

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.612/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214247-89
Impugnação: 40.010136448-91
Impugnante: Nextel Telecomunicações Ltda
IE: 062956363.01-99
Proc. S. Passivo: Mauro Henrique Alves Pereira/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS decorrente da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos. Exige-se ICMS e Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 54, inciso VI, § 4º, majorada nos termos do art. 53, § 6º e 7º, do mesmo diploma legal. Entretanto, a locação de equipamento não se configura como fato gerador do ICMS e, portanto, não deve compor a base de cálculo do imposto. Não restou caracterizada nos autos que a locação se configura como um serviço auxiliar a prestação do serviço de comunicação, ao contrário, é dele totalmente independente. Canceladas as exigências fiscais.

Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2013, em decorrência da não inclusão dos valores relativos à locação de equipamentos vinculados a prestação de serviços de comunicação/telecomunicação a base de cálculo do imposto. As operações de locação eram tratadas ao abrigo da isenção ou da não incidência do ICMS, não sendo destacado o ICMS.

Sustenta o Fisco que a errônea exclusão de valores da base de cálculo das prestações de serviço de comunicação/telecomunicação ocasionou o descumprimento simultâneo de duas obrigações acessórias, ambas com previsão de apenamento na legislação tributária mineira. A fim de evitar uma dupla penalização pela mesma irregularidade, o art. 211 do RICMS/02 prevê a adoção da penalidade mais grave quando forem as infrações conexas com a mesma operação. Assim, procedeu-se à comparação dos valores resultantes da aplicação das multas previstas nos arts. 54, inciso VI, § 4º; e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n.º 6.763/75, e adotou-se o valor mais grave.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 54, inciso VI, § 4º. A

penalidade isolada foi aplicada considerando as disposições do art. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02 e foi última majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da primeira reincidência no período de janeiro a junho de 2011 e em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, no período de julho de 2011 a dezembro de 2013, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 94/105, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, inciso II outorgou competência aos Estados e Distrito Federal para instituir ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação e, no art. 146, inciso III, alínea "a", delegou competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies;

- atendendo os preceitos constitucionais, foi editada a Lei Complementar n.º 87/96, que nos seus arts. 2º, inciso III e 12, inciso VII, definiu a regra matriz de incidência do ICMS-Comunicação;

- a definição do conceito de telecomunicação encontra-se no art. 60, § 1º da Lei n.º 9.472/97;

- diante dos conceitos constitucionais e legais, o ICMS-Comunicação somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, isto é, sobre a atividade-fim que é o serviço de comunicação e não sobre a atividade-meio, como por exemplo a locação de aparelhos celulares;

- isso porque a Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, inciso I, veda/proíbe a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça;

- o presente lançamento ao pretender incluir a receita de locação dos aparelhos celulares na base de cálculo do ICMS está ferindo o princípio da legalidade ou tipicidade tributária, haja vista que essa atividade-meio não guarda qualquer relação com o conceito de comunicação, na forma definida pela Lei Geral de Telecomunicação e, portanto, não faz parte da regra matriz de incidência tributária;

- na realidade ao tentar fazer incidir tal exação tributária, a ilustre autoridade lançadora está utilizando-se da analogia para exigir imposto não previsto em lei, o que é vedado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional;

- de acordo com a Constituição Federal de 1988 e com a Lei Complementar n.º 87/96, pode-se afirmar, com tranquilidade, que locação de aparelhos celulares não corresponde e tampouco encontra qualquer similaridade com o conceito legal de telecomunicação sendo, portanto, absolutamente inconstitucional e ilegal a incidência do ICMS sobre a receita de locação de aparelhos celulares;

- o art. 543-C do Código de Processo Civil criou a figura do recurso representativo de controvérsia, cujo objetivo principal é uniformizar a jurisprudência sobre determinado tema, de modo que todos os Tribunais Estaduais e Federais

devessem adotar o mesmo entendimento do acórdão decorrente do julgamento daquele recurso representativo de controvérsia;

- assim, entendimento que contrastar com a jurisprudência firmada nos termos do art. 543-C do CPC, terá chance muito reduzida de êxito, sendo, portanto, mais vantajoso para o Estado e para a sociedade aplicar o mesmo entendimento jurídico firmado pelo C. STJ;

- foi nos exatos termos do art. 543-C do CPC, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de que sobre a receita de locação de aparelhos celulares não deve incidir o ICMS-Comunicação;

- cita jurisprudência.

Ao final, requer seja julgado procedente o pedido da presente impugnação, para desconstituir o Auto de Infração e imposição de multa.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 130/144, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Lei n.º 9.472/97, embora contenha definições acerca do que se entende por serviço de telecomunicações, foi promulgada com o propósito de disciplinar a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos à organização do sistema de telecomunicações, dispondo, exclusivamente, sobre tal matéria, não possuindo conteúdo tributário em suas disposições;

- a finalidade e os objetivos da Lei n.º 9.472/97 já se encontravam definidos no inciso XI do art. 21 da Constituição da República de 1988;

- não há entre as finalidades estabelecidas no inciso XI do art. 21 da Constituição da República de 1988 qualquer pretensão de estabelecer regras acerca da incidência de tributos sobre os negócios submetidos ao controle regulatório da ANATEL, conforme termos da Lei n.º 9.472/97;

- é no âmbito do poder regulatório que devem ser compreendidas as definições contidas na Lei n.º 9.472/97, ou seja, as definições ali estabelecidas têm alcance restrito à organização dos serviços de telecomunicações, não se tratando, portanto, de uma lei que compõe o que o Código Tributário Nacional entende como legislação tributária nos termos de seu art. 96;

