

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU 1 de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

142

JULHO - 2007

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

142

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2007)



André Carneiro
é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Fernando Netto Boiteux - As sociedades seguradoras e a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98

I - As recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. II - A cobertura dos riscos e a atividade das seguradoras. III - A finalidade lucrativa das sociedades seguradoras. IV - As seguradoras e a atividade empresarial. V - O conceito jurídico de receita. VI - Conclusão.

7

Gabriel Lacerda Troianelli - ISS e serviços prestados por agentes da propriedade industrial

1. Introdução. 2. O subitem 10.03 da atual lista de serviços. 3. O subitem 17.01 da atual lista de serviços. 4. O item 17 e a questão dos “congêneres”. 5. Conclusão.

17

Joel Gonçalves de Lima Junior - A Lei Complementar 118 e as demandas ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma releitura da decisão do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução. 2. Equacionamento da questão. 3. A decisão de abril daquele ano. 4. Lei tributária no tempo e o Código Tributário. 5. Repensando a retroatividade e o direito adquirido. 6. A impossibilidade de adotar-se exegese que leve ao absurdo. 7. Última consideração. 8. Conclusão.

24

Luís Eduardo Schoueri - Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

1. Introdução. 2. A ADIn 2.588-1 - situação atual. 3. A proporcionalidade: questão a ser enfrentada. 4. Conclusão.

39

Paulo Roberto Lyrio Pimenta - Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais

1. Introdução. 2. O modelo normativo-constitucional das contribuições especiais. 3. A vinculação das receitas das contribuições. 4. Regramento constitucional da vinculação. 5. Possibilidade de descumprimento dos mandamentos constitucionais. 6. Possibilidade de controle jurisdicional da destinação das receitas das contribuições. 7. Remédios jurídicos idôneos à impugnação do desvio das receitas das contribuições. 8. Tipos de tutela cabíveis. 9. Questões processuais relativas ao tema. 10. Conclusões.

51

Rodrigo Caramori Petry - A contribuição previdenciária sobre a “folha de salários” e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais

1. Introdução. 2. Aspectos críticos das incidências adicionais sobre as receitas das pessoas envolvidas com atividades rurais. 3. As inconstitucionalidades que maculam a maior parte das incidências tributárias adicionais sobre a receita das atividades rurais.

62

Sergio André Rocha - Duração razoável do processo administrativo fiscal

1. Introdução. 2. Duração razoável do processo: direito, princípio ou ambos? 3. Conteúdo do princípio da duração razoável do processo. 4. Duração razoável do processo e impossibilidade material de um processo sem dilações indevidas: os direitos e seu custo. 5. Duração razoável e processo administrativo fiscal. 6. Instrumentos para a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal. 7. Conclusão.

74

Pareceres

Ives Gandra da Silva Martins - Operadoras de turismo: fretamentos e serviços prestados a terceiros no exterior, reservas de hotéis - hipóteses não contempladas por via impositiva

Consulta. Resposta.

87

Misabel Abreu Machado Derzi - A imunidade incontroversa de autarquia federal de ensino, em relação ao ICMS, para importar bens essenciais ao desenvolvimento de suas atividades institucionais

Consulta. 1. De plano: nas importações de bens essenciais a suas atividades, a UFMG seria, ao mesmo tempo, contribuinte de fato e contribuinte de direito, não lhe sendo aplicáveis quaisquer restrições ao gozo da imunidade, consagrada na Constituição Federal. 2. Respostas.

102

Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira - ICMS-comunicação - taxa de recarga - não-incidência - direito da operadora de estornar débitos de ICMS lançados a esse título - inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso da consulente

A consulta. 1. O núcleo da regra-matriz do ICMS-comunicação na Constituição de 1988: prestação de serviço de comunicação. 2. A tributação antecipada dos serviços de comunicação prestados por meio de cartões telefônicos. 3. A questão atinente ao art. 166 do Código Tributário Nacional. 4. Respostas aos quesitos.

120

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Ação cautelar - caução - garantia anterior à execução fiscal - certidão positiva com efeito de negativa (STJ - 1ª S.) 133
- Cofins - livros - imunidade não alcançada (STF - 2ª T.) 135
- Coisa julgada - Súmula 239 do STF - não-aplicação na decisão pela inexistência de relação de direito material (STJ - 2ª T.) 138
- Execução fiscal - responsabilidade do sócio cujo nome consta da certidão de dívida ativa - presunção de liquidez e certeza não abalada - ônus da prova de ausência de infração ou de não-dissolução irregular da empresa (STJ - 1ª T.) 144
- ICMS - base de cálculo - descontos condicionais/bonificação - impossibilidade de inclusão (STJ - 1ª T.) 148
- ICMS - repetição - empresa aérea - preço controlado pelo governo federal - não-aplicação do art. 166 do CTN (STJ - 1ª T.) 154
- ISS - serviços não prestados pela devedora tributária - reembolsos de importâncias não enquadradas como serviços prestados - não-incidência (STJ - 2ª T.) 163
- Processo administrativo - depósito ou arrolamento de bens - obstáculo ao direito de petição - ofensa aos princípios do contraditório e da proporcionalidade - MP 1.699-41 - Lei 10.522 (STF - Pleno) 166
- Responsabilidade solidária - interposta pessoa - simulação - sociedade de fato - identificação possível quando da lavratura do auto de infração - defesa administrativa (Câm. Sup. Rec. Fisc. - 1ª T.) 176

Decisões e Despachos

- Cofins - isenção - LC 70 - revogação pela Lei 9.430 - recurso extraordinário com

- juízo positivo de admissibilidade - "periculum in mora" - cautelar (Min. Celso de Mello, do STF) 183
- Compensação - atualização monetária - aplicação do INPC - fevereiro a dezembro de 1991 - divergência (Min. José Delgado, do STJ) 186
- Imposto de renda - base de cálculo - dedução da despesa da contribuição social sobre o lucro - descabimento do pleito cautelar (Min. Carlos Britto, do STF) 188
- IPTU - alíquotas diferenciadas para imóveis residenciais e não residenciais - constitucionalidade (Min. Sepúlveda Pertence, do STF) 189
- ISS - base de cálculo - Cofins e PIS - não-inclusão (Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, do TRF da 1ª R.) 190
- ISS - local da efetiva prestação - controvérsia infraconstitucional (Min. Gilmar Mendes, do STF) 192

