

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0022/10-8
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0156-05/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 10/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/13

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** EXCLUSÃO DO ICMS DA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO E DE VALORES RELATIVOS A PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS. **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS NÃO TRIBUTÁVEIS. A prestação de serviço de telecomunicação também ocorre na disponibilização de aparelhos e no conjunto de atividades relacionadas, como facilidades e serviços eventuais ou complementares (disque turismo, identificação de chamadas, chamadas em espera, informações 102, hora programada, montagem, instalação e configuração de aparelhos). Não acolhida a prejudicial de decadência e de preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0156-05/11), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/10/2010 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 10.533.564,14, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo especificadas.

INFRAÇÃO 1 – Recolhimento a menor do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação. Consta que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo do tributo quantias cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo referido gravame. Trata-se de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos. Segundo o fisco, independentemente da denominação atribuída, integram a prestação de serviço. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive as suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização do mesmo (serviço de comunicação com fornecimento de materiais para sua viabilização). R\$ 6.706.789,17 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento, em virtude de escrituração de valores tributáveis como não tributáveis. As receitas denominadas “*disque turismo, identificação de chamada, chamada em espera, serviço de informação 102 e serviço de hora programada*” foram lançadas nos livros de Registro de Saída na coluna destinada às operações isentas ou não tributadas. R\$ 3.826.774,97 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

A 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide na pauta de 09/06/2011 (fls. 331 a 339), tendo o ilustre relator proferido o voto abaixo transcrito, unanimemente acatado pelos demais membros.

“Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 21.10.2010, para exigir do sujeito passivo o débito do ICMS no montante de R\$ 10.533.564,14, referente ao exercício de 2005, sendo R\$ 6.706.789,17, relativo ao recolhimento a menor do imposto, inerente às prestações de serviços de comunicações, não inclusas na base de cálculo, referentes às parcelas cobradas dos usuários, por entender que tais valores não são tributados, por se tratarem de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configurações de aparelhos (infração 1), como

também o débito de ICMS de R\$ 3.826.774,97, relativo à falta de recolhimento na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, relativos à prestação de serviços de telecomunicação denominadas como Disque Turismo, Identificação de Chamada, Chamada em Espera, Serviço de Informação 102 e Serviço de Hora Programada (infração 2).

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos nos períodos compreendidos entre 01 de janeiro e 27 de outubro de 2005, pois decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 21.10.2010, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2005.

Também rejeito o pedido para realização de perícia técnica para demonstrar os fatos narrados, pois a prova do fato, inclusive as respostas aos quesitos apresentados pelo dependente, às fls. 48 a 50 dos autos, não dependem de conhecimento especial de técnicos, além de que considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também por se relacionar às questões já pacificadas no âmbito deste CONSEF, através de reiteradas Decisões, inclusive versando como sujeito passivo o próprio recorrente. Assim, entendo desnecessária a realização da perícia em vista de outras provas produzidas nos autos, conforme previsto no art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n. 7.629/99.

No tocante à informação de que o Pleno do Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a locação de equipamentos sequer configura-se como serviço – no ao julgamento do RE nº 116.121/SP, declarando a inconstitucionalidade da tributação pelo ISSQN da locação de bens móveis, como também sobre a Súmula Vinculante nº 31 do STF que dispõe sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de locações de bens móveis, não se aplica ao caso concreto, pois, no caso presente, se trata de ICMS.

Quanto à alegação de que o Convênio ICMS 69/98 ampliou a base de cálculo do ICMS-comunicação para incluir-lhe receitas de outros serviços não adstrito à base de cálculo do ICMS e que o mesmo já foi julgado ilegal pelo STJ, corroboro com o entendimento das autuantes de que, por responsabilidade funcional, devemos obediência ao que estabelece a legislação vigente no Estado da Bahia, até Decisão judicial em definitivo, conforme previsto no art. 168 do RPAF/BA. Ademais, na via administrativa, enquanto inexistir ato do Secretário da Fazenda acatando a Decisão preponderante do STF, a Decisão administrativa deve ser pela aplicação das normas estaduais relativas ao ICMS. Por outro lado, conforme informado no opinativo da PGE/PROFIS, no Processo Administrativo Fiscal de nº 281081.0016/05-1, lavrado contra o próprio autuado, o Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, ao decidir a ADIN nº. 1.467-6/DF, prolatou acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, cujo serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação.

Quanto ao mérito, há de se ressaltar que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço 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. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais prevêm que o ICMS incide sobre as 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. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Convênio ICMS 69/98).