- a definição de fato gerador do ICMS só pode ser deduzida a partir das leis, decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes;

- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal em matéria de ICMS só pode estar contida na Lei Complementar n.º 87/96, e nos limites de sua definição na Lei n.º 6.763/75 e no Decreto n.º 43.080/02, que aprovou o RICMS/02;

- não pode prosperar o argumento da Impugnante, segundo o qual se encontra no art. 60 da Lei n.º 9.742/97 o alcance e a definição do que se entende por prestação de serviço de comunicação em matéria tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o imposto sobre prestações de serviços de comunicação foi instituído pela Constituição da República de 1988, nos termos do art. 155, inciso II, com supedâneo na alínea a, inciso III do art. 146 e a matéria foi regulada pelo art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96;

- os serviços de comunicação compreendem, na verdade, a utilização de meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação, alcançando a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação;

- a única exceção à incidência sobre os serviços de comunicação foi instituída pela Lei Complementar n.º 87/96 e encontra-se positivada nos arts. 3º, II e 32, inciso I, com supedâneo na Constituição da República de 1988;

- na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se disciplinada na Lei n.º 6.763/75;

- ao Fisco não é permitido dispor do direito que tem o Estado de exigir o tributo devido, quer seja renunciando à aplicação do tributo, ou à sua cobrança, ou aceitando a tributação em medida diversa da prevista na lei;

- é a natureza pública dos interesses em discussão que regem a relação jurídica em matéria tributária;

- no procedimento administrativo, através do qual a Administração Tributária faz a exigência do tributo, também, deverão ser observadas as limitações à liberdade de disposição das partes envolvidas na questão;

- o Fisco tem o dever jurídico de verificar a verdade material, sendo, portanto, indispensáveis as diligências probatórias previstas na legislação tributária como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento;

- em matéria tributária a fundamentação deve conter-se na indicação dos pressupostos de fato, expressa na demonstração da efetiva ocorrência dos fatos que permitem o nascimento da obrigação tributária, assim como na indicação do Direito aplicável, segundo os termos da legislação tributária;

- cita o art. 89 do RPTA/02;

- em atenção ao disposto nos arts. 69 e 70 do RPTA/02, os agentes do Fisco promoveram o início da ação fiscal, realizaram conferência e análises em notas fiscais e arquivos magnéticos do Convênio n.º 115/03 e o resultado da investigação dos fatos foi apresentado no Auto de Infração n.º 01.0001214247-89;

- não se trata o lançamento em questão de um ato administrativo eivado de nulidade em decorrência de violação da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

- a matéria em questão encontra-se delimitada em saber se a locações de aparelhos de telefonia móvel vinculadas à prestação de serviço de comunicação promovidas pela concessionária para uso exclusivo de seus usuários encontra-se alcançada pelas hipóteses dispostas na legislação tributária mineira;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a disciplina geral da exigência tributária em sede de ICMS encontra-se estabelecida nos arts. 155 da Constituição Federal de 1988 e 2º da Lei Complementar n.º 87/96 e, no âmbito do Estado de Minas Gerais, na Lei n.º 6.763/75;

- os serviços de comunicação compreendem, na verdade, a utilização de meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação, alcançando a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação;

- portanto, o prestador que dispõe dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação e se propõe a realizá-la ofertando esse serviço ao usuário final está prestando serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais;

- cita o art. 4º, o inciso VII do art. 12, os incisos III e VI do art. 13 e o inciso III do art. 11, todos da Lei Complementar n.º 87/96;

- no âmbito de incidência da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se disciplinada na Lei n.º 6.763/75;

- a Impugnante é detentora de autorização da Anatel para exploração do serviço móvel especializado no âmbito do Estado de Minas Gerais;

- o Serviço Móvel Especializado (SME), também conhecido como Trunking ou sistema troncalizado, é um serviço muito semelhante ao serviço celular;

- nos termos do parágrafo único do art. 1º do Regulamento anexo à Resolução n.º 404/05 da Anatel, o SME é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que utiliza sistema de radiocomunicação, basicamente, para a realização de operações tipo despacho e outras formas de telecomunicações, sendo caracterizado por possibilitar comunicação entre estações fixas e estações móveis ou entre duas ou mais estações móveis, na qual uma mensagem é transmitida simultaneamente a todas as estações ou a um grupo de estações, e efetuada mediante compartilhamento automático de um pequeno número de canais;

- cita o art. 60 da Lei n.º 9.742/97:

- o serviço de telecomunicações ganhou definição específica no item 84 do Regulamento Geral das Telecomunicações aprovado pelo Decreto n.º 97.057/88. Para os efeitos do Regulamento Geral das Telecomunicações, serviço de telecomunicações é a execução de atividades necessárias e suficientes para efetivamente resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicações, ou qualquer combinação destas, definida em regulamento ou norma específica;

- os meios constituem o elemento indissociável à realização da hipótese de incidência, sem os quais não poderá ocorrer comunicação;

- não há discrepância com as definições contidas na legislação tributária;

- a legislação tributária mineira em estreita observância dos termos da Constituição da República de 1988 e da Lei Complementar n.º 87/96 estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço de comunicação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer natureza, por qualquer meio, ainda que a prestação do serviço seja promovida à pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

- a base de cálculo encontra-se prevista no art. 13, incisos VII e XI, observado nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço;