Ementário de Acórdãos

- Abandono de carga - perdimento - apreensão do "container" - descabimento (STJ - 1ª T.) 193
- Abandono de carga - retenção de "container" - impossibilidade (STJ - 2ª T.) 193
- Ação anulatória de débito fiscal - sentença de natureza preponderantemente declaratória - valor da causa (STJ - 1ª T.) 193
- Ação cautelar de notificação - imposição de obrigação de não fazer - impossibilidade - CTN art. 151 (STJ - 1ª T.) 194
- Ação civil pública - conflito legal de natureza tributária - ilegitimidade ativa do Ministério Público (STJ - 1ª S.) 195
- Apreensão de carga abandonada - retenção de "container" - inexistência de amparo jurídico (STJ - 2ª T.) 196



Sacha Calmon Navarro Coêlho
 é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG, Presidente Honorário da Abradt, Vice-Presidente da ABDF, Membro da IFA e Advogado.



André Mendes Moreira
 é Professor dos Cursos de Graduação em Direito e Especialização em Direito Tributário da PUC/MG, Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Membro da Abradt, da ABDF e da IFA e Advogado.

ICMS-comunicação - Taxa de Recarga - Não-incidência - Direito da Operadora de estornar Débitos de ICMS Lançados a esse Título - Inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao Caso da Consulente

*Sacha Calmon Navarro Coêlho
 André Mendes Moreira*

A Consulta

Consulta-nos a Alfa Celular S/A acerca da possibilidade de exigência, pelo Fisco estadual, de ICMS-comunicação sobre a intitulada “taxa de recarga”, cobrada pela empresa dos usuários de telefones celulares pré-pagos, quando da ativação dos créditos constantes nos cartões de telefonia (que podem ser físicos ou virtuais).

Expõe-nos a Consulente o que se segue:

“A Alfa Celular S/A, doravante denominada apenas ‘Alfa Celular’, autorizatória do serviço de telecomunicação na modalidade SMP - Serviço Móvel Pessoal, utiliza para este fim o sistema de cobrança pré e pós-pago.

Com relação à prestação de serviços de telecomunicações no sistema pré-pago tecemos as seguintes considerações:

1. Na modalidade de serviço pré-pago, o cliente adquire, por meio do cartão físico, PIN ou *on line*, um direito de créditos para utilização dos serviços oferecidos pela Alfa Celular, como, franquia de minutos, mensagens e outros serviços de valor adicionado;
2. De cada aquisição do direito de crédito pelo cliente e na sua ativação na estação móvel (telefone celular) é abatida a taxa de recarga em valor fixo onde não há a incidência do ICMS;
3. Em alguns casos, a Alfa Celular não cobra o valor da taxa de recarga de seus clientes pré-pagos por diversos motivos, sendo o mais comum a utilização, pelo cliente, de todo o crédito em serviços telefônicos antes da cobrança da taxa de recarga;
4. O valor da taxa de recarga é homologado pela Anatel, líquido de tributos, e em todo o período a Alfa Celular quando cobra de seus clientes o faz por valor inferior ao homologado, conforme informado nos *folders* de publicidade;
5. O valor homologado pela Anatel para a taxa de recarga era de R\$ 1,20 (hum real e vinte centavos) por evento, líquido de tributos, para o período de 2000 a 2004 e R\$ 1,11 (hum real e onze centavos) por evento, líquido de tributos, para o período posterior a agosto de 2004. O valor cobrado pela Alfa Celular pela taxa de recarga dos cartões pré-pagos ativados

pelos clientes era de R\$ 0,80 (oitenta centavos) até dezembro de 2003 e R\$ 0,95 (noventa e cinco centavos) a partir dessa data até os dias atuais;

6. Sobre o valor cobrado da taxa de recarga, portanto, não é incluído o ICMS por entender a Alfa Celular que não é hipótese de incidência desse imposto;

7. A Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 12, § 1º, antecipou o fato gerador do ICMS ao determinar que quando o serviço de telecomunicação for prestado por cartões ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador quando de seu fornecimento ao usuário final;

8. Posteriormente, o Convênio n. 126/98 antecipou ainda mais o fato gerador do ICMS ao determinar que deve incidir na entrega do cartão ou assemelhados a terceiro que o adquirir para fornecimento a usuário final;

9. O Convênio 55/05 aproximou um pouco a incidência do tributo à realização efetiva do seu fato gerador ao determinar que o ICMS na venda de cartão ou assemelhados é devido ao Estado de sua ativação, mas ainda não alcançou a efetiva ocorrência da prestação do serviço de telecomunicação. Este Convênio entrará em vigor e produzirá seus efeitos a partir de julho de 2006;

10. A antecipação do fato gerador tem por consequência o recolhimento do ICMS sobre o valor que poderá ser cobrado a título de taxa de recarga dos usuários finais;

11. A Alfa Celular, para cumprir a legislação em vigor, recolhe o valor do ICMS aos cofres estaduais considerando como base de cálculo o valor dos créditos adquiridos, mas estorna o respectivo ICMS incidente sobre a taxa de recarga, após sua efetiva cobrança do cliente, posto que não repassa o referido encargo sobre esta parcela ao consumidor final;

12. Caso a taxa de recarga não tenha sido cobrada do cliente, este terá utilizado todo o crédito em serviços telefônicos e respectivo pagamento de ICMS e neste caso, por óbvio, a Alfa Celular não faz o estorno de débito de ICMS. Neste caso, o cliente terá utilizado o valor que seria debitado a título de taxa de recarga em serviços telefônicos e ICMS;

13. Em 30.06.2004, a Alfa Celular recebeu intimação do fisco estadual para apresentação de documentação comprobatória do estorno de débitos de ICMS referentes aos períodos de 1 a 31 de dezembro de 1999 e 1 a 31 de março e 1 a 31 de maio de 2004. Em 18.08.2004, a Alfa Celular enviou relatório e CD com os esclarecimentos e documentos fiscais referentes aos estornos, sendo que, dentre esses, foram declarados os estornos de débitos referentes ao ICMS recolhido sobre a taxa de recarga dos créditos adquiridos, não havendo, desde então, qualquer questionamento ou autuação do fisco estadual com relação a este procedimento.”