Sendo assim, quanto à infração 1, por corroborar com o entendimento das autuantes de que o serviço de comunicação oferecido e o fornecimento do equipamento são totalmente dependentes entre si, pois os equipamentos fornecidos são meios indispensáveis à fruição e execução da efetiva prestação de serviços de comunicação ao usuário pela operadora de telefonia, a exemplo de: MODEM, ROTEADOR, PABX Virtual (central telefônica), TC DIGITRONCO (para formação de redes), TC ISDN (centrais digitais de comutação telefônica), prestações onerosas de serviço de comunicação, caracterizando em único serviço de comunicação, objeto essencial da atividade fornecida, vinculado a único prestador de serviço, sendo impossível efetivar a aludida prestação do serviço de comunicação sem a utilização destes equipamentos, que nada mais são que os meios físicos por onde trafegam os dados, itens que compõem a infra-estrutura necessária para a sua viabilização, pois, sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seriam possíveis a concretização da prestação de serviço de comunicação, deve-se incluir na base de cálculo para a apuração do ICMS da prestação de serviço de comunicação os respectivos valores, exigidos na infração 01, a qual julgo procedente.

No tocante à infração 2, a qual o apelante se insurge contra a incidência do ICMS sobre serviço de telecomunicação do tipo: Disque Turismo, Identificação de Chamada, Chamada em Espera, Serviço de Informação 102 e Serviço de Hora Programada, também não lhe cabe razão, pois, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, relativo ao Auto de Infração nº 28108110016/05-1, o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele, cuja Lei nº. 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no caput de seu art. 60, o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais preveem que o ICMS incide sobre as 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. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Logo, devem-se incluir na base de cálculo do imposto os valores relativos a tais serviços, ressaltando-se que o CONSEF vem, reiteradamente, decidindo neste sentido em processos fiscais similares, nos quais constam o próprio recorrente na condição de sujeito passivo, a exemplo dos Acórdãos de n. 142-11/04 e 167-12/04 e dos Autos de Infrações nº 281081.0016/05-1 e 281081.0002/04-2.

Assim, devem-se incluir na base de cálculo do imposto os valores relativos a tais serviços.

Quanto à insurgência do defendente contra a apuração da base de cálculo para determinação do ICMS, também não lhe cabe razão, pois a mesma está de acordo com o previsto no art. 13, inciso III, c/c o seu §1º, inciso I, da Lei Complementar nº. 87/96, reproduzido no art. 17, VIII, § 1º, da Lei nº. 7.014/96 e também no artigo 52 do RICMS/97, onde estabelece que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Portanto, a sistemática utilizada pelas autuantes está respaldada na legislação, visto que o próprio contribuinte admite que sobre as prestações de serviços, constantes neste Auto de Infração não incidiram o ICMS, no momento da formação do preço destes valores. Logo, o referido imposto não foi embutido e, conseqüentemente, não foi incluso na sua base impositiva, razão pela qual as autuantes fizeram o cálculo do ICMS devido com a inclusão do seu valor na base de cálculo, conforme determina a legislação.

Diante do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração”.

Inconformado, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 351 a 369, com amparo no que dispõem os arts. 169, I, “b” e 171 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/1999), no qual suscita prejudicial de decadência do direito do Estado de constituir os créditos referentes aos fatos ocorridos antes de 27/10/2005 (art. 150, § 4º, CTN).

No mérito, argumenta que o ICMS não incide sobre as receitas auatadas, sendo que uma delas, inclusive, sequer constitui serviço, muito menos de comunicação: o aluguel.

Transcreve decisões de tribunais diversos e, em seguida, apresenta raciocínio análogo para montagem, instalação e configuração de aparelhos (atividades-meios), identificação de chamadas, chamada em espera e hora programada (serviços suplementares), e serviços de valor adicionado (SVA; informação 102 e disque turismo). Fundamentado na Lei Geral de Telecomunicações, na Solução de Consulta nº 73/06, da Receita Federal do Brasil, e no Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aduz que o SVA é autêntica consultoria, sujeita apenas ao ISS (não tem como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois interlocutores).

Em seguida, estribado na jurisprudência transcrita nos itens 07 a 09, de fls. 367/368, manifesta contrariedade referente à forma com que o Fisco baiano interpreta o art. 13, III e § 1º, I da Lei Complementar 87/1996, com dispositivos correspondentes no art. 17, VIII, § 1º da Lei 7.014/1996 e no art. 52 do RICMS/1997 (constituição da base de cálculo); e alega que a multa proposta é confiscatória.