- na hipótese do inciso X do art. 43 do RICMS/02, incluem-se também na base de cálculo do imposto, 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;

- nesse passo, identifica-se através de contratos diversas contratações de prestações de serviços de comunicação nas quais o tomador do serviço (usuário) recebe da Impugnante a cessão de um aparelho vinculado à prestação dos serviços de seu interesse mediante o pagamento de valor mensal avençado a título de locação;

- o principal atrativo da exploração do Serviço Móvel Especializado promovida pela Impugnante é o fato de proporcionar comunicação sem limites através de Conexão Direta (Rádio) e por telefone entre os seus usuários;

- cita o art. 4º do Estatuto Social da Nextel Telecomunicações Ltda.;

- a Lei Complementar n.º 87/96, ao dispor sobre o ICMS estabeleceu um conceito amplo que compreende todos os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, conforme art. 43, inciso X do RICMS/02;

- não restam dúvidas de que a Impugnante oferta a locação de aparelhos para efetivação do contrato de prestação do serviço móvel especializado;

- a locação de aparelhos é ofertada juntamente com o conjunto de serviços de comunicação colocado à disposição dos usuários, não podendo, dessa forma, ser dissociada para fins de exigência do ICMS;

- os valores faturados e recebidos pela Nextel Telecomunicações Ltda a título de locação de aparelho celular móvel são adesivos, complementares e inerentes à prestação dos serviços por ela oferecidos, uma vez que se prestam a assegurar ao usuário a fruição dos serviços de telecomunicações;

- é irrelevante que o faturamento e cobrança da locação ocorrem de forma separada e autônoma na nota fiscal, nos termos dos art. 43 e 50 do RICMS/02;

- outro não foi o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2ª. Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, como também não difere o entendimento da Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel, conforme sua resposta ao pedido de informações apresentado pelo Conselho Nacional de Fazenda – Confaz;

- cita doutrina do Professor Roque Antônio Carrazza;

- como os aparelhos ofertados podem ser compreendidos como as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, tratar-se de uma relação negocial

onerosa, cuja importância ao Direito Tributário é inegável e a incidência do ICMS líquida e certa.

Ao final, pede a procedência total do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamento de fls. 150/161, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2013, em razão de a Impugnante ter promovido a locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação, ao abrigo indevido da isenção ou da não incidência, indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 54, inciso VI, § 4º. A penalidade isolada foi aplicada considerando as disposições do art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da primeira reincidência no período de janeiro a junho de 2011 e em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, no período de julho de 2011 a dezembro de 2013, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Sustenta o Fisco que a errônea exclusão de valores da base de cálculo das prestações de serviço de comunicação/telecomunicação por parte da Impugnante ocasionou o descumprimento simultâneo de duas obrigações acessórias, ambas com previsão de apenamento na legislação tributária mineira. Assim, para evitar uma dupla penalização pela mesma irregularidade, nos termos do art. 211 do RICMS/02 que prevê a adoção da penalidade mais grave quando forem as infrações conexas com a mesma operação, procedeu-se à comparação dos valores resultantes da aplicação das multas previstas nos arts. 54, inciso VI, § 4º e 55, inciso VII, alínea c, ambos da Lei n.º 6.763/75, e adotou-se o valor mais grave.

Fazem parte integrante do Auto de Infração o Demonstrativo do Crédito Tributário - DCT, o relatório fiscal e seus anexos.

A Impugnante é detentora de autorização da Anatel para exploração do serviço móvel especializado no âmbito do Estado de Minas Gerais.

O Serviço Móvel Especializado - SME, também conhecido como *Trunking* ou sistema troncalizado, é um serviço semelhante ao serviço celular.

Nos termos do parágrafo único do art. 1º do Regulamento anexo à Resolução n.º 404/05 da Anatel, o Serviço Móvel especializado - SME é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que utiliza sistema de radiocomunicação, basicamente, para a realização de operações tipo despacho e outras formas de telecomunicações.

O Serviço Móvel Especializado - SME é caracterizado por possibilitar comunicação entre estações fixas e estações móveis ou entre duas ou mais estações móveis, na qual uma mensagem é transmitida simultaneamente a todas as estações ou a um grupo de estações e efetuada mediante compartilhamento automático de um pequeno número de canais, de forma a otimizar a utilização do espectro.

Pelo art. 4º do Estatuto Social da Impugnante ela tem por objeto social a prestação de serviço móvel especializado (“SME”), de serviço móvel pessoal (“SMP”) e de serviços em geral pertinentes ao ramo das telecomunicações, o comércio, a importação e exportação de equipamentos e produtos relacionados com a atividade de telecomunicações, bem como outras atividades que possibilitem o desenvolvimento do comércio dos referidos equipamentos e produtos. Trata-se, em resumo, de exploração dos serviços de telecomunicações, pois todas as hipóteses que compõem o objeto social são voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de telecomunicação.

A Impugnante insurge-se contra o lançamento afirmando, dentre outros pontos, que as atividades autuadas pelo Fisco não estão sujeitas a incidência do ICMS.

Sustenta também a intributabilidade das locações de equipamentos e aparelhos, conforme entendimento pacificado em nossos tribunais inclusive nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil que criou a figura do recurso representativo de controvérsia, cujo objetivo principal é uniformizar a jurisprudência sobre determinado tema.

Tem-se dos autos, portanto, que a Impugnante tem razão ao afirmar que os itens faturados a título de locação, 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 (...)"