Ao cabo da exposição, formula-nos seis quesitos, que serão oportunamente respondidos, não sem antes fazer uma digressão acerca do fato gerador do ICMS-comunicação e suas implicações no presente caso.

1. O Núcleo da Regra-matriz do ICMS-comunicação na Constituição de 1988:

Prestação de Serviço de Comunicação

1.1. O significado da expressão prestação de serviço

Ao permitir a cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, o art. 155, II da CR/88¹, não autoriza a tributação da comunicação pura e simples. Tanto que faz

¹ Reza a CR/88:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

preceder o termo *comunicação* da expressão *prestação de serviço*. Portanto, os vocábulos prestação, serviço e comunicação devem ser analisados em conjunto para apreender-se o sentido da norma constitucional em comento².

Para logo, podemos asseverar que serviço é sinônimo de bem imaterial, resultado de um esforço humano³. Já por prestação de serviço deve-se entender uma obrigação de cunho negocial, na qual há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração.

Das lições de Misabel Derzi⁴ - que analisou o conceito de prestação de serviço para fins de incidência do ISSQN - podemos extrair as seguintes conclusões, aplicáveis ao ICMS-comunicação:

- a) a prestação de serviços configura uma utilidade, executada mediante obrigação de fazer (e não de dar);
- b) o serviço deve ser prestado a terceiro (não há incidência do imposto sobre serviço prestado pelo contribuinte a si mesmo).

Assim, para que haja prestação de serviço de comunicação deverá haver fornecimento, por terceiro, dos meios para que a comunicação se efetive⁵. Trata-se de uma relação negocial (entre prestador e tomador) que possibilitará - em momento posterior - a efetivação da comunicação.

Outrossim, o serviço prestado deve ser oneroso, visando a produzir utilidade “economicamente apreciável” para outrem⁶. O ICMS, dessarte, não incide sobre serviços prestados de forma graciosa ou a si próprio⁷ (auto-serviço), face à gratuidade dos mesmos.

Em suma: quando a CR/88 prevê como fato gerador do ICMS a *prestação de serviço de comunicação*, está a dizer que:

- a) o serviço de comunicação deve ser prestado por um terceiro;
- b) a prestação deve ser onerosa, posto que efetivada em caráter negocial.

1.2. Definição de comunicação

O vocábulo *comunicação* deriva do latim *communicatio*, relativo a *communicare* (tornar comum), correspondendo à transmissão de fato que se precise tornar do conhecimento comum, ou seja, de mais de uma pessoa além daquela que emite a mensagem⁸.

O *Dicionário Aurélio*⁹ da língua portuguesa define comunicação como “ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados”,

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.” (Redação dada pela EC nº 03/93, destaques nossos)

² OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 76-90.

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: RT, 1984, pp. 41-2.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 491.

⁵ Roque Antonio Carrazza define a relação comunicativa (que enseja a imposição do ICMS) como “a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra” (*ICMS*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 154).

⁶ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires. *Serviço Tributável - Curso de Especialização de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 158, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre Serviço de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 64.

⁷ Leciona Marco Aurélio Greco:

“(…) O prestador do serviço de comunicação é um ‘terceiro’ em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias, também não estará prestando serviço de comunicação.” (*Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 125)

⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 190.

⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Eletrônico, Século XXI, Versão 3.0*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

que pode se dar através da linguagem falada, escrita, de quaisquer outros sinais ou da utilização de equipamento técnico especializado.

Barros Carvalho¹⁰, a seu turno, leciona que o processo comunicacional é formado por cinco elementos (emissor - canal - mensagem - código - receptor), que são assim definidos:

1. emissor: fonte da mensagem;
2. canal: meio pelo qual os sinais são transmitidos (frequência de rádio, v.g.);
3. mensagem: informação que é transmitida;
4. código: conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais;
5. receptor: destinatário da informação.

O citado autor sustenta que “o processo comunicativo, segundo teóricos das comunicações e lingüistas, consiste na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada”.

Dessarte, pode-se concluir que para a existência do processo de comunicação são necessários: um emissor, que envia a mensagem ao receptor; um canal, que consiste no meio físico pelo qual a mensagem será transmitida; a própria mensagem; e um código por meio do qual emissor e receptor se comunicarão.

Assim, quando duas pessoas se encontram e iniciam uma conversação, forma-se a relação comunicativa, fazendo-se presentes os elementos caracterizadores da mesma (emissor: sujeito A; receptor: sujeito B; mensagem: o conteúdo da conversa; código: idioma escolhido pelas partes; e meio de transmissão: ar).

Do exposto, deduz-se que, por mais amplo que seja o conceito de comunicação (e de fato o é), se tem sempre um núcleo imutável, que pode ser enunciado como o *processo de levar uma mensagem do emissor ao receptor*.

Contudo, como fato jurídico tributário, o vocábulo não pode nem deve ser tomado em sentido tão abrangente, sob pena de submetermos a imposto o ato de conversar ou as comunicações mediúnicas, como já advertimos em outra oportunidade¹¹.

Cumpre-nos, portanto, analisar o conceito constitucional - agora já balizado pelas definições que vimos de ver - de *prestação de serviço de comunicação*.

1.3. A necessidade de efetiva prestação de serviço de comunicação para configuração do fato gerador do ICMS

A atividade de comunicar-se ocorre apenas entre emissor e receptor, não havendo participação do prestador do serviço no ato de comunicação em si. O serviço visa apenas a proporcionar o meio físico para que a mensagem efetivamente chegue ao destinatário (e, por conseguinte, seja instaurada a relação comunicativa).

É sobre o serviço de comunicação - e não sobre a comunicação isoladamente considerada - que incide o ICMS.

Entretanto, não basta, para a cobrança do imposto estadual, a mera colocação à disposição do usuário dos meios necessários ao estabelecimento da relação comunicativa. É imprescindível que o serviço de comunicação seja efetivamente prestado. Em outras palavras, para ocorrência *in concreto* da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, não basta a prática de meros atos preparatórios que possibilitarão a fruição do serviço de comunicação. É essencial - sob pena de não-subsunção do fato à norma tributária - que haja a efetiva presta-

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. “Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet”. *Diário Tributário das Telecomunicações*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). São Paulo: IOB Thomson, Abetel, 2004, pp. 490-1.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Tributação na Internet”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001, p. 105.

ção do serviço, com o envio de mensagem pelo emissor ao receptor (que deverá possuir condições de recebê-la).

A lição de Misabel Derzi¹² se aproposita neste ponto: para a jurista, o fato gerador do ICMS-comunicação não é o contrato de prestação do serviço, mas sim o seu ato de execução. Dessarte, para cobrança do imposto é essencial que a comunicação se complete, pois não existe tributação sobre serviço potencial¹³.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já assentou - em acórdão prolatado à unanimidade - que a mera disponibilização de meios para assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações não se confunde com a sua efetiva prestação, sobre a qual há a incidência do ICMS¹⁴. A decisão uniformizou o entendimento daquela Corte acerca da não-incidência do ICMS sobre a habilitação de telefones celulares (procedimento que consiste em programar o telefone para que o mesmo passe a funcionar). Em seu voto condutor, o relator afirmou que na habilitação de telefones não ocorre “qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de usufruir do serviço de telecomunicações”.

Em outro caso, no qual se analisou a temática específica da não-incidência do ICMS sobre a assinatura mensal do telefone celular (valor pago pelo usuário apenas para manutenção da linha em funcionamento), o STJ assentou pela sua intributabilidade¹⁵, demonstrando que aquela Corte se inclina, cada vez mais, pela impossibilidade de incidência do ICMS-comunicação sobre fatos que não correspondam à efetiva prestação do serviço.

Ao cabo, pode-se concluir que não há fato gerador do ICMS-comunicação sem que o serviço seja ultimado. Meras atividades preparatórias à sua execução não são aptas a ensejar a cobrança do imposto estadual, cuja hipótese de incidência somente restará configurada quando o emissor efetivamente enviar uma mensagem para o receptor, utilizando-se dos meios disponibilizados por um terceiro e mediante remuneração.

1.4. Da não-incidência de ICMS sobre a “taxa de recarga” do telefone celular pré-pago

Quando um usuário de telefone pré-pago da Consulente adquire um cartão de recarga (físico ou virtual) e ativa-o, a Consulente debita dos créditos daquele cliente um valor relativo à “taxa de recarga” do telefone celular.

Essa “taxa de recarga” remunera o serviço administrativo de habilitação dos créditos utilizáveis em determinado aparelho celular, tornando possível a utilização do mesmo.

Não se trata, portanto, de efetiva prestação do serviço de comunicação, mas sim de mera cobrança pela realização de atividade administrativa, que viabiliza a prestação do serviço de comunicação.

A taxa de recarga em tudo se assemelha à habilitação do telefone celular, que já foi - à saciedade - declarada como atividade que refoge por completo à incidência do ICMS-comunicação¹⁶.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 479-80.

¹³ Na linha das razões expostas, Roque Antonio Carrazza assevera que “o que se tributa é a execução do serviço [de comunicação], e não, simplesmente, sua estipulação” (*ICMS*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 154-5).

¹⁴ STJ, Primeira Seção, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368/MT, Relator Ministro Francisco Falcão, *DJU* 1 de 09.02.2005, p. 182, unânime.

¹⁵ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 402.047/MG, Relator Ministro Gomes de Barros, *DJU* 1 de 09.12.2003, p. 214.

¹⁶ *Interplures*, vale conferir a ementa da seguinte decisão, que pacificou a questão na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

“Tributário. ICMS. Incidência sobre a Habilitação de Telefones Celulares. Impossibilidade. Atividade que não se constitui em Serviço de Telecomunicações. Analogia Extensiva. Exigência de Tributo sobre Fato Gerador não Previsto em Lei. Proibição. Art. 108, § 1º, do CTN.

Dessarte, temos que não é possível a exigência do ICMS-comunicação sobre a “taxa de recarga” do aparelho de telefonia celular pré-pago, haja vista que a mesma não remunera prestação de serviço de comunicação.

2. A Tributação Antecipada dos Serviços de Comunicação Prestados por Meio de Cartões Telefônicos

Na LC nº 87/96 há previsão para incidência do ICMS-comunicação sobre a venda de cartões e fichas telefônicas aos usuários. Nessa hipótese, por ficção jurídica, equipara-se a venda do cartão, ficha ou assemelhado à própria prestação do serviço de comunicação (que ocorrerá em momento posterior), autorizando-se a incidência antecipada do ICMS. É ver o que dispõe a aludida LC nº 87/96:

“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;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.” (destaques nossos)

O cartão telefônico, em que pese ser bem material, é representativo de uma prestação de serviço, podendo ser utilizado para conversação em terminais públicos de telefonia (“orelhões”) ou em telefones celulares pré-pagos (que representam 80,4% do mercado brasileiro de telefonia celular e são objeto de estudo do presente parecer)¹⁷. No primeiro caso (terminais de uso público), os cartões são inseridos em fendas no aparelho de telefonia, que faz a leitura dos mesmos (detectando a existência de créditos disponíveis) e completa a ligação solicitada. Já os cartões de celulares pré-pagos possuem códigos de acesso que, digitados no aparelho, o habilitam a originar chamadas, até o limite dos créditos adquiridos pelo usuário.

Os cartões (tanto de terminais públicos como de aparelhos celulares) possuem prazos de validade, determinados pela Anatel. Expirado o prazo, o cartão perde serventia, não tendo o consumidor direito à devolução do valor pago.

A especificidade dos cartões, como se vê, é que os mesmos são vendidos pelas operadoras como serviços de telecomunicação, e não como mercadorias. Assim, submetem-se às disposições do ICMS-comunicação, e não às do ICMS-circulação de mercadorias¹⁸. A re-

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.

IV - Recurso Ordinário provido.” (STJ, 1ª Seção, Relator Ministro Francisco Falcão, RMS nº 11.368/MT, DJU 1 de 09.02.2005, p. 182)

Desde então, o entendimento tem sido seguido em tom uníssono pelas Turmas do STJ, como se deduz dos acórdãos prolatados no REsp nº 588.723/MG (Primeira Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJU 1 de 27.03.2006, p. 159) e no REsp nº 708.700/AC (Segunda Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, DJU 1 de 20.03.2006, p. 243).

¹⁷ Em janeiro de 2005, de acordo com dados da Anatel, o Brasil possuía 66,6 milhões de telefones celulares em operação, sendo 13 milhões (19,4%) referentes a planos pós-pagos e 53,6 milhões (80,4%) a pré-pagos.

¹⁸ Apenas no momento em que a empresa de telecomunicação compra o cartão do fabricante é que o mesmo é tratado como mercadoria. A operadora paga pelo cartão o custo de sua produção, acrescido da margem de lucro do fabrican-

gra, aliás, beneficia os Fiscos, pois a alíquota do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação é maior que a do ICMS cobrado nas operações de circulação de mercadorias.

No presente caso, importa-nos analisar se a LC nº 87/96 pode considerar ocorrido o fato gerador do imposto estadual quando do fornecimento de cartões telefônicos ou assemelhados ao usuário final (e não quando da efetiva prestação do serviço).

Consoante visto anteriormente, o ICMS-comunicação somente incidirá quando houver prestação de serviço que viabilize a relação comunicativa. Dessarte, como no fornecimento de cartões ou fichas a usuário final *não há* qualquer relação comunicativa (que somente ocorrerá em momento posterior, caso o cartão seja utilizado), a LC nº 87/96 não poderia ter equiparado esse fornecimento à efetiva prestação do serviço de comunicação, antecipando o momento de ocorrência do fato gerador.

A cobrança do ICMS antes de realizado o fato gerador somente é admissível na substituição tributária para frente (art. 150, parágrafo 7º da CR/88), na qual se presume a sua ocorrência futura, assegurando-se ao contribuinte substituto o direito de restituição da quantia paga caso a operação não se concretize¹⁹. Na hipótese, entretanto, não há substituição tributária: a operadora de telefonia paga o ICMS próprio, devido pela prestação de serviços de comunicação. Ciente disso, o legislador complementar cuidou de modificar (ilegitimamente) o momento de ocorrência do fato impositivo do ICMS-comunicação (que somente se perfaz com a efetiva prestação do serviço), determinando a incidência do imposto no momento da venda do cartão ao usuário final.

Não bastassem as disposições constantes da LC nº 87/96, que malferem a hipótese de incidência constitucional do imposto em tela, o Convênio ICMS nº 126/98 (que instituiu regime especial de apuração e pagamento do imposto estadual para as prestadoras de serviço de telecomunicação definidas em seu anexo único) antecipou ainda mais a ocorrência do fato gerador, determinando a tributação do cartão indutivo na *entrega do mesmo a terceiro*, quando este o adquirir para fornecimento ao usuário final, ou na mera *transferência do cartão entre estabelecimentos da própria operadora localizados na mesma unidade federada*. Confira-se:

“Cláusula sétima. Relativamente à ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), com destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data;

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, também, à remessa a estabelecimento da mesma empresa de telecomunicação localizado na mesma unidade federada, para fornecimento ao usuário do serviço.”

A regra em análise tem por justificativa uma situação fática: a maior parte dos cartões indutivos chega aos usuários finais por meio de distribuidores contratados pelas operadoras. Logo, por razões de praticidade, decidiu-se tributar o cartão na saída da empresa de telecomu-

te. A partir do momento em que o cartão é adquirido pela operadora e esta confere ao mesmo a possibilidade de efetivar ligações telefônicas, ele passa a ser representativo de uma prestação de serviço, atraindo a incidência do ICMS-comunicação. Seu valor, por conseguinte, será várias vezes superior ao do papel no qual foi impresso, pois terá deixado de ser mercadoria para se tornar meio para a prestação do serviço de comunicação.

¹⁹ Na ADI nº 1.851/AL, o Plenário do STF assentou (sendo vencidos os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio), que a ocorrência do fato gerador abaixo do preço presumido não confere ao substituto tributário o direito à restituição do imposto pago a maior. Somente se o fato gerador presumido não ocorrer (quando houver perda da mercadoria, por exemplo) é que será assegurada a restituição do ICMS pago no regime de substituição tributária (STF, Pleno, ADI nº 1.851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJU 1 de 22.11.2002, p. 55).

nicação, seja quando esta o encaminha para o usuário final (art. 12, parágrafo 1º da LC nº 87/96), para um distribuidor (cláusula sétima, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98) ou mesmo para outro estabelecimento próprio, situado na mesma unidade federada (cláusula sétima, parágrafo único do Convênio ICMS nº 126/98).

Contudo, a praticidade não pode sobrepor-se à constitucionalidade. Se para ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação é essencial que haja a relação comunicativa (viabilizada por um serviço prestado por terceiro), a Lei Complementar nº 87/96 não pode, sob o pretexto de cumprir a função que lhe foi conferida pelos arts. 146, III, *a* e 155, XII, *d* da CR/88, redefinir a hipótese de incidência do tributo para fazê-lo incidir sobre ato meramente preparatório ao serviço de telecomunicação (entrega do cartão ao usuário ou distribuidor).

Quando a transferência de cartões ocorre entre estabelecimentos da própria operadora *localizados em estados distintos*, a regra do Convênio ICMS nº 126/98 é de que o meio físico (valor do cartão sem o serviço) deverá ser tributado (sem prejuízo da tributação posterior, pelo ICMS-comunicação, quando da aquisição pelo usuário final ou envio ao distribuidor):

“Cláusula Sétima: Relativamente à ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

(...)

II - nas operações interestaduais entre estabelecimentos de empresas de telecomunicação, será emitida Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, com destaque do valor de aquisição mais recente do meio físico.”

Entretanto, em razão do entendimento sumulado do STJ de que a mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não é fato gerador do ICMS (Súmula 166)²⁰, nenhum imposto pode ser exigido na hipótese em que os cartões sejam transferidos entre estabelecimentos da mesma operadora.

A citada cláusula sétima do Convênio ICMS nº 126/98 foi revogada, em sua integralidade, pelo Convênio ICMS nº 55, de 1º de julho de 2005 (posteriormente modificado pelo Convênio ICMS nº 88, de 17 de agosto de 2005), exceto para o Estado de Alagoas e para o Distrito Federal (que continuam submetidos ao Convênio nº 126 e à LC nº 87/96, portanto). Confirmam-se as novéis disposições convenientes relativas à tributação dos cartões pré-pagos:

“Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagos de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais entre estabelecimentos de empresas de telecomunicação com fichas, cartões ou assemelhados será emitida Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, com destaque do valor do ICMS devido, calculado com base no valor de aquisição mais recente do meio físico.

²⁰ Súmula 166 STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Cláusula terceira. Poderá a unidade federada exigir relatórios analíticos de receitas e sua respectiva documentação comprobatória, nas transações com créditos pré-pagos.

Cláusula quarta. Fica revogada a cláusula sétima do Convênio ICMS 126, de 11 de dezembro de 1998.

Cláusula quinta. As disposições contidas neste convênio não se aplicam ao Estado de Alagoas e ao Distrito Federal (redação dada pelo Convênio ICMS nº 88/05).

Cláusula sexta. Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006 (redação dada pelo Convênio ICMS nº 88/05).”

A previsão de inaplicabilidade do Convênio nº 55 ao Estado de Alagoas e ao Distrito Federal certamente gerará problemas insolúveis de dupla tributação no que tange à telefonia celular pré-paga (cláusula primeira, inciso II). Os dois entes que não aderiram às novas regras permaneceram submetidos à sistemática da LC nº 87/96 e do Convênio nº 126/98 (tributação na entrega ao usuário final ou a intermediário), ao passo que os demais Estados, seguindo as disposições do Convênio nº 55/05, tributarão os cartões pré-pagos da telefonia móvel no momento em que os créditos forem reconhecidos pela operadora, sendo o ICMS devido ao Estado onde o telefone móvel estiver habilitado (ou seja: a regra é completamente diversa daquela constante do Convênio nº 126/98 e da LC nº 87/96).

Apenas para a telefonia fixa não haverá maiores mudanças, visto que a cláusula primeira, inciso I, do Convênio nº 55/05 tão-somente repete, com palavras diversas, a forma de tributação prevista no Convênio nº 126/98.

A inovação do Convênio nº 55/05, portanto, decorre precipuamente da determinação para tributação dos cartões pré-pagos de telefones celulares, justamente os da espécie do parecer (os “terminais de uso particular” aos quais se refere a cláusula primeira, inciso II, supratranscrita) quando do reconhecimento dos créditos pela operadora (ou seja, quando o usuário digitar, em seu aparelho, o código obtido no cartão por ele adquirido, habilitando-o a falar por um tempo determinado), devendo o ICMS ser recolhido ao Estado onde o aparelho estiver habilitado (e não àquele onde o cartão for vendido ao usuário, como dispõem a LC nº 87/96 e o Convênio nº 126).

Se a regra do Convênio nº 126 - que antecipava a ocorrência do fato gerador para o momento da entrega ao distribuidor - já feria a LC nº 87/96 (que, a seu turno, fere a Constituição ao determinar a tributação na entrega do cartão ao usuário final), a inovação trazida pelo Convênio nº 55/05 contribui para a criação de uma verdadeira algaravia na tributação dos serviços de comunicação pré-pagos, à revelia da Constituição, da legislação complementar e, ainda, do bom senso, visto que a regra não é aplicável a todos os Estados da Federação.

Nos Estados Unidos, os problemas relativos à tributação dos cartões indutivos são ainda mais complexos, face à competência de cada Município e Estado para instituir, da forma que melhor lhes aprouver, o imposto sobre serviços de comunicação (sobre os quais é ainda cobrado um tributo federal, denominado *excise tax*).

Relativamente à imposição *estadual*, existem três correntes acerca da tributação dos cartões pré-pagos nos EUA. A primeira prega a não-tributação dos cartões, ao argumento de que o consumidor está comprando um direito intangível para utilização (ou não) de um serviço futuro; a segunda corrente sustenta que a tributação deve ocorrer quando da aquisição do cartão (forma adotada no Brasil pela LC nº 87/96); e a terceira pugna que o imposto somente é devido no momento da utilização do serviço. Das três opções, os Estados norte-americanos têm adotado, em sua maior parte, a segunda, que é a mesma eleita pelo legislador complementar brasileiro: tributação no momento da venda do cartão. Isso porque a primeira alternativa, de simplesmente não tributar os cartões indutivos, fere a isonomia, pois os usuários de serviços pós-pagos suportariam impostos não cobrados nos pré-pagos. E a terceira, em que pese a mais acertada do ponto de vista técnico-jurídico, gera dificuldades

administrativas de grande monta (o controle da utilização de cada um dos cartões pré-pagos é extremamente complexo)²¹.

Pela análise da experiência norte-americana, dessume-se que o legislador brasileiro optou pela solução mais prática ao eleger como momento de ocorrência do ICMS-comunicação a entrega do cartão ao consumidor final.

Entretanto, como a nossa CR/88 prevê como hipótese de incidência do tributo a *prestação de serviço de comunicação*, e esta somente ocorre em momento posterior à aquisição do cartão pelo usuário (podendo, inclusive, não acontecer), seria necessária uma mudança no corpo da própria Lei Maior para excepcionar o tratamento tributário dos cartões, fichas e assemelhados.

Contudo, como a regra é a mais conveniente à espécie, as disposições da LC nº 87/96 relativamente à tributação dos cartões indutivos não têm sido questionadas judicialmente. A consequência disso, portanto, é a de que o imposto poderá ser pago (no momento em que o cartão é vendido) sem que haja uma posterior prestação de serviço de comunicação (caso o adquirente não utilize o cartão ou o perca, *v.g.*). Ou seja, poderá haver pagamento de tributo sem a ocorrência do respectivo fato gerador e sem possibilidade de restituição do valor pago. Situação semelhante ocorreu no passado, quando os tributos eram pagos por estampilhas. Se o adquirente da estampilha a perdesse, não teria como recuperar o valor pago, havendo pagamento de tributo sem que ocorresse o respectivo fato gerador.