Por fim, conclui pleiteando a nulidade do Auto de Infração ou a redução da multa para patamar não confiscatório.

A Procuradoria do Estado, no Parecer de fls. 375 a 383, opina no sentido de que o art. 150, § 4º do CTN só tem eficácia quando há pagamento, com a conseqüente homologação, em razão de que não concorda com a tese de decadência, assim como, por outro fundamento (existência de previsão legal), com a do caráter confiscatório da multa.

No que concerne à matéria tratada no Recurso, delimita conceitualmente o campo de incidência do ICMS e afirma que estão sujeitas ao mesmo as prestações de serviços de comunicação, e não apenas de telecomunicação (art. 155, II, CF/1988 c/c art. 2º, III, LC 87/1996).

Desse modo, com fulcro em doutrina, jurisprudência (ADIN 1.467-6/DF; fl. 379) e nos arts. 109/110, CTN, socorre-se da definição que é dada à prestação onerosa e ao serviço de comunicação nas normas de direito privado, para concluir que a Constituição Federal, ao arrolá-lo no seu art. 155, II, não se refere à literalidade do termo, mas a todo o processo e à relação comunicativa, com o que concorda o professor Roque Carrazza, nos termos dos ensinamentos de fls. 379/380.

O art. 60 da Lei 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs no seu “caput” o conceito positivado de serviço de telecomunicação: “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Portanto, a prestação do serviço em enfoque não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo a disponibilização, assim como o conjunto de atividades relacionadas, como facilidades e serviços eventuais ou complementares, o que restou decidido em primeira instância judicial no Mandado de Segurança 6.407.330/98 (fls. 380/381), e acordado entre os Estados na cláusula primeira do Convênio 87/1996 (fl. 381).

Na pauta suplementar de 24/07/2012, esta Câmara converteu o feito em diligência para que a PGE / PROFIS, através do seu procurador chefe, emitisse Parecer enfrentando todas as questões jurídicas ventiladas no apelo. Tal solicitação foi indeferida no despacho de fls. 389/390, com o destaque de que o Parecer anteriormente elaborado foi conclusivo.

VOTO

Relativamente à validade do procedimento administrativo, constato que as autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto à prejudicial de decadência, deve ser observado que o art. 150, § 4º do CTN dispõe sobre lançamento por homologação, sendo que tal atividade (de homologar) guarda relação com o recolhimento necessário e antecipadamente efetuado. Sem o pagamento anterior não há que se falar em homologação, pois nada existe para ser homologado.

Assim, nas hipóteses de falta de pagamento ou pagamento a menor, a contagem do instituto em comento deve ser efetuada com base no art. 173, I do referido Código.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Com relação ao percentual da multa, este órgão não possui atribuição legal para apreciar constitucionalidade de dispositivo de lei, tampouco para reduzir ou cancelar penalidade por descumprimento de obrigação principal (arts. 158/159, RPAF/1999).

A base de cálculo foi corretamente constituída, em estrita obediência ao art. 13, III e § 1º, I da Lei Complementar nº 87/1996, reproduzido no art. 17, VIII, § 1º da Lei nº 7.014/1996 e no art. 52 do RICMS/1997, pelo que concluo não existir necessidade de correção: integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

No mérito, tenho que o serviço de comunicação e o fornecimento de equipamentos são dependentes, em virtude da indispensabilidade destes últimos. Caracterizam-se, assim, como objetos essenciais da atividade em análise.

Com efeito, como bem frisou a Procuradoria, o art. 155, II, CF/1988 não se refere à literalidade do termo “*serviço de telecomunicação*”, mas à relação comunicativa como um todo, o que restou esclarecido na definição do art. 60, “*caput*” da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações): “*conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”.

Por conseguinte, a prestação também ocorre na disponibilização de aparelhos e no conjunto de atividades relacionadas, como facilidades e serviços eventuais ou complementares (disque turismo, identificação de chamadas, chamadas em espera, informações 102, hora programada, montagem, instalação e configuração de aparelhos), o que restou decidido em primeira instância judicial no Mandado de Segurança 6.407.330/98 (fls. 380/381), no STF (ADIN 1.467-6/DF; fl. 379), e acordado entre os Estados na cláusula primeira do Convênio ICMS 87/1996 (fl. 381).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pelo i. Relator com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado como, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício

seguinte).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluía-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se:

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

“13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos

de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscebe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

Na análise do caso em tela, observo a infração 1 refere-se a ICMS recolhido a menor, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro a setembro de 2005.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito)

Dirijo do entendimento firmado pelo i. Relator com relação a incidência do ICMS nos serviços de telecomunicações em relação à locação de aparelhos e equipamentos, bem como serviços adicionais, como disque turismo, identificação de chamadas, auxílio a lista, dentre outros.