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida como 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, 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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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
.....

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pelo 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 Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do Regulamento do ICMS então vigente e assim dispôs:

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

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

§ 4º - Na hipótese do inciso X, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

.....

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

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

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

No mesmo sentido a manifestação do Ministro Moreira Alves na Rp. n.º 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).

Embora as normas contidas na Lei n.º 9.472/97 não veiculem conteúdo puramente tributário, suas disposições podem servir ao propósito do Direito Tributário na medida em que, ao instituir procedimentos, atividades e utilidades tecnológicas, fornece definições capazes de orientar quanto ao alcance e abrangência dos negócios jurídicos relevantes ao Direito Tributário.

Nesse sentido, a definição de serviço de telecomunicações contida no art. 60 da Lei n.º 9.742/97 é a seguinte:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Com base no dispositivo regulamentar mineiro acima transcrito, bem como nas demais normas, inclusive a Lei n.º 9.472/97, foi analisada a questão posta nos autos.

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

Os serviços de comunicação propriamente ditos, ou seja, a atividade-fim da Impugnante que é o serviço de comunicação é aquela passível de tributação pelo ICMS. Já os serviços que compreendem atividade-meio, como, por exemplo, a locação de equipamentos, não está inserida na base de cálculo do imposto estadual.

No que tange a locação 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 comunicação não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza ao Fisco impor-lhe este ônus.

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

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

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 utilizar conceitos por ela determinados, 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.

Embasando este entendimento veja-se a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES - TV A CABO E INTERNET - ATIVIDADES PREPARATÓRIAS - MEIOS - NÃO INCIDÊNCIA - SENTENÇA MANTIDA.

- OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ABRANGEM A TRANSMISSÃO, EMISSÃO OU RECEPÇÃO DE DADOS, NÃO ESTANDO INCLUÍDAS AS ATIVIDADES MEIO, NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE FIM, QUE É O PRÓPRIO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

(TJMG, APELAÇÃO Nº 1.0024.08.182924-4/001, RELA. HILDA TEIXEIRA DA COSTA, PUBLICADO EM 10/01/2013.

Tendo em vista as decisões judiciais sobre o tema, pede-se licença para transcrever decisão do Superior Tribunal de Justiça pela Impugnante sobre o assunto, a saber:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO ST J. ART. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. OS SERVIÇOS DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES: (...)

2. "ESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, AO ANALISAR O CONVÊNIO 69, DE 19.6.1998, CONCLUIU, EM SÍNTESE, QUE: (A) A INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DOS ARTS. 2º, III, E 12, VI, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 (LEI KANDIR) LEVA AO ENTENDIMENTO DE QUE O ICMS SOMENTE PODE INCIDIR SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITOS, NO MOMENTO EM QUE SÃO PRESTADOS, OU SEJA, APENAS PODE INCIDIR SOBRE A ATIVIDADE-FIM, QUE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, E NÃO SOBRE A ATIVIDADE-MEIO OU INTERMEDIÁRIA, QUE É, POR EXEMPLO, A HABILITAÇÃO, A INSTALAÇÃO OU DISPONIBILIDADE, A ASSINATURA, O CADASTRO DE USUÁRIO E DE EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS SERVIÇOS. ISSO PORQUE, NESSE CASO, O SERVIÇO É CONSIDERADO PREPARATÓRIO PARA A CONSUMAÇÃO DO ATO DE COMUNICAÇÃO."

.....
- NESSE DIAPASÃO, DESSUME-SE, DOS SUPRATRASCritos DISPOSITIVOS LEGAIS, QUE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO RELEVANTE JURIDICAMENTE PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS É AQUELE DECORRENTE DE UM CONTRATO ONEROSO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DO QUAL RESULTE EFETIVAMENTE UMA RELAÇÃO COMUNICATIVA ENTRE EMISSOR E RECEPTOR DA MENSAGEM. OS SERVIÇOS DE HABILITAÇÃO E LOCAÇÃO DE TELEFONES MÓVEIS CELULARES E DE ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO) NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS.

.....
EM SEDE PÁTRIA, A DOUTRINA ESPECIALIZADA E A JURISPRUDÊNCIA CONVERGEM AO AFIRMAR A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ATIVIDADE-MEIO, CONSOANTE DEPREENDE-SE DOS SEGUINTEs PRECEDENTEs:

.....
EX POSITIS, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS ATIVIDADES DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA DESTA CORTE SUPERIOR, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO EXPENDIDA. "
(RECURSO ESPECIAL Nº 816.512 - PI)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, em parte, o Conselheiro José Luiz Drumond (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie e, integralmente, a Conselheira Ivana Maria de Almeida, que o julgava procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Bernardo Motta Moreira.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora designada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.612/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214247-89
Impugnação: 40.010136448-91
Impugnante: Nextel Telecomunicações Ltda
IE: 062956363.01-99
Proc. S. Passivo: Mauro Henrique Alves Pereira/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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.

As irregularidades apontadas no Auto de Infração dizem respeito a recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º/01/11 a 31/12/13, decorrente da constatação de que a Autuada deixou de destacar o imposto correspondente às rubricas de locação de equipamentos vinculados à prestação de serviço de comunicação, e descumprimento de obrigação acessória atinente à falta de destaque ou destaque a menor do ICMS nas notas fiscais emitidas.

A decisão majoritária, pelo voto de qualidade da Presidente, julgou improcedente o lançamento sob o entendimento de que a locação de equipamentos não compõe a hipótese de incidência do ICMS.

No entanto, com o devido respeito, a interpretação que se extrai da legislação tributária do ICMS, compartilhada com as normas que regem os serviços de comunicação, bem como, do conjunto de informações a respeito do serviço prestado e cobrado do usuário, acostado aos autos pelo Fisco, conduz ao entendimento de que as rubricas de locação de equipamentos, cobradas dos tomadores do serviço de comunicação prestado pela Autuada estão alcançadas pela hipótese de incidência do ICMS, como se verá a seguir.

Nesses termos, a matéria em questão encontra-se delimitada em saber se as locações de aparelhos de telefonia móvel vinculadas à prestação de serviço de comunicação promovidas pela concessionária para uso exclusivo de seus usuários encontra-se alcançada pelas hipóteses dispostas na legislação tributária de regência do ICMS.

Por determinação constitucional, coube aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação. Essa atribuição se deu de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

As hipóteses de incidência do ICMS e ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicação decorrem de uma situação legal, comprovada pela existência de um tomador, de um prestador e de um preço pelos serviços prestados. A esta situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

A ocorrência do fato gerador está condicionada à existência das condições necessárias e suficientes para que o tributo possa ser exigido, conforme preceitua o art. 114 do CTN. Essas condições são verificadas no exercício regular das atividades desenvolvidas pela empresa, qual seja: “exploração do serviço móvel especializado e atividades necessárias ou úteis à execução desse serviço de telecomunicação”.

O lançamento do crédito tributário amparou-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, que descreve de forma objetiva as hipóteses de incidência bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

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.

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

LEI nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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;

O Regulamento do ICMS, por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, 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 deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso X do *caput* deste artigo, 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.

(Grifou-se).

A disponibilização de meios necessários (equipamentos) de forma onerosa ou não, para um ou mais usuários, permitindo que eles se interajam, independentemente do serviço ser medido ou não, ou seja, sua aferição decorra do tempo de utilização ou não, faz nascer o fato gerador do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As expressões “por qualquer meio” e “de qualquer natureza” são abrangentes e não foram utilizados pelo legislador de forma equivocada. Os termos permitem a interpretação de que, havendo uma transmissão, recepção, repetição ou ampliação de comunicação de forma onerosa, para um ou mais usuários, haverá necessariamente um fato gerador do ICMS.

Para melhor entendimento da aplicabilidade das expressões: “os meios necessários à comunicação”, reporta-se ao art. 60 da Lei nº 9.742/97 - Lei Geral das Telecomunicações (LGT) e suas definições:

Lei nº. 9.742 16/07/1997 - (LGT)

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam inclusive terminais portáteis.

(Grifou-se).

Por oportuno, transcreve-se aqui o entendimento exteriorizado pela ANATEL, em resposta ao pedido de informações apresentado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) acerca dos aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações e à utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços:

“Ofício nº 113/2006/SUE-ANATEL

4.2 – DA ANÁLISE

2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº. 04/95, aprovada pela Portaria nº. 148, de 31 de Maio de 1995”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, conclui-se que a infraestrutura do prestador de serviço de comunicação composta por equipamento que proporcionará a realização da prestação de serviço de comunicação, por meios dedicados a esse fim, quando esses meios constituem o elemento indissociável à realização da prestação do serviço de comunicação, pois sem os quais não poderá ocorrer a comunicação.

Repita-se que os aluguéis e locações de equipamentos e meios caracterizam-se como instrumentos para prestação de serviço de telecomunicação, perfeitamente enquadrado na base de cálculo determinada pelo art. 43, § 4º, do RICMS/02. As atividades desenvolvidas pela Impugnante estão voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação, otimizando e/ou agilizando o processo de comunicação.

Nesse sentido, tanto a Lei Complementar nº 87/96 quanto a Lei Estadual nº 6.763/75 são claras ao determinar que a base de cálculo para o ICMS exigido em razão da prestação onerosa de serviço de comunicação é o preço do serviço, incluída toda quantia cobrada ou recebida em decorrência de sua prestação. Nos termos das citadas leis:

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

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

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (Grifou-se).

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(Grifou-se).

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação, é incluir todas as importâncias recebidas do tomador do serviço e fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

Conforme art. 4º do Estatuto Social da Autuada, apresentado às fls. 111 em sede de impugnação, a sociedade tem por objeto social a prestação de serviço móvel especializado (SME) e de serviços em geral pertinentes ao ramo das telecomunicações, além do comércio, importação e exportação de equipamentos e produtos relacionados com a atividade de telecomunicações, bem como outras atividades que possibilitem o desenvolvimento do comércio dos referidos equipamentos e produtos.

Trata-se, em resumo, de exploração dos serviços de telecomunicações, pois todas as hipóteses que compõem o objeto social são voltadas para o desenvolvimento da prestação desse serviço.

Portanto, se esses serviços são colocados à disposição do usuário pela Impugnante, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à sua implementação, parece claro ser ela prestadora de serviços de telecomunicação, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços em sua integralidade.

Nesse diapasão, merece trazer o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2ª. Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais, ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, em 23/03/06:

NA VERDADE, O ICMS INCIDE SOBRE A ATIVIDADE RELACIONADA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, COMO A SIMPLES HABILITAÇÃO AO SISTEMA, SEJA NO CASO DE SUA AQUISIÇÃO, ISTO É, OS ATOS INERENTES A AQUISIÇÃO DO DIREITO NO USO, COMO TAMBÉM, A MENSALIDADE, A LOCAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA E O TEMPO DE COMUNICAÇÃO, TENDO EM VISTA SUA NECESSIDADE AO FUNCIONAMENTO, PARA COMPLETAR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, é a decisão proferida pela 3ª Câmara desse colendo Conselho de Contribuinte de Minas Gerais:

ACÓRDÃO Nº 18.155/07/3ª

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO –LOCAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DOS VALORES COBRADOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS VINCULADOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO, EM DESACORDO COM A PREVISÃO CONTIDA NO ART. 43, INCISO X E § 4º, DO RICMS/02 (E CORRESPONDENTE NO RICMS/96), ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Sobre a matéria também manifestou o Professor Roque Antônio Carrazza (CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS na Constituição. São Paulo: Malheiros, p. 71):

“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 infraestrutura 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. (...) 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”.

Demonstrado, portanto, que os aparelhos ofertados representam os meios materiais necessários à efetivação da comunicação, constituem eles instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Impugnante, incluindo-se, por consequência, no conteúdo da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela legislação tributária.

No que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, observando-se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as cópias dos documentos fiscais incluídas nos autos pela Fiscalização, por amostragem (fls. 51/81), constata-se que a Autuada deixou de destacar nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFSTs) a parcela correspondente ao ICMS dos itens cobrados dos usuários a título de “Rental program” e “Mensalidade rental program”.

Confira-se o teor das normas que tipificam a conduta, tida como descumprida:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02

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

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG; (Grifou-se).

O que se tem, na realidade, é que a Impugnante deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia móvel, a título de “Rental program” e “Mensalidade rental program”.

Pode ser observado ainda que a situação tributária das rubricas referentes aos serviços cobrados dos usuários e não oferecidos à tributação foi informada nos

arquivos eletrônicos do Convênio nº 115/03, transmitidos pela Impugnante, e declarados em DAPI, como sendo prestação de serviço “Isenta/Não Tributada”.

Não há dúvidas de que o recolhimento a menor de imposto pressupõe a inobservância de normas relacionadas com o fato gerador do imposto, no qual estão compreendidas a alíquota e a base de cálculo. Reafirma-se que, no caso, a infração restou configurada pelo fato de a Impugnante ter deixado de incluir na base de cálculo, parcela da prestação de serviços, as quais, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação.

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Impugnante se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, reproduzida acima. A luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estar-se-ia configurada, quando:

- 1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido;
- 2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação de tais requisitos, pois em todas as notas fiscais constam a indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante entende como sujeitas à tributação.

A segunda situação, “indicação incorreta da alíquota e destaque do ICMS devido”, a única que se amolda, seria a do destaque insuficiente do imposto. Mas, neste ponto, com respeito aos entendimentos diversos, a *mens legis* da norma penalizadora diz respeito ao destaque incorreto do imposto em que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em valor divergente do informado no documento fiscal. O que não ocorreu neste PTA, vez que em todos os documentos fiscais, constata-se que o imposto destacado é exatamente o resultado da operação aritmética da alíquota versus a base de cálculo informada.

Assim, a penalidade, segundo a legislação posta, deve ser exigida em todas as situações em que a Fiscalização constate a emissão de documento fiscal com falta ou insuficiência de qualquer requisito ou indicação exigidos em regulamento.

No caso dos autos, constata-se nas cópias das notas fiscais emitidas que a Impugnante discrimina os serviços que são cobrados dos usuários, indicando os valores destes, e consigna como base de cálculo o valor que entende estar alcançado pelo imposto, deixando de incluir os valores das rubricas faturadas a título de “Rental program” e “Mensalidade rental program”, para quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada pela Fiscalização “falta de recolhimento do imposto” se deve a interpretação “errônea” da Impugnante, quanto ao tratamento tributário dispensado, de não incluir na base de cálculo do imposto os valores das prestações de serviços de telecomunicação cobradas a título de “Rental

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

program” e “Mensalidade rental program”, que, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação, e não, propriamente ao preenchimento “incorreto” dos documentos fiscais.

Ou seja, a questão está afeta a base de cálculo consignada nas notas fiscais e não falta de indicação ou indicação incorreta de alíquota ou do ICMS. Cabível seria, portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Por outro, pode-se facilmente constatar que a Impugnante em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo. Não se consegue ver nenhuma intenção de não exibir à Fiscalização os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. A Impugnante, por razões que expõe em sua impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, os deixa de incluir na base de cálculo do imposto, em relação aos serviços ora autuados.

Não é o presente caso como aqueles, visto com frequência, de contribuintes que, independentemente da intenção, erram na alíquota correta a ser aplicada, ou não oferecem determinada operação à tributação e, por consequência, não destacam o imposto devido, quando não existem mais dúvidas quanto à tributação e a correta alíquota daquela operação. Para esses casos, a aplicação da penalidade em comento é perfeitamente adequada.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, devendo ser cancelada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inadequação da norma ao fato concreto.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2014.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.612/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214247-89
Impugnação: 40.010136448-91
Impugnante: Nextel Telecomunicações Ltda
IE: 062956363.01-99
Proc. S. Passivo: Mauro Henrique Alves Pereira/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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, nos exatos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, que, por sua vez, informa ter adotado em grande parte os fundamentos expostos na manifestação fiscal.

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de a Autuada se utilizar indevidamente da isenção ou da não incidência na locação de equipamentos vinculados à prestação de serviço de comunicação, apontando incorretamente os valores da base de cálculo e do ICMS devido nas prestações.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da primeira reincidência no período de janeiro a junho de 2011 e em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, no período de julho de 2011 a dezembro de 2013, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei.

Importante salientar que a errônea exclusão de valores da base de cálculo das prestações de serviços ocasionou o descumprimento simultâneo de duas obrigações acessórias que, em tese levariam à aplicação das penalidades isoladas do art. 54, inciso VI, § 4º (indicação incorreta do ICMS a recolher) e art. 55, inciso VII, alínea “c” (consignar base de cálculo inferior à prevista), ambos da Lei nº 6.763/75.

Apesar de a Fiscalização afirmar que, em razão da previsão do art. 211 do RICMS/02 (conexão), realizou o confronto entre as duas penalidades, aplicando em cada competência aquela que se mostrou mais gravosa, uma análise do Anexo 3 de fls. 34/36 demonstra que, para todas as competências autuadas, a Multa Isolada exigida foi sempre a do art. 54, VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Inicialmente, cabe mencionar os dispositivos constitucionais que regem o presente lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A CF/88 concedeu aos Estados a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação, conforme disposto no inciso II de seu art. 155:

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;

Como prevê o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) em seu art. 114, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nessa toada, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal na prestação de serviço de comunicação pode ser encontrada na Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inciso III:

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.

Os arts. 12 e 13 da mesma lei definem o momento da ocorrência do fato gerador e a sua base de cálculo, *in verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

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;

Já a Lei nº 6.763/75, descreve de forma objetiva as hipóteses de incidência e o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, respectivamente no art. 5º, § 1º, item “8” e no art. 6º, inciso XI. Veja-se:

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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;

O RICMS/02, em seu art. 43, inciso X, § 4º da Parte Geral, por sua vez, esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, 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 deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso X do caput deste artigo, 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. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que o enquadramento dos serviços executados pela Impugnante como sendo de prestação de serviço de comunicação, sujeito à incidência do ICMS, encontra amparo firme na legislação exposta.

Cabe esclarecer que a Lei Federal nº 9.472, de 16 de julho de 1997, conhecida como Lei Geral das Telecomunicações (LGT), foi promulgada com o propósito de organizar a prestação dos serviços de telecomunicação e estabelecer mecanismos de regulação da sua exploração no âmbito nacional.

Para tanto, instituiu procedimentos e definiu atividades e utilidades tecnológicas com o objetivo de garantir a universalização e a harmonização do sistema de telecomunicações no país.

Embora suas disposições contenham definições acerca do que se entende por serviço de telecomunicações, observa-se que a LGT não contempla em seu conteúdo normas de caráter tributário, até porque seu conteúdo está expressamente delimitado pelo art. 21, inciso XI da CF/88:

Art. 21. Compete à União:

(...)

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; Grifou-se.

A ementa da LGT deixa claro que a matéria sobre a qual ela dispõe é “a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995”.

Apesar de a LGT ter criado a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), órgão regulador das telecomunicações, importante salientar que não há entre as suas finalidades, estabelecidas no art. 21 da CF/88, qualquer pretensão de estabelecer regras a respeito da incidência de tributos nos serviços de comunicação.

Também não se vislumbra pertinência temática entre o conteúdo tratado na LGT e aquilo que se denomina legislação tributária, estando esta última definida no art. 96 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com efeito, a definição de fato gerador do ICMS só pode ser deduzida a partir das leis, decretos e normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Ao contrário do que afirma a Impugnante em sua Peça de Defesa, não é o caso da matéria tratada na Lei Federal nº 9.472/97.

A definição do fato gerador da obrigação tributária principal em matéria de ICMS está contida na LC nº 87/96, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Não se pode concordar, por falta de amparo na legislação tributária, com a tese apresentada pela Impugnante e baseada no conceito de telecomunicação do art. 60, § 1º da Lei Federal nº 9.472/97, segundo a qual o ICMS somente poderia incidir sobre o serviço de comunicação propriamente dito, isto é, sobre a atividade-fim, e não sobre a atividade-meio, no caso, a locação de aparelhos celulares.

A prestação de serviços pode ser definida, segundo o entendimento de Sérgio Pinto Martins como *"a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço)."* (MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. São Paulo: Malheiros, 1995. P.36.)

Quanto às definições de comunicação e telecomunicação, pode-se encontrá-las no "Glossário de Termos Técnicos de Telecomunicações da ANATEL", que está disponível para consulta no sítio "<http://www.telebrasil.org.br/quem-somos/glossario>", pertencente à Associação Brasileira de Telecomunicações. Observe-se:

"Comunicação 1. (Dec. 97.057/88) transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais." (p.42)

"Telecomunicação 1. (Dec. 97.057/88) comunicação realizada por processo eletromagnético. 2. (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético." (p. 5).

Como se vê, os serviços de comunicação compreendem a utilização de meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação, alcançando a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Portanto, o prestador de serviço que dispõe dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação e se propõe a realizá-la ofertando esses meios ao usuário final está, nos termos da definição e legislação anteriormente transcritos, prestando serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS.

Conforme disposto no inciso VII do art. 12 da LC nº 87/96, ocorre o fato gerador do ICMS-Comunicação no momento em que se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante é detentora de autorização da ANATEL para exploração do Serviço Móvel Especializado – SME, o que se verifica em consulta ao Sistema de Informações Técnicas para Administração das Radiocomunicações, disponível para consulta no sítio www.anatel.gov.br.