3. A Questão Atinente ao art. 166 do Código Tributário Nacional

Assim dispõe o art. 166 do CTN:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Juridicamente, apenas o IPI e o ICMS são impostos indiretos, criados para ser suportados integralmente pelo consumidor final, sendo neutros para os comerciantes, industriais e produtores, que simplesmente os agregariam em seus preços e os repassariam. Há, recentemente, discussão se os novos PIS e Cofins não cumulativos se enquadrariam também nessa definição de tributos indiretos. Contudo, essa diferenciação - entre diretos e indiretos - é muito mais teórica do que prática. Afinal, todo e qualquer tributo incidente na cadeia produtiva irá, em maior ou menor grau, conforme as condições do mercado, ser repassado ao consumidor final. Desde o IRPJ até o IPTU da sede da empresa, tudo isso compõe o custo fiscal, que de algum modo deve ser repassado ao consumidor final.

Não obstante, o art. 166 do CTN refere-se a tributos cuja natureza jurídica comporte a transferência do encargo financeiro ao consumidor final. E esses tributos são o ICMS e o IPI (e, para alguns, o PIS e a Cofins não cumulativos), ou seja: impostos sobre o consumo, criados para repercutir.

Assim, somente se o vendedor provar que assumiu o encargo do tributo (não o repassando ao consumidor final), ou então se estiver autorizado pelo contribuinte de fato a tanto, é que poderá pleitear a repetição do valor indevidamente pago (ou, então, a compensação desse montante, caso a lei estadual ou federal o autorize a tanto). Exemplo paradigmático é o da majoração da alíquota do ICMS em São Paulo, feita ao percentual de 1%, cuja arrecadação era vinculada à construção de casas populares. A majoração foi posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, por violação ao art. 167, IV da CR/88 (que veda a vinculação da arrecadação de imposto a órgão, fundo ou despesa). Uma empresa revendedora de eletrodomésticos, que tinha uma vultosa soma de ICMS indevidamente pago, ingressou em juízo para receber de volta os valores e perdeu. Afinal, como ela transferiu aos seus clientes

²¹ Sobre o tema, confira-se a obra *A Tributação dos Serviços de Comunicação* (MOREIRA, André Mendes. São Paulo: Dialética, 2006).

o ICMS e não tinha como obter autorização de todos para pleitear de volta o valor indevidamente recolhido, o óbice do art. 166 do CTN não pôde ser transposto.

No caso da Consulente, entretanto, não há repasse para o consumidor final do valor do ICMS recolhido sobre a taxa de recarga nos cartões pré-pagos.

Tal assertiva é comprovada por uma simples análise de seus demonstrativos de utilização dos telefones pré-pagos, aos quais todo cliente tem acesso, desde que requisite o envio à sua residência ou obtenha, junto à Consulente, senha para acesso desses demonstrativos via Internet.

A taxa de recarga possui o valor atual de R\$ 0,95. Uma vez descontada dos créditos ativados pelo usuário do cartão, o valor integral restante pode ser utilizado para conversação telefônica. É dizer: o ICMS pago sobre os R\$ 0,95 descontados a título de taxa de recarga não é reduzido do valor dos créditos utilizáveis dos cartões pré-pagos. Apenas a taxa de recarga o é.

A leitura dos panfletos informativos da Consulente também leva à mesma conclusão. Neles a Consulente informa o valor cobrado pela taxa de recarga (atualmente R\$ 0,95). Ao descontar dito valor dos créditos utilizáveis nos cartões pré-pagos, o cliente terá direito a R\$ 24,05 de utilização do serviço de telefonia celular. Ora, se o ICMS incidente sobre a taxa de recarga fosse repassado ao usuário final, este não teria direito à utilização de R\$ 24,05 em um cartão de R\$ 25,00, o que é prova mais que suficiente para legitimar-se o procedimento da empresa de estornar o débito do ICMS pago sobre a taxa de recarga.

4. Respostas aos Quesitos

1. Qual o fato gerador do ICMS-comunicação?

O fato gerador do ICMS-comunicação é a “prestação de serviço de comunicação” referida no art. 155, II da CR/88.

Assim, para que o mesmo ocorra, é imperioso que haja a contratação de um terceiro (prestador de serviço), que irá, mediante remuneração, transportar uma mensagem de um ponto “A” até um ponto “B”, preservando o conteúdo dessa mensagem. Sem que exista a intervenção de um terceiro contratado, que irá transportar a mensagem do emissor ao receptor, não há que se falar em prestação de serviço de comunicação e, portanto, inexistente fato gerador do ICMS-comunicação.

2. A taxa de recarga cobrada pela Alfa Celular de seus usuários finais pode ser considerada como serviço de telecomunicação e, portanto, ser fato gerador do ICMS? Qual a sua natureza jurídica?

Não. A taxa de recarga não é cobrada pela prestação de serviço de comunicação, mas sim pelo serviço administrativo prestado pela empresa para “ativação” do cartão pré-pago. Trata-se de remuneração por uma atividade que precede a prestação do próprio serviço de comunicação (embora, por razões técnicas, muitas vezes a cobrança da taxa de recarga não ocorra no exato momento em que o cartão é ativado).

A taxa de recarga se assemelha, de certa forma, à taxa de habilitação do aparelho. Paga-se um valor à operadora para que esta preste um serviço que tornará operacional o telefone ainda não ativado (habilitação) ou que irá viabilizar a realização de ligações em um telefone já ativado, na modalidade pré-paga (taxa de recarga). O STJ já assentou, à unanimidade por sua Primeira Seção (RMS nº 11.368/MT), a não-incidência de ICMS sobre os valores cobrados a título de habilitação de telefones, decisão que, *mutatis mutandis*, se aplica à taxa de recarga. Esta não remunera a prestação de serviço de comunicação (transmissão de mensagem de um ponto “A” até um ponto “B”), mas apenas a ativação, pela operadora, dos créditos de um determinado cartão pré-pago (que irá possibilitar, em momento posterior, a efetiva prestação do serviço, este sim tributado pelo ICMS).

3. *O art. 12, parágrafo 1º, da LC nº 87/96 contraria o disposto no mesmo art. 12, VII, e o comando constitucional insculpido no art. 155, II, posto que o fato gerador do ICMS é a efetiva prestação do serviço de telecomunicação?*

Quando a LC nº 87/96 define, em seu art. 12, VII, o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação como aquele em que se dá a efetiva prestação onerosa do serviço, tem-se perfeita observância ao preceito constitucional inserto no art. 155, II da Lei Maior, haja vista que somente quando ocorre a transmissão de fato da mensagem é que há a prestação do serviço de comunicação.

Ao excepcionar, no parágrafo 1º do art. 12, o momento no qual se considera ocorrido o fato gerador do ICMS-comunicação quando o serviço for prestado mediante uso de ficha, cartão ou assemelhado, o legislador complementar afrontou a Constituição. Afinal, cobrar-se o ICMS-comunicação, de forma definitiva (como pretende a LC nº 87/96) no momento da entrega do cartão, ficha ou assemelhado ao usuário final, é injurídico. Diz-se de forma definitiva pois a LC nº 87/96 considera ocorrido o fato gerador no momento da entrega dos instrumentos ao usuário final. Nessa toada, o serviço poderá, eventualmente, não ser prestado, mas o imposto será cobrado de qualquer forma.

Inexistindo autorização na Constituição para levar-se a cabo a exceção prevista no art. 12, parágrafo 1º da LC nº 87/96, não se pode ter como legítima a exigência do ICMS-comunicação quando do fornecimento do cartão, ficha ou assemelhados ao usuário final. Tal medida pode até se justificar sob a ótica da praticidade, porém não se sobrepõe ao comando da Constituição.

4. *Podem a Lei Complementar (nº 87/96) e os Convênios Estaduais (nºs 126/98 e 55/05) redefinirem a hipótese de incidência do ICMS para fazê-lo alcançar os atos preparatórios ao serviço de telecomunicação, como a entrega do cartão ou assemelhados ao usuário? Desta forma, pode fazer incidir o ICMS sobre a taxa de recarga pela mera antecipação do pagamento do imposto? Como está a interpretação jurisprudencial a respeito da tributação pelo ICMS dos atos preparatórios para a prestação do serviço de telecomunicação?*

A resposta é negativa para os dois primeiros questionamentos. A CR/88, que definiu o fato gerador do ICMS-comunicação, permite a cobrança do imposto somente quando ocorre a efetiva prestação do serviço de comunicação, é dizer, a transmissão, por um terceiro, de uma mensagem de um ponto “A” (onde se situa o emissor) até um ponto “B” (receptor).

Assim, seja por lei complementar, seja por convênio, não se pode modificar o momento de ocorrência do fato gerador e, menos ainda, a sua materialidade (aspecto central da hipótese de incidência tributária).

O Convênio ICMS nº 69/98 pretendeu, ao argumento de “interpretar” a LC nº 87/96, incluir na base de cálculo do ICMS-comunicação valores que remuneram serviços preparatórios à comunicação propriamente dita. O exemplo basilar - extraído do citado Convênio - é a já mencionada “taxa de habilitação” do telefone celular, que era comumente cobrada no passado pelas operadoras a título de remuneração do serviço de programação do aparelho de telefonia móvel, viabilizando o funcionamento do mesmo.

Claro está - e respondendo, neste ponto, à última indagação do quesito supratranscrito - que a jurisprudência atual do STJ coíbe a tributação de atividades preparatórias à efetiva prestação do serviço de comunicação (dentre as quais se insere a taxa de recarga cobrada pela Consulente dos usuários de seus serviços pré-pagos).

Por derradeiro, cumpre-nos salientar que nem a LC nº 87/96, nem os Convênios ICMS nºs 126/98 ou 55/05²² determinam que o ICMS incidirá sobre o valor de face dos cartões pré-

²² É ver:

- Lei Complementar nº 87/96:

pagos, sendo possível à operadora, portanto, tributar tão-somente o valor da tarifa telefônica consubstanciado naqueles instrumentos.

A LC nº 87/96, em seu art. 13, III, não deixa margem para dúvidas: a base de cálculo do ICMS-comunicação é o preço do serviço. Já os Convênios ICMS nºs 126/98 e 55/05 também não destoam da previsão (acertada a mais não poder) constante do art. 13, III da citada Lei Complementar, haja vista que determinam o cálculo do ICMS sobre o valor tarifário vigente (e a tarifa, neste caso, é a devida pela prestação do serviço de comunicação e não pela recarga do cartão).

5. *É legítimo o procedimento adotado pela Alfa Celular de estorno do débito do ICMS sobre a taxa de recarga efetivamente debitada dos clientes, tendo em vista sua natureza jurídica?*

Sim, haja vista que não incide ICMS-comunicação sobre a taxa de recarga cobrada pela Consulente dos usuários de telefone celular pré-pago.

6. *É aplicável o art. 166 do CTN ao caso, tendo em vista que a Alfa Celular não repassa o ICMS recolhido antecipadamente no valor da taxa de recarga debitada do cliente?*

Como a Alfa Celular não repassa ao usuário final o custo do ICMS recolhido sobre a taxa de recarga, não há que se falar em aplicação do art. 166 do CTN ao caso *sub examine*.

Isso porque, quando o cartão pré-pago é vendido ao usuário final ou ao *dealer* da Consulente, esta recolhe o ICMS sobre a integralidade do seu preço (que inclui a taxa de recarga).

Contudo, quando a Consulente cobra o valor relativo à taxa de recarga (mediante lançamento a débito no cartão pré-pago), o faz sem inclusão do ICMS, restando ao contribuinte, como créditos a serem utilizados, o valor de face do cartão diminuído da taxa de recarga (que a Consulente, como já dito, cobra sem repasse do ICMS do consumidor final).

Sobre o valor do cartão decotado do valor da taxa de recarga incide o ICMS-comunicação. Porém, como a taxa de recarga não é cobrada com ICMS do consumidor final, e tendo em vista que o valor remanescente do cartão é integralmente utilizado pelo cliente para fruição dos serviços de telecomunicação a ele prestados, a Consulente faz jus ao estorno do débito de ICMS incidente sobre a aludida taxa.

É o parecer.

“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.” (grifos nossos)

- Convênio ICMS nº 126/98:

“Cláusula sétima. Relativamente à ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST) com destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data.” (grifos nossos)

- Convênio ICMS nº 55/05:

“Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

(...)

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.” (grifos nossos)