A Carta Magna, no seu art. 146, III, “a” e “b” determinou que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária, inclusive quanto a definição de tributos, fato gerador, obrigação tributária e base de cálculo. Nessa seara, a Lei Complementar 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS, estabelece no seu art. 12, VII a hipótese de incidência do ICMS nos serviços de telecomunicação, in verbis:

Art. 12.

(...)

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;

Parece-me claro que o critério material da hipótese de incidência do ICMS não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação.

Permito-me transcrever parte do voto divergente do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no acórdão CJF Nº 0202-12/12, haja vista que comungo do entendimento ali colocado de que a incidência do ICMS nos serviços de comunicação ocorre somente nos serviços de comunicação *stricto sensu*, sendo afastados os serviços preparatórios:

Para mim, é de clareza solar que, diante das determinações legais da LC 87/96, só teríamos incidência do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis e de natureza exclusiva prestados pela empresa de telecomunicações são passíveis da cobrança do ICMS. Se qualquer serviço preparatório para a comunicação pode ser disponibilizado por outra pessoa (jurídica ou física) fora do ramo da atividade de telecomunicações, então tal serviço não é fato gerador do ICMS-Comunicação.

No caso dos autos, conforme dito no próprio Auto de Infração, foram lançados valores relativos a aluguéis de equipamentos, montagem, instalação ou configuração de aparelhos. Percebo que tais serviços podem ser prestados por terceiros, como empresas de computação ou de locação de aparelhos para redes/internet, não sendo um caso de um serviço exclusivo da prestadora de telefonia para a realização da comunicação propriamente dita. Assim, creio que os serviços lançados nos autos de infração no item 1 são atividades-meio e não atividades-fim dos serviços de comunicações e, portanto, não estão passíveis de incidência do ICMS-Comunicação.

Deste modo, entendo que os serviços preparatórios para que se estabeleça a prestação de serviços de comunicação, bem como os serviços correlacionados para que haja ou se mantenha a prestação de serviço de comunicação, como no caso da cobrança no presente Auto de Infração, não estão na hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação.

Importante pontuar que o art. 13, III da LC 87/96 ao eleger como base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação o preço do serviço, confirma o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Não me parece razoável que os Estados possam alterar a base de cálculo do ICMS incluindo no seu campo de incidência serviços que não são de comunicação, apenas por serem adicionais que a empresa oferece e em determinados casos cobra por isso.

Sobre o tema, a jurisprudência do STJ é assente, conforme se observa na ementa no RESP 945.037/AM, de relatoria do ministro Luiz Fux:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO QUE APRECIOU A APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. 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 STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. 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. (Precedentes: REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005).

2. Deveras, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção firmaram entendimento no sentido da inexigibilidade do tributo, à consideração de que a atividade de habilitação não se incluía na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a "procedimento tipicamente protocolar, (...) cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço", serviços "meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita", "meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação" (RESP

402.047/MG, 1a Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003 e do EDcl no AgRg no RESP 330.130/DF, 2a Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004).

3. Outrossim, a própria 1a Seção no RMS n.o 11.368/MT consagrou o entendimento no sentido de que:

[...]

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III - O Convênio ICMS no 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1o do CTN.

[...]

(RMS 11368/MT, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 13/12/2004, DJ 09/02/2005 p. 182)

4. A doutrina do tema assenta que:

a) "o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação";

b) "a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam";

c) "a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato impositivo do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. De outro lado, é importante termos presente que estas atividades-meio são levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realiza o serviço. Têm por escopo, apenas, possibilitar as atividades-fim, que, estas sim - aproveitam a terceiros."

5. O Convênio ICMS no 69/98 dilargou o campo de incidência do ICMS ao incluir em seu âmbito as atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do thema iudicandum.

6. Omissis

REsp 945.037/AM RECURSO ESPECIAL (2007/0086541-9) Ministro LUIZ FUX - PRIMEIRA seção - 24 de junho de 2009.

Os Autuantes partem da presunção de que a locação e instalação dos equipamentos são serviços de comunicação, sem os quais, não haveria a comunicação em si.