Nos termos do parágrafo único do art. 1º do Regulamento do Serviço Móvel Especializado, anexo à Resolução nº 404/05 da ANATEL, o “SME é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que utiliza sistema de radiocomunicação, basicamente, para a realização de operações tipo despacho e outras formas de telecomunicações”.

O SME possibilita uma comunicação entre estações fixas e estações móveis ou entre duas ou mais estações móveis, na qual uma mensagem é transmitida simultaneamente a todas as estações ou a um grupo de estações e efetuada mediante compartilhamento automático de um pequeno número de canais, de forma a otimizar a utilização do espectro (art. 3º, inciso IX do Regulamento do SME).

As características intrínsecas do SME evidenciam que as estações móveis fornecidas pela Impugnante a seus usuários são indispensáveis à efetivação da prestação do serviço de comunicação.

Por oportuno, transcreve-se aqui o entendimento exteriorizado pela ANATEL, em resposta ao pedido de informações apresentado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) acerca dos aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações e à utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços:

“Ofício nº 113/06/SUE-ANATEL

4.2 – DA ANÁLISE

2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº. 04/95, aprovada pela Portaria nº. 148, de 31 de Maio de 1995.”

Como já dito, as normas contidas na LGT não veiculam conteúdo tributário. No entanto, suas disposições e definições servem como base para definir o conteúdo das normas tributárias incidentes sobre o serviço de comunicação na medida em que, ao instituir procedimentos, atividades e utilidades tecnológicas, fornecem definições aptas a orientar o alcance e abrangência do fato gerador do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a definição de serviço de telecomunicação está contida no art. 60 da Lei Federal nº 9.742/97:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Conforme art. 4º do Estatuto Social da Autuada, apresentado às fls. 111 em sede de Impugnação, a sociedade tem por objeto social a prestação de serviço móvel especializado (SME) e de serviços em geral pertinentes ao ramo das telecomunicações, além do comércio, importação e exportação de equipamentos e produtos relacionados com a atividade de telecomunicações, bem como outras atividades que possibilitem o desenvolvimento do comércio dos referidos equipamentos e produtos.

Trata-se, em resumo, de exploração dos serviços de telecomunicações, pois todas as hipóteses que compõem o objeto social são voltadas para o desenvolvimento da prestação desse serviço.

Portanto, se esses serviços são colocados à disposição do usuário pela Impugnante, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à sua implementação, parece claro ser ela prestadora de serviços de telecomunicação, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços em sua integralidade.

Segundo o art. 43, inciso X do RICMS/02, incluem-se também na base de cálculo do imposto 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:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, 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 deste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

artigo, 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;

Outro não foi o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2ª. Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais, ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, em 23/03/06:

NA VERDADE, O ICMS INCIDE SOBRE A ATIVIDADE RELACIONADA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, COMO A SIMPLES HABILITAÇÃO AO SISTEMA, SEJA NO CASO DE SUA AQUISIÇÃO, ISTO É, OS ATOS INERENTES A AQUISIÇÃO DO DIREITO NO USO, COMO TAMBÉM, A MENSALIDADE, A LOCAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA E O TEMPO DE COMUNICAÇÃO, TENDO EM VISTA SUA NECESSIDADE AO FUNCIONAMENTO, PARA COMPLETAR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.

No mesmo sentido, é a decisão proferida pela 3ª Câmara desse colendo Conselho de Contribuinte de Minas Gerais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18155/07/3ª. DOC. PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL EM 7/6/2007 - CÓPIA WEB 1

ACÓRDÃO: 18.155/07/3A RITO: SUMÁRIO

IMPUGNAÇÃO: 40.010119098-38

IMPUGNANTE: TELEMIG CELULAR S.A.

PROC. S. PASSIVO: DANIELA SILVEIRA LARA/OUTRO(S)

PTA/AI: 01.000152957-60

INSCR. ESTADUAL: 062728155.00-80

ORIGEM: DF/BH-3

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO –LOCAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DOS VALORES COBRADOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS VINCULADOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO, EM DESACORDO COM A PREVISÃO CONTIDA NO ART. 43, INCISO X E § 4º, DO RICMS/02 (E CORRESPONDENTE NO RICMS/96), ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Sobre a matéria também manifestou o Professor Roque Antônio Carrazza (CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS na Constituição. São Paulo: Malheiros, p. 71):

“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 infraestrutura 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. (...) 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.”

Demonstrado, portanto, que os aparelhos ofertados representam os meios materiais necessários à efetivação da comunicação, constituem eles instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Impugnante, incluindo-se, por consequência, no conteúdo da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela legislação tributária.

No que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, observando-se as cópias dos documentos fiscais incluídas nos autos pela Fiscalização por amostragem (fls. 68/97) constata-se, sem maior esforço, que a Autuada emitiu Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFSTs) com indicação incorreta da base de cálculo e com destaque do imposto inferior ao correto, caracterizando-se, dessa forma, a tipificação tributária prevista nos dispositivos legais supra, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02

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

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo-se a previsão constante do art. 136 do CTN, no sentido de que *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Conforme demonstrado no relatório consolidado da multa isolada (fls. 64), a referida penalidade foi adequada aos limites impostos pelo § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 para fins de reduzir a penalidade ao limite de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, aplicando-se a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Diante de todo o exposto, restando caracterizada a infração tributária e corretamente demonstradas as exigências de ICMS e respectivas penalidades, julgo procedente o lançamento

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2014.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**