Data vênua essa é uma conclusão equivocada, haja vista que a Constituição e a Lei Complementar limitam a incidência do ICMS nos serviços de comunicação, determinando a incidência somente nas prestações onerosas de serviços de comunicação, compreendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Em Parecer exarado aos autos, a PGE/PROFIS, firma entendimento no sentido de o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações determina que "Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação" e por isso a prestação do serviço de telecomunicação alcança sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem, ou otimizem, o serviço de telecomunicação.

Assevera ainda que por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar nº 87/96 os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

Novamente, torna-se pertinente transcrever parte do voto do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no acórdão CJF Nº 0202-12/12:

Pari passu, a D. PGE/PROFIS, em Parecer enxertado aos autos, opinou no sentido de que o art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações é absolutamente claro em dizer que a prestação de serviço de comunicação não é somente a comunicação propriamente dita, mas também abrange todo o conjunto de atividades relacionados com a comunicação, devendo ser computado na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem o serviço de telecomunicação. Para uma maior compreensão do alcance das expressões legais, trazemos à baila o mencionado artigo:

"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."

Em que pese o juízo da d. PGE/PROFIS quanto à incidência abrangente do ICMS-comunicação, não comungo com a visão de que o conjunto de atividades seja tão amplo assim ao ponto de abarcar todos os serviços ligados à comunicação, mesmo aqueles apontados com preparatórios para a comunicação propriamente dita, como é o caso do presente PAF.

Novamente ressalto que somente com uma leitura sistemática dos dispositivos legais pertinentes à matéria, seremos capazes de elucidar a questão trazida aos autos. Portanto, não basta uma leitura isolada do caput do art. 60 da LGT, pois ela indubitavelmente leva à conclusão simplista de que realmente todos os serviços que possibilitassem a comunicação, estariam sob a incidência deste tributo. Devemos respeitar a separação entre o serviço de comunicação propriamente dito e o serviço que permite a comunicação, mas que ela não se confunde. Para isso, a primeira providência é a leitura atenta dos parágrafos primeiro e segundo do citado artigo, que já mostram que todos os serviços sob a incidência do ICMS-Comunicação devem ser relacionar à atividade-fim da empresa de telecomunicações, ou seja, os já referidos serviços exclusivos, que só podem ser prestados por empresas de telefonia, como é o caso dos serviços prestados pelas estações de telecomunicações, referidas no parágrafo 2º do art. 60.

Em seguida, devemos observar o artigo 61 da LGT que assim dispõe:

"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."

Numa leitura mais calma, esse artigo já demonstra que existem serviços que são ligados à telecomunicação, mas que com ele não se confundem. Isso significa dizer que temos serviços vinculados ao serviço de comunicação, que não são fatos geradores do ICMS-Comunicação, ao contrário do que entende a PGE/PROFIS.

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STJ, *ex vi* da ementa a seguir transcrita:

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. SERVIÇO DE INSTALAÇÃO DE LINHA TELEFÔNICA FIXA. SERVIÇO INTERMEDIÁRIO AO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. LEI KANDIR. LEI DAS TELECOMUNICAÇÕES. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE LEI. IMPOSSIBILIDADE DE PREVISÃO PELO CONVÊNIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO APENAS PELA FAZENDA ESTADUAL. DECISÃO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. REFORMATIO IN PEJUS INDEVIDA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. 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, a 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; (b) 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, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar.

2. Os serviços de instalação de linha telefônica fixa não são considerados serviços de comunicação propriamente ditos, nos termos da Lei Kandir e da Lei Geral de Telecomunicações, mas serviços de natureza intermediária. Não deve, portanto, incidir ICMS sobre essa atividade, pois não há previsão legal nesse sentido, existindo apenas o Convênio 69/98 que disciplina a matéria, no entanto, de forma indevida.

3. É inviável reformar o acórdão recorrido a favor da parte que não interpôs Recurso especial, a fim de que, nos termos da jurisprudência deste Tribunal Superior, seja considerada indevida a incidência de ICMS sobre os serviços de instalação de telefone fixo, pois, na espécie, estar-se-ia promovendo reformatio in pejus contra a parte recorrente.

4. Se apenas uma das partes interpõe Recurso especial, é vedado ao Tribunal agravar sua situação.

5. Recurso especial desprovido." (REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006)

Deste modo, não há supedâneo para manter a autuação, devendo ser excluídos os valores concernentes a serviços que não são serviços de comunicação *stricto sensu*.

Pelo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0022/10-8**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.533.564,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Ângelo Mário de Araújo Pitombo e Rubens Bezerra Soares

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Raisal Catarina Oliveira Alves, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Edmundo José Bustani.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS