

serviços similares, têm a função de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem como a sua manutenção, não encerrando fatos geradores da incidência do ICMS, porquanto, por si sós, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de informações, razão pela qual não se enquadram no conceito de serviço comunicacional, mas, antes, ostentam a natureza de atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada. (Precedentes: REsp 703695 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, 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). Adotando-se a linha de orientação traçada nesses julgados, e diante do caráter igualmente acessório ou preparatório à prestação do serviço de telecomunicação propriamente dito, de que se revestem os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, deve ser reconhecida a inexigibilidade do ICMS sobre esses valores.

3. Nesse mesmo sentido é que a doutrina 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

### **Tributário - Recurso especial - ICMS - Serviços suplementares ao serviço de comunicação - Atividade-meio - Não incidência - Precedentes jurisprudenciais**

1. Os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, como, v.g., a locação de aparelhos, a manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros

fato imponible 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.”

4. 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*.

5. Destarte, em recente jurisprudência:

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.)

Processual civil e tributário. Art. 1º da Lei nº 1.533/51. Reexame de prova. Súmula 7/STJ. ICMS. Telefonia móvel celular. Atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação. Convênio nº 69/98, cláusula primeira. ilegalidade.

(omissis)

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como “serviço de telecomunicação” propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar nº 87/96 a cláusula primeira do Convênio nº 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido. (REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006)

6. A analogia instituidora de tributo é vedada pelo art. 108, § 1º, do CTN, o que ocorreria *in casu* se admitido o enquadramento das atividades *sub iudice* na hipótese de incidência do ICMS.

7. *Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, por isso que eventual analogia é apenas instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN, razão pela qual só deve ser utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica. *In casu*, a analogia restou utilizada para inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

8. É cediço que o aplicador da lei deve aferir o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, consoante as lições inesquecíveis de Amílcar Falcão, *verbis*:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia *legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia *juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional. (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 64-65)

9. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre os serviços suplementares ao serviço de comunicação viola o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

10. Precedentes jurisprudenciais: EDRESP 389403/RS, desta relatoria, DJ de 17.02.2003; RESP 401698 / ES, Relator p/ Acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09.06.2003; AG 428.339/GO, desta relatoria, DJ de 19.04.2002; REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006).

11. Acrescente-se que, em relação ao ICMS, sob a égide da CF/88, antes da LC 87/96, entendeu o STF que o Convênio do ICMS 66/88 era instrumento normativo provisório, sucedâneo da lei complementar exigida pela Constituição em seu art. 146, III, "a", nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT/98. Conseqüentemente, após esse período, o campo do convênio não se confunde com o da Lei Complementar mas, antes, a ela deve subsumir-se, reservando-se a esses atos normativos secundários, as estratégias que evitem o confronto fiscal entre os Estados, como revela a vontade constitucional, fator influente na exegese, no dizer de Peter Häberle, segundo o qual a Constituição tem uma vontade, que é a vontade constitucional, e qualquer interpretação de norma jurídica tem que partir, necessariamente, desse escape constitucional e de seus princípios.

12. Assenta-se, por fim, escapar à competência do E. STJ averiguar os serviços propriamente ditos que se encaixam no conceito pressuposto de comunicação, por que a isso equivaleria a análise fática, vedada pela Súmula 07 do STJ.

13. Recurso especial da empresa provido. Recurso especial da Fazenda Estadual conhecido, porém, prejudicado.

#### **RECURSO ESPECIAL Nº 760.230-MG - Relator: MINISTRO LUIZ FUX**

Recorrente: Unicall Telecomunicações Ltda. Advogada: Sacha Calmon Navarro Coelho e outros. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Procurador: Célio Lopes Kalume e outros. Recorridos: Os mesmos.

#### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido parcialmente o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, dar provimento ao recurso especial da empresa Unicall Telecomunicações

Ltda. e julgar prejudicado o recurso especial da Fazenda Pública Estadual, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 27 de maio de 2009 (data do julgamento). *Ministro Luiz Fux* - Relator.

#### **Relatório**

○ EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator) - Tratam-se de Recursos Especiais interpostos por Unicall Telecomunicações Ltda. e pelo Estado de Minas Gerais, o primeiro, com fulcro nas alíneas "a" e "b", e o segundo, nas alíneas "a" e "c", do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que restou assim ementado:

Execução fiscal - Embargos - ICMS - fato gerador - serviços de comunicação - prestação onerosa - artigo 155, da cf/88 - lei complementar n.º 87/96 - Incidência - Valor da causa - Débito fiscal - Honorários advocatícios - Artigo 20, §§ 3º e 4º, do CPC . O ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, à prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e à prestação de serviços de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (LC 87/96, art. 2º).

Incide o ICMS nos serviços suplementares de comunicação, vez que a simples colocação à disposição do usuário de meios aptos à transmissão e recepção de mensagens já caracteriza o serviço de comunicação tributável.

O valor dado à causa nos embargos de devedor onde se pretende desconstituir o débito fiscal em sua totalidade, deve ser o mesmo da execução. O Juiz que julga improcedentes os embargos de devedor pode arbitrar os honorários advocatícios pautado no parágrafo 4º, do artigo 20, do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo, desde que o valor fixado não seja irrisório.

Noticiam os autos que a empresa Unicall Telecomunicações, prestadora de Serviço Móvel Especializado - Trunking, ajuizou ação de embargos à execução fiscal, objetivando a desconstituição de débito tributário advindo do não-recolhimento de ICMS sobre os serviços suplementares de comunicação (locação de aparelhos, manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares), porquanto não estariam estes incluídos nos serviços de comunicação, configurando, ao revés, atividade-meio, que não comporia a base de cálculo da exação.

O Juiz Singular julgou improcedentes os embargos e acolheu a impugnação do valor da causa.

A Sexta Câmara Cível do TJ/MG, por maioria, vencido o revisor, rejeitou a preliminar e negou provimento aos recursos de apelação, nos termos da ementa retro-transcrita.

Irresignadas, ambas as partes intentaram recurso especial.

A empresa sustentou, em síntese, que o acórdão hostilizado contrariou os arts. 61, caput e § 1º da Lei nº 9.472/97; 2º, da LC 87/96; e 110, do CTN, bem como, no tocante à alínea “b”, do permissivo constitucional, declarou válido o art. 44, § 4º, do RICMS/96 de Minas Gerais - que determina a incidência do ICMS sobre as atividades-meio. Requereu o provimento dos embargos à execução fiscal, com a conseqüente extinção do crédito tributário proveniente da tributação dos serviços suplementares prestados pelo ICMS. O recurso recebeu crivo positivo de admissibilidade na instância de origem.

A Fazenda Estadual alegou violação do art. 20, §§ 3º e 4º do Código de Processo Civil, bem assim a existência de dissídio jurisprudencial. Sustentou que a fixação da verba honorária em 1% da totalidade econômica envolvida na discussão trazida a juízo (valor do débito) seria desproporcional em relação ao benefício patrimonial pretendido com a ação (expresso pelo valor da causa), devendo ser este o parâmetro para determinação da verba sucumbencial. Requereu a fixação da referida verba em, no mínimo, 5% sobre o valor da causa. O apelo recebeu crivo negativo de admissibilidade no Tribunal a quo, tendo subido a este Sodalício em virtude de decisão desta relatoria, que deu provimento ao agravo de instrumento interposto.

Foram apresentadas contra-razões a ambos os recursos.

É o relatório.

#### Voto

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, conheço do recurso especial da empresa Unicall Telecomunicações Ltda, uma vez que a matéria federal restou devidamente prequestionada.

Cinge-se a questão controvertida no referido apelo à impossibilidade de incidência do ICMS sobre serviços suplementares de comunicação, tais como locação de aparelhos, manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares.

Verifica-se que a empresa recorrente é prestadora de Serviço Móvel Especializado, conhecido como Trunking, que consubstancia serviço de comunicação por aparelhos de rádio em faixas de frequência concedidas pela Anatel e com conexão permitida aos sistemas públicos de telefonia. Além dessa atividade-fim, em virtude da qual é contribuinte do ICMS, presta também ou-

tros serviços, de natureza suplementar, cuja finalidade é proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem assim a sua manutenção.

A Carta Magna, em seu art. 155, inciso II, prevê o ICMS sobre prestação de serviços de comunicação.

A Lei Complementar 87/96, ao explicitar o comando constitucional, definindo os critérios material e temporal do ICMS sobre serviços de comunicação, estabelece que, *verbis*:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Nesse diapasão, dessume-se, dos supra-transcritos dispositivos legais, que o serviço de comunicação relevante juridicamente para fins de tributação pelo ICMS é aquele decorrente de um contrato oneroso de prestação de serviço, do qual resulte efetivamente uma relação comunicativa entre emissor e receptor da mensagem.

Destarte, não se inserem no âmbito de incidência do ICMS serviços acessórios ou suplementares, cuja função é a de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem assim a sua manutenção. Os atos de locação de aparelhos, manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares, por si só, não representam efetiva comunicação, ostentando a natureza de meros atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada.

Na mesma esteira, segue o entendimento do professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que, analisando os atos de fornecimento e manutenção dos meios necessários à execução do serviço de comunicação, não os identifica como hipótese de incidência da exação *sub examine*:

Estamos percebendo que só quando o destinatário assume papel ativo, contratando a prestação do serviço de comunicação e dele fruindo, por meio do recebimento e do envio de mensagens a terceiro (que não o próprio prestador), é que o ICMS pode incidir. O que se tributa é a execução do serviço, e não, simplesmente, sua estipulação.

Esta oração uma vez mais exterioriza nosso juízo no sentido de que o ICMS só pode incidir quando efetivamente ocorre

a prestação onerosa do serviço de comunicação. E esta só se dá quando, estabelecida a relação comunicativa, há, entre pelo menos duas pessoas (diversas do prestador do serviço), efetiva transmissão de idéias, pensamentos ou intenções.

Portanto, se não há comunicação (ou se esta se dá fora do alcance das leis brasileiras, como no caso da telecomunicação internacional) não há incidência possível de ICMS.

O que estamos querendo remarcar é que 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.

Deveras, na medida em que 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.

Expliquemo-nos melhor.

Consoante já adiantamos, 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 imponível 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.

Em sede pátria, a doutrina especializada e a jurisprudência convergem ao afirmar a não incidência do ICMS sobre a atividade-meio, consoante depreende-se dos seguintes precedentes:

Tributário. Incidência de ICMS sobre habilitação de aparelho de telefonia celular. Inocorrência. Precedentes desta Corte. Processual civil. Ação cautelar. Caução para suspensão da exigibilidade de crédito fiscal. Possibilidade. Violação ao art. 535, II, do CPC. Expressa manifestação do Tribunal a *quo* sobre o *thema iudicandum*.

1. Inocorrência de violação ao art. 535, II, do CPC, porquanto o Tribunal a *quo*, ainda que de forma sucinta, tratou da questão da incidência de ICMS sobre a habilitação de telefones móveis, ao afirmar que a cobrança do ICMS sobre serviço de habilitação de telefonia móvel celular, tem apoio legal, nos termos do artigo 155, I, "b", da Constituição Federal, Lei Estadual 8.933/89 e no convênio ICMS nº 69/98 - Confaz.

2. É cediço que o magistrado não está obrigado a rebater um a um os argumentos expostos pelas partes, desde que a decisão por ele proferida esteja devidamente fundamentada (precedentes: AgRg no Resp 593939 - SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, publicado no DJ em 31 de maio de 2004, AgRg no Resp. 676448 - SP, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ em 16 de maio de 2005, Resp 703658 - MG, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, publicado no DJ em 09 de maio de 2005).

3. A Corte assentou o entendimento de que não incide ICMS sobre a habilitação de telefone móvel celular, posto ato pelo

qual se possibilita a efetiva prestação do serviço. Destarte, depreende-se da leitura do III, art. 2º, da Lei Complementar 87/96 que o ICMS possui campo de incidência somente sobre os serviços de comunicação, propriamente ditos.

4. O Convênio ICMS nº 69/98, dilargou o campo de incidência do ICMS quando incluiu em sua cláusula primeira o serviço de habilitação, sendo certo que só poderia tê-lo feito por meio de Lei Complementar. Na verdade, como exposto pela Recorrente às fls. 62, não há Lei que determine a incidência do ICMS sobre a habilitação telefônica (precedentes: Resp 525788 - DF, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado no DJ em 23 de maio de 2005, Resp 596.812 - PR, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, publicado no DJ em 14 de fevereiro de 2005, RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ em 09 de fevereiro de 2005).

5. A incidência de ICMS nas habilitações de telefone móvel já foi pacificada por esta Corte de forma favorável à pretensão da recorrente, revelando o *fumus boni iuris*, de forma a inexistir óbice para concessão da ordem liminar pleiteada, no sentido da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 703695 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005)

Processual civil e tributário. Art. 1º da Lei n.º 1.533/51. Reexame de prova. Súmula 7/STJ. ICMS. Telefonia móvel celular. Atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação. Convênio n.º 69/98, cláusula primeira. Ilegalidade.

1. A alegação de ofensa ao artigo 1º da Lei n.º 1.533/51, ante a inexistência de direito líquido e certo da impetrante demandaria o reexame de matéria probatória, o que é vedado na via especial, ante o disposto na Súmula 7/STJ.

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar n.º 87/96 a cláusula primeira do Convênio n.º 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido. (REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006)

Tributário. ICMS. Televisão a cabo. Lei Complementar 87/96, art. 2º, II, Lei 8.977/95, arts. 2º e 5º. Incidência. Taxa de adesão. Não-incidência.

1. O art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96 dispõe que o ICMS incide sobre "(...) III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

2. O serviço de TV a cabo consiste, por expressa disposição normativa (Lei 8.977/95, artigos 2º e 5º), em serviço de comunicação (da espécie de "telecomunicação"), prestado por operadora, que, utilizando um conjunto de equipamentos, instalações e redes, de sua propriedade ou não, viabiliza a recepção, o processamento, a geração e a distribuição aos assinantes de programação e de sinais próprios ou de terceiros. A prestação onerosa desse serviço caracteriza hipótese de incidência do ICMS.

3. 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).

4. Adotando-se a linha de orientação traçada nesses julgados, e diante do caráter igualmente acessório ou preparatório à prestação do serviço de telecomunicação propriamente dito de que se revestem as atividades remuneradas pela taxa de adesão da televisão a cabo, deve ser reconhecida a inexigibilidade do ICMS sobre esses valores.

5. Recursos especiais a que se nega provimento. (REsp 418594 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005)

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.

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 (RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ em 09 de fevereiro de 2005).

Apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de instalação de linha telefônica fixa, a 1ª Turma, no julgamento do RESP 601056, de relatoria da e. Ministra Denise Arruda, firmou entendimento no sentido da inexigibilidade do tributo. Extrai-se do voto condutor a seguinte fundamentação, *verbis*:

(...)

Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, 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 ati-

vide-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.

Cabe mencionar os precedentes que deram base à orientação de que o ICMS não deve incidir sobre os serviços meramente preparatórios da atividade de comunicação, *in verbis*:

‘Tributário - ICMS - ‘Serviços de comunicação’ - Conceito - Incidência - Ampliação da base de cálculo - Cláusula primeira do Convênio 69/98.

1. Há ‘serviço de comunicação’ quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato ‘por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza’. Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao ‘serviço de comunicação’ propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À míngua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).

4. Recurso provido.’ (REsp 402.047/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 9.12.2003)

‘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.

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.’ (RMS 11.368/MT, 1ª Seção, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 9.2.2005)

'Tributário. ICMS. Telefonia móvel celular. Serviço de habilitação. Não-incidência.

1. A atividade de habilitação de telefone móvel celular não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicação do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96 para fins de incidência de ICMS, sendo ilegítima a inserção dos valores pagos a esse título na base de cálculo do tributo, como o fez o Convênio ICMS 69/98. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

2. Recurso especial provido.' (REsp 596.812/RR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 14.2.2005)

Saliente-se, outrossim, que a Segunda Turma, no julgamento dos EDcl no AgRg no REsp 330.130/DF, de relatoria do Ministro Castro Meira (DJ de 16.11.2004), analisando a controvérsia, decidiu no sentido da não-incidência de ICMS sobre os serviços de habilitação de telefonia móvel celular, seguindo o entendimento constante do voto-vista do Ministro João Otávio de Noronha. Senão vejamos:

'Com base nessas constatações, conheço do recurso, passando desde já ao exame da questão de fundo, que consiste em se averiguar a legitimidade da cobrança da exação sobre o procedimento de 'habilitação', nos moldes em que instituída pelo Convênio ICMS n. 69/98, firmado no âmbito do Confaz.

Para tanto, faz-se necessário indagar em que medida o procedimento de 'habilitação' há de ser visto ou entendido como 'serviço de telecomunicação'.

Dispõe o art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir):

'Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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

Por seu turno, o art. 60 da Lei n. 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações) assim prescreve:

'Art. 60 - Serviço de Telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º - Telecomunicação é 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 - *omissis*.'

Da análise conjugada dos citados preceptivos legais afere-se que o procedimento de 'habilitação' do usuário aos serviços de telefonia móvel somente representaria fato passível de ensejar a tributação do ICMS nos termos previstos no art. 2º, inciso III, da LC n. 87/96 - e, desse modo, capaz de legitimar a regra estampada no Convênio do Confaz -, se inserido no conceito de 'serviço de telecomunicação' ditado pelo art. 60, § 1º, da LGT.

Não vejo, sinceramente, como acolher a tese de que um procedimento tipicamente protocolar como é o de 'habilitação' do usuário, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, possa ser considerado atividade-fim, sem a qual restariam inviabilizados os serviços de telecomunicações.

A propósito do tema, o Ministro Humberto Gomes de Barros, ao relatar o Recurso Especial n. 402.047/MG (DJ de 9/12/2003), bem esclarece que 'há 'serviço de comunicação' quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato 'por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza'. Os

meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação'. Mais adiante, complementa: 'A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao 'serviço de comunicação' propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. Assim, estão fora da incidência tributária do ICMS.'

Também é digna de registro a premissa que norteou o voto da Ministra Eliana Calmon no Recurso Especial n. 456.650/PR (em que se questionava a incidência do ICMS sobre serviços de provedores de internet), do seguinte teor: 'serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso'.

Note-se, por fim, que partiu do próprio ente estatal encarregado da fiscalização e regulamentação do setor de telecomunicações - a Agência Nacional de Telecomunicações - a iniciativa de, ciente dos naturais equívocos do Fisco quanto à interpretação da norma do art. 60 da Lei n. 9.472/97, balizar o conceito ali inserido, o que se deu por meio da edição da Resolução ANATEL n. 73, de 25/11/98, que, ao aprovar o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, excluiu expressamente a 'habilitação' do rol de procedimentos passíveis de configurar 'serviço de telecomunicação'. Confira-se o disposto no art. 3º do indigitado diploma regulamentador:

'Art. 3º - Não constituem serviços de telecomunicações:

I - *omissis*;

II - a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;

III - *omissis*.'

Ante o exposto, acolho os embargos de declaração para, conferindo-lhes o almejado efeito modificativo, conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento de modo a excluir do campo de incidência do ICMS o procedimento de 'habilitação' nos serviços de telefonia móvel.'

(...)

É certo que a jurisprudência desta Corte tem perfilhado a questão da não-incidência de ICMS sobre os serviços intermediários de comunicação mais em relação à habilitação de aparelho de telefonia celular. No entanto, o mesmo entendimento consagrado nos julgados mencionados pode ser estendido ao caso dos autos, que se refere a serviço de instalação de linha telefônica fixa, na medida em que, também nessa hipótese, trata-se de atividade-meio do serviço de comunicação, que é a atividade-fim. Desse modo, somente em relação a este deve incidir ICMS, e não sobre aquele, porquanto não há previsão legal que possibilite a exigência da referida exação em relação à atividade de instalação de telefone.

Sob esse prisma, é importante mencionar os seguintes entendimentos doutrinários:

'(...)

Evidente que apenas as efetivas prestações de serviços (comunicações realizadas) é que constituem fatos geradores do ICMS, sendo remuneradas por tarifas, (...)

Os atos de habilitação, cadastro de usuários e equipamentos, ativação, instalação de terminais, desligamento do aparelho; locação; fornecimento de listas telefônicas e transferência de titularidade, que - embora importantes para regular execução dos serviços - por si só, não representam efetiva comunicação, uma vez que concernem a meros atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada.' (MELO,

José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 143)

‘De fato, como já adiantamos, a habilitação do aparelho telefônico (tanto quanto a transferência de titularidade da assinatura) é simplesmente uma medida preparatória para que o serviço de comunicação possa - agora, sim - ser prestado. Nela não há qualquer transmissão de mensagem. Tampouco recebimento. Em linguagem leiga, a habilitação simplesmente liga o aparelho, para que, por intermédio dele, venha prestado o serviço específico. Ou, se quisermos, viabiliza o acesso do usuário potencial ao denominado ‘sistema móvel celular’. Nesta medida, não pode ser alvo de ICMS.

(...)

Segue-se, portanto, que não pode integrar a base de cálculo do ICMS em tela, que é, como vimos, o preço do serviço de comunicação efetivamente prestado.

(...)

Remarcamos, por oportuno, que, no caso, está-se simplesmente colocando à disposição dos usuários o aparato para que ocorra a prestação do serviço de comunicação por meio de telefonia celular móvel.

Hugo de Brito Machado, com a extraordinária didática que o caracteriza, estabeleceu uma oportuna analogia entre a habilitação de celular e a aquisição de ingresso para espetáculo esportivo. Numa de suas conferências, a que assistimos, observou o mestre que em ambos os casos está-se diante de condições de acesso a determinado serviço (respectivamente, ao serviço de comunicação e ao serviço de diversões públicas), mas não diante do próprio serviço. Não há como, pois, tributá-los, seja isoladamente, seja como parte do próprio serviço: isoladamente, porque não tipificam serviço algum; em conjunto com o serviço que viabilizam, porque dele não fazem parte.’ (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 177/178)

Assim, conclui-se que os serviços de instalação de linha telefônica fixa não são considerados serviços de comunicação propriamente ditos, nos termos da Lei Kandir e da LGT, 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 a disciplinar a matéria, no entanto, de forma indevida.

Consectariamente, verifica-se que o Fisco exigiu da empresa recorrente créditos de ICMS sobre receitas oriundas de atividades alheias à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, fundando sua pretensão em normas espelhadas no Convênio ICMS nº 69/98, o qual dilargou o campo de incidência do ICMS, para incluir atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do *thema iudicandum*.

O enquadramento dessas atividades na hipótese de incidência do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

*Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, por isso que eventual analogia é apenas instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. Por isso que só deve ser utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica. *In casu*, a

analogia restou utilizada para a inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

Lavrando lições inesquecíveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, a *fortiori*, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia *legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia *juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional. (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 64-65)

A cobrança de ICMS sobre serviços suplementares ao de comunicação viola o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

De outra parte, é assente no Direito Tributário o princípio da reserva legal ou da tipicidade fechada que impede a analogia que inaugura tributo. Nesse sentido confirmam-se, à guisa de exemplo, julgados desta Corte, *verbis*:

Processo civil. Embargos de declaração. Omissão. Inexistência. Imposto de renda retido na fonte. Correção monetária. Analogia. Impossibilidade. Reserva legal.

1. Revela-se inviável a pretendida interpretação analógica do art. 5º do Decreto-lei 2.354/87, no sentido de corrigir monetariamente o valor retido do imposto de renda decorrente de aplicações financeiras, uma vez que na esteira da construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, exige-se lei que determine tal correção, vedando-se o uso de analogia. Ausência de omissão no julgado embargado.  
2. Embargos de declaração rejeitados. (EDRESF 389403/RS, desta relatoria, DJ de 17.02.2003)

Tributário. ISS. Serviços de manobra e de remoção. Nulidade da CDA. Ocorrência.

1. A lista de serviços é números *clausus* inadmitindo interpretação por analogia, como fez o Município para cobrar o

ISS da recorrente, em flagrante violação ao princípio da legalidade tributária.

2. Recurso especial conhecido e provido por maioria. (REsp 401698 / ES ; Relator Min. Paulo Medina, Relator p/ Acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09.06.2003)

Tributário. Incidência. ISS. Lista de serviços bancários anexa ao Decreto-lei 406/68. Impossibilidade. Analogia.

1. A lista de serviços bancários que acompanha o Decreto-lei nº 406/68, com as alterações do Decreto-lei nº 834/69 é exaustiva e não exemplificativa, não admitindo a analogia, objetivando alcançar hipóteses de incidência diversas das ali consignadas.

2. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial. (AG 428.339/GO, desta relatoria, DJ de 19.04.2002)

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)

Acrescente-se que, em relação ao ICMS, sob a égide da CF/88, antes da LC 87/96, entendeu o STF que o Convênio do ICMS 66/88 era instrumento normativo provisório, sucedâneo da lei complementar exigida pela Constituição em seu art. 146, III, "a", nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT/98. Conseqüentemente, após esse período, o campo do convênio não se confunde com o da Lei Complementar, mas, antes, a ela deve subsumir-se, reservando-se a esses atos normativos secundários, as estratégias que evitem o confronto fiscal entre os Estados, como revela a vontade constitucional, fator influente na exegese, no dizer de Peter Häberle, segundo o qual a Constituição tem uma vontade, que é a vontade constitucional, e qualquer interpretação de norma jurídica tem que partir, necessariamente, desse escape constitucional e de seus princípios.

Assenta-se, por fim, escapar à competência do E. STJ averiguar os serviços propriamente ditos que se encaixam no conceito pressuposto de comunicação, por que a isso equivaleria a análise fática, vedada pela Súmula 07 do STJ.

No tocante ao recurso especial da Fazenda, versando tão-somente acerca da majoração da verba sucumbencial para, no mínimo 5% do valor da causa, tendo em vista a procedência integral do pedido da empresa recorrente/recorrida, implicando a inversão dos ônus de sucumbência, verifica-se a superveniente perda do seu objeto, razão pela qual não merece conhecimento.

*Ex positis*, dou provimento ao recurso especial da empresa, invertendo-se o ônus da sucumbência, e conheço do recurso especial da Fazenda Estadual, julgando-o, porém, prejudicado.

## Certidão

Certifico que a egrégia Primeira Seção, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator dando provimento ao recurso especial da empresa e julgando prejudicado o recurso especial do Estado de Minas Gerais ( Fazenda Pública Estadual), no que foi acompanhado pelo voto do Sr. Ministro João Otávio de Noronha, pediu vista o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki."

Aguardam os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado e Eliana Calmon.

Brasília, 28 de fevereiro de 2007. - Carolina Vêras - Secretária.

## Voto-vista

TRIBUTÁRIO. ICMS-COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE RADIOCOMUNICAÇÃO. HABILITAÇÃO E LOCAÇÃO

DOS APARELHOS DE RÁDIO. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. TARIFA RELATIVA À MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA. CONTRAPRESTAÇÃO POR SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Nos termos da Lei Complementar 87/96 o ICMS incide sobre "(...) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza" (art. 2º, III), considerando-se ocorrido o fato gerador "no momento (...) das prestações onerosas" (art. 12, VII) e sendo "o preço do serviço" a base de cálculo do tributo (art. 13, III).

2. A atividade de habilitação de aparelhos de radiocomunicação não se enquadra no conceito de serviço de comunicação do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96 para fins de incidência de ICMS, já que se trata de serviço preparatório/acessório à prestação do serviço de telecomunicação. Aplicação, por analogia, da orientação assentada nos precedentes que reconheceram a inexigibilidade do tributo em relação à habilitação de telefone móvel celular.

3. Não incide o ICMS sobre as receitas decorrentes da locação de aparelhos de rádio, seja porque não é serviço (STF, RE 116.121/SP), seja porque caracterizaria, em tese, atividade preparatória/acessória à prestação de serviço de telecomunicação (STJ, REsp 402.047/MG).

4. Todavia, incide ICMS sobre os valores pagos mensalmente a título de "Taxa de Manutenção e Administração - TMA", denominação dada ao preço pago pelo usuário pelos serviços de manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos softwares de gerenciamento do sistema, tipicamente componentes do serviço de comunicação e, por isso mesmo, integrantes da base de cálculo do tributo. Não se trata de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento mensal e continuado correspondente à própria prestação do serviço principal de comunicação.

5. Recurso especial da Unicall Telecomunicações Ltda parcialmente provido. Recurso especial da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais prejudicado.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASKI - I. Trazem os autos dois recursos especiais interpostos contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que, em embargos à execução, negou provimento às apelações interpostas, mantendo a sentença que julgara improcedente o pedido. O acórdão foi assim ementado:

Execução fiscal - Embargos - ICMS - Fato Gerador - Serviços de Comunicação - Prestação onerosa - Artigo 155, da

CF/88 - Lei Complementar n.º 87/96 - Incidência - Valor da causa - Débito fiscal - Honorários advocatícios - Artigo 20, §§ 3º e 4º do CPC. O ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, à prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e à prestação de serviços de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (LC 87/96, art. 2º). Incide o ICMS nos serviços suplementares de comunicação, vez que a simples colocação à disposição do usuário de meios aptos à transmissão e recepção de mensagens já caracteriza o serviço de comunicação tributável. O valor dado à causa nos embargos de devedor onde se pretende desconstituir o débito fiscal em sua totalidade, deve ser o mesmo da execução. O juiz que julga improcedentes os embargos de devedor pode arbitrar os honorários advocatícios pautado no parágrafo 4º, do artigo 20, do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo, desde que o valor fixado não seja irrisório (fl. 126).

Nas razões do primeiro recurso especial (fls. 149-166), interposto pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais com fundamento nas alíneas a e c do permissivo constitucional, aponta-se, além de divergência jurisprudencial, ofensa ao art. 20, §§ 3º e 4º do CPC, pois (a) "o benefício patrimonial pretendido com a ação (expresso pelo valor da causa) deve ser considerado para o fim de se estabelecer a verba sucumbencial" (fl. 150); (b) "deve haver proporcionalidade entre a fixação dos honorários e o valor econômico da ação" (fl. 151); (c) "mesmo que desnecessário o registro, na decisão, de qualquer valor percentual, para avaliação da correta aplicação da equidade deve ser feito o cotejamento entre o proveito econômico pretendido e o ônus da sucumbência" (fl. 151); (d) "nas oportunidades em que o valor da causa é ínfimo, a verba sucumbencial pode dela se separar, a fim de que adquira valor absoluto razoável, pois a proporcionalidade não permitiria tal fim" (fl. 151). Requer, ao final, o provimento do recurso especial, "estabelecendo-se a verba honorária no percentual mínimo de 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa" (fl. 166).

No segundo recurso especial (fls. 269-276), apresentado pela Unicall Telecomunicações Ltda com fundamento nas alíneas a e b do permissivo constitucional, indica-se violação aos seguintes dispositivos: (a) arts. 2º, III, e 12, VII, da LC 87/96, ao argumento de que (I) "os serviços de locação de equipamentos, visita técnica, manutenção, etc., prestados (...) não são serviços de comunicação, mas apenas serviços acessórios ou suplementares que permitem ao usuário o acesso àquele" (fl. 275); (II) "as condições materiais necessárias à prestação do serviço, mesmo quando remuneradas pelo usuário (habilitação, aluguel de equipamento, visita técnica, manutenção, etc), não se confundem com o próprio serviço", pois "são atividades-meios distintas da atividade-fim, e é apenas sobre a remuneração desta (não daquelas) que incide o ICMS" (fl. 275); (b) art. 110 do CTN, porquanto (I) o acórdão recorrido ampliou "o

conceito de serviços de comunicação utilizado no art. 155, II, da Constituição Federal, para nele incluir o que manifestamente não é comunicação, mas serviços de valor adicionado” (fl. 272); (II) o art. 61, § 1º, da Lei n.º 9.472/97 “deixa claro que as utilidades relacionadas ao acesso às informações (casos do aluguel de equipamentos, da habilitação, da manutenção, etc) não constituem serviços de comunicação, não podendo, em conclusão, ser tributados como tais” (fl. 273). Afirma, ainda, que “a admissão pela alínea b justifica-se por ter o acórdão recorrido declarado válido o art. 44, § 4º, do RICMS/96 de Minas Gerais (que determina a incidência do ICMS sobre as atividades-meios), contestado (...) em face da Lei Complementar n.º 87/96 (arts. 2º, III, e 12, VII)” (fl. 272). Pleiteia, por fim, o provimento do recurso especial “para reformar-se o v. acórdão e julgarem-se procedentes os embargos que opôs contra a execução em apenso, extinguindo-se o crédito tributário por meio dela exigido e invertendo-se os ônus da sucumbência” (fl. 276). Contra-razões às fls. 294-302 e 304-314.

O relator, Min. Luiz Fux, deu provimento ao recurso especial da Unicall Telecomunicações Ltda e julgou prejudicado o da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, em voto assim ementado:

Tributário. Recurso especial. ICMS. Serviços suplementares ao serviço de comunicação. Atividade-meio. Não incidência. Precedentes jurisprudenciais.

1. Os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, como, v.g., a locação de aparelhos, a manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares, têm a função de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem como a sua manutenção, não encerrando fatos geradores da incidência do ICMS, porquanto, por si sós, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de informações, razão pela qual não se enquadram no conceito de serviço comunicacional, mas, antes, ostentam a natureza de atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada. (Precedentes: REsp 703695 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, 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). Adotando-se a linha de orientação traçada nesses julgados, e diante do caráter igualmente acessório ou preparatório à prestação do serviço de telecomunicação propriamente dito, de que se revestem os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, deve ser reconhecida a inexigibilidade do ICMS sobre esses valores.

3. Nesse mesmo sentido é que a doutrina 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.”

4. O Convênio ICMS n.º 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*.

5. Destarte, em recente jurisprudência:

“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)

“Processual civil e tributário. Art. 1º da Lei n.º 1.533/51. Reexame de prova. Súmula 7/STJ. ICMS. Telefonia móvel celular. Atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação. Convênio n.º 69/98, cláusula primeira. Ilegalidade.

(omissis)

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como “serviço de telecomunicação” propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar n.º 87/96 a cláusula primeira do Convênio n.º 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido”. (REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006)

6. A analogia instituidora de tributo é vedada pelo art. 108, § 1º, do CTN, o que ocorreria *in casu* se admitido o enquadramento das atividades *sub judice* na hipótese de incidência do ICMS.

7. *Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, por isso que eventual analogia é apenas instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN, razão pela qual só deve ser utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica. *In casu*, a analogia restou utilizada para inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

8. É cediço que o aplicador da lei deve aferir o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, consoante as lições inesquecíveis de Amílcar Falcão, *verbis*:

“Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia *legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia *juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.” (Amílcar Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 64-65)

9. Consecutariamente, a cobrança de ICMS sobre os serviços suplementares ao serviço de comunicação viola o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

10. Precedentes jurisprudenciais: EDRESP 389403/RS, desta relatoria, DJ de 17.02.2003; RESP 401698/ES, Relator p/ Acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09.06.2003; AG 428.339/GO, desta relatoria, DJ de 19.04.2002; REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006).

11. Acrescente-se que, em relação ao ICMS, sob a égide da CF/88, antes da LC 87/96, entendeu o STF que o Convênio do ICMS 66/88 era instrumento normativo provisório, sucedâneo da lei complementar exigida pela Constituição em seu art. 146, III, “a”, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT/98. Conseqüentemente, após esse período, o campo do convênio não se confunde com o da Lei Complementar mas, antes, a ela deve subsumir-se, reservando-se a esses atos normativos secundários, as estratégias que evitem o confronto fiscal entre os Estados, como revela a vontade constitucional, fator influente na exegese, no dizer de Peter Häberle, segundo o qual a Constituição tem uma vontade, que é a vontade constitucional, e qualquer interpretação de norma jurídica tem que partir, necessariamente, desse escape constitucional e de seus princípios.

12. Assenta-se, por fim, escapar à competência do E. STJ averiguar os serviços propriamente ditos que se encaixam no conceito pressuposto de comunicação, por que a isso equivaleria a análise fática, vedada pela Súmula 07 do STJ.

13. Recurso especial da empresa provido. Recurso especial da Fazenda Estadual conhecido, porém, prejudicado.

Foi acompanhado pelo Min. João Otávio de Noronha. Pedí vista.

2. Quanto ao recurso especial interposto pela Unicall Telecomunicações Ltda, a questão central diz respeito à incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes da cobrança de serviços relativos à (a) habilitação dos aparelhos de radiocomunicação; (b) locação dos aparelhos; (c) manutenção e administração das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos *softwares* de gerenciamento do sistema.

3. Tratando do ICMS, o inciso II do art. 155 da Constituição Federal dispõe que:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nos termos da Lei Complementar 87/96 o ICMS-comunicação incide sobre “(...) prestações onerosas de

serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (art. 2º, III), considerando-se ocorrido o fato gerador “no momento (...) das prestações onerosas” (art. 12, VII) e sendo “o preço do serviço” a base de cálculo do tributo (art. 13, III). Tributável, desse modo, é a prestação de serviços de comunicação, ou “a atividade de alguém, em caráter comercial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra” (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, 11ª ed., 2006, Malheiros, p. 169). Em outras palavras: presta esse serviço aquele que fornece a terceiros, mediante pagamento, os meios indispensáveis à transmissão de mensagens. Meios, aqui, tem o sentido de aparato físico e lógico necessário ao resultado comunicação. Tal atividade se relaciona “ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo”, de modo que “presta de serviço de comunicação quem fornece o ‘ambiente de comunicação’” (GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 122).

4. Na interpretação das normas de regência, ambas as Turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, a partir do julgamento do REsp nº 402.047/MG, 1ª T., Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003, têm estabelecido a distinção entre (a) os serviços de comunicação propriamente ditos, enquadráveis no art. 2º, III, da LC n.º 87/96 e, por essa razão, sujeitos ao referido tributo, e (b) as atividades preparatórias e/ou acessórias a tais serviços e, nessa condição, insuscetíveis da incidência do ICMS. O julgado ficou assim ementado:

Tributário - ICMS - “Serviços de comunicação” - Conceito - Incidência - Ampliação da base de cálculo - Cláusula primeira do Convênio 69/98.

1. Há “serviço de comunicação” quando um terceiro, mediante prestação comercial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato “por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao “serviço de comunicação” propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos.

À míngua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).

4. Recurso provido.

Com base nesse entendimento, a jurisprudência do Tribunal tem considerado indevida a incidência do ICMS sobre certos serviços previstos no Convênio ICMS 69/98, na sua Cláusula Primeira, que assim dispõe:

Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Assim, por serem considerados serviços de natureza meramente preparatória ou de acesso ao de comunicação propriamente dito, há precedentes no sentido de que não incide ICMS sobre: (a) habilitação de telefone móvel celular (RMS n.º 11.368/MT, 1ª Seção, Min. Francisco Falcão, DJ de 09.02.2005; REsp n.º 769.569/MS, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.03.2007; REsp n.º 694.429/SP, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ de 25.08.2006); (b) instalação de linha telefônica (REsp n.º 601.056/BA, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006); (c) adesão ao serviço de televisão por assinatura (REsp n.º 418.594/PR, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.03.2007); (d) habilitação, instalação de ponto extra, mudança de seleção de canais, instalação de equipamento e de assistência técnica em relação à TV a cabo (REsp n.º 710.774/MG, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 06.03.2006).

5. Discute-se, como já referido, a incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes da cobrança de serviços relativos à (a) habilitação dos aparelhos de rádio; (b) locação dos aparelhos; (c) manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos softwares de gerenciamento do sistema.

5.1. Quanto à habilitação dos aparelhos de radiocomunicação, segundo afirma a própria recorrente/embargente na inicial dos embargos, a cobrança é realizada uma única vez e se refere à “codificação dos dados relativos a cada grupo de usuários” (fl. 4). Considerando que se trata de procedimento tipicamente protocolar cuja finalidade restringe-se ao aspecto preparatório da prestação do serviço, inexigível o ICMS sobre a receita da cobrança de tal serviço. Aqui, aplica-se, por analogia, a orientação assentada nos precedentes que reconheceram a inexigibilidade do tributo em relação à habilitação de telefone móvel celular (v.g., RMS n.º 11.368/MT, 1ª Seção, Min. Francisco Falcão, DJ de 09.02.2005).

5.2. No que se refere à locação dos aparelhos de rádio, a embargante consigna que a cobrança é realizada mensalmente (fl. 4). O objeto de contratação, em casos tais, é apenas a cessão do direito de uso do equipamento utilizado na prestação do serviço de comunicação, mediante remuneração. Nessas circuns-

tâncias, não há dúvida que a locação de equipamentos não é serviço de comunicação. Aliás, segundo orientação assentada pelo Plenário do STF no julgamento do RE 116.121/SP (Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.05.2001), que declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei 406/68, não se pode confundir a prestação de serviços com a cessão de uso de um determinado bem ou produto. Confira-se, a propósito, o seguinte trecho do voto do Ministro Celso de Mello:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Esse entendimento tem sido seguido por ambas as Turmas do STF: AgRg no AG 594.395/MG, 2º T., Min. Gilmar Mendes, DJE de 29.02.2008; AgRg no RE 455.613/MG, 1º T., Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 19.12.2007; AgRg no RE 553.223/RJ, 2º T., Min. Joaquim Barbosa, DJ de 14.12.2007; AgRg no RE 450.120/MG, 1º T., Min. Carlos Britto, DJ de 20.04.2007.

Ademais, ainda que se considere a locação dos aparelhos de rádio como prestação de serviço, não subsistiria a sua tributação pelo ICMS, já que configuraria atividade meramente preparatória ou acessória ao serviço de telecomunicação. Basta imaginar, por exemplo, que a locação do equipamento é totalmente dispensável, notadamente quando o usuário já possui os aparelhos ou mesmo optar pela sua compra. A doutrina também abona esse entendimento: MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 83; MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006. pp. 182-184; CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS-Comunicação - não incidência sobre a prestação onerosa de serviços acessórios e aluguel de equipamentos, que empresas do setor de telecomunicações realizam em favor de seus clientes - questões conexas*. In: *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. pp. 369-370.

Dessa forma, não incide o ICMS sobre as receitas decorrentes da locação de aparelhos de rádio, seja porque não é serviço (STF, RE 116.121/SP), seja porque caracterizaria, em tese, atividade preparatória/acessória à prestação de serviço de telecomunicação (STJ, REsp 402.047/MG).

5.3. Relativamente à denominada “Taxa de Manutenção e Administração - TMA”, consoante assevera a recorrente nos embargos, a receita derivada

dessa cobrança, que é paga mensalmente pelo usuário (fl. 4), refere-se ao “valor correspondente aos serviços de manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento do sistema e dos rádios” (fl. 5), por isso tem a função de “cobrir os custos de manutenção dos equipamentos utilizados na comunicação entre os rádios e dos próprios rádios (...)” (fl. 4).

Tal “taxa”, como se percebe, não constitui um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação aos serviços indicados pela embargante. Ora, não há dúvida de que a atividade principal das empresas de comunicações, incluídas as autorizadas para o Serviço Móvel Especializado - SME, é a prestação do serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro (nas palavras de GRECO, “fornecendo o ‘ambiente de comunicação’”). Portanto, esse é o serviço de comunicação tributável pelo ICMS. Pois bem: a referida “taxa”, paga mensalmente pelo usuário, retribui justamente esse serviço. Ela remunera, conforme afirmação da própria recorrente/embargante, a manutenção da infra-estrutura necessária à disponibilização do SME (= manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento do sistema). Não se trata, nesse sentido, de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento continuado correspondente à própria prestação do serviço principal de comunicação.

Em razão dessa sua natureza - de preço pela contraprestação do serviço de comunicação -, o valor da referida “taxa de manutenção e administração - TMA” integra, sem dúvida, a base de cálculo do ICMS.

6. No que tange ao recurso especial da Fazenda Estadual, acompanho o relator para julgá-lo prejudicado em face do redimensionamento da sucumbência das partes.

7. Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso especial para reconhecer a não incidência do ICMS apenas quanto às receitas decorrentes da cobrança de serviços relativos à habilitação e locação dos aparelhos de radiocomunicação. Recurso especial da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais prejudicado. É o voto.

## Certidão

Certifico que a egrégia Primeira Seção, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, dando parcial provimento ao recurso especial da empresa, e julgando

prejudicado o recurso especial da Fazenda Pública Estadual, e dos votos antecipados da Sra. Ministra Eliana Calmon e do Sr. Ministro José Delgado acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, pediu vista o Sr. Ministro Castro Meira." Aguardam a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região), (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília, 23 de abril de 2008. - *Carolina Vêras* - Secretária.

#### Voto-vista

○ EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA - Cuida-se de recurso especial interposto por empresa concessionária de serviço de comunicação por rádio-frequência (*Trunking*), no qual se discute a incidência do ICMS sobre:

- (a) a habilitação dos aparelhos de rádio;
- (b) a locação desses aparelhos; e
- (c) a manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos softwares de gerenciamento do sistema.

Houve recurso especial interposto por ambas as partes.

A Fazenda Estadual, vitoriosa no julgamento realizado em segunda instância, recorreu apenas para majorar os honorários advocatícios.

○ Sr. Ministro Luiz Fux deu provimento ao recurso especial da parte autora e declarou prejudicado o do Estado, por entender que o ICMS não incide sobre atos preparatórios ou posteriores à própria comunicação, asseverando o seguinte:

Os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, como, v.g., a locação de aparelhos, a manutenção das Estações de Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e de outros serviços similares, têm a função de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem como a sua manutenção, não gerando fatos geradores da incidência do ICMS, porquanto, por si só, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de informações, razão pela qual não se enquadram no conceito de serviço comunicacional, mas, antes, ostentam a natureza de atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada.

Em suma, afastou a incidência do ICMS sobre a habilitação e a locação de aparelhos de rádio, bem como sobre a taxa de manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos softwares de gerenciamento do sistema. Esse entendimento foi acompanhado pelos Ministros João Otávio de Noronha, Eliana Calmon e José Delgado.

○ Sr. Ministro Teori Zavascki deu provimento em parte ao recurso especial da empresa e julgou prejudi-

cado o da Fazenda estadual, inaugurando a divergência tão-somente quanto à incidência do ICMS sobre a taxa de manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e dos softwares de gerenciamento do sistema.

Na oportunidade, Sua Excelência assim argumentou:

Tal 'taxa', como se percebe, não constitui um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação aos serviços indicados pela embargante. Ora, não há dúvida de que a atividade principal das empresas de comunicações, incluídas as autorizadas para o Serviço Móvel Especializado - SME, é a prestação de serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro. (...) Portanto, esse é o serviço de comunicação tributável pelo ICMS. Pois bem: a referida 'taxa', paga mensalmente pelo usuário, retribui justamente esse serviço. Ela remunera, conforme afirmação da própria recorrente/embargante, a manutenção da infra-estrutura necessária à disponibilização do SME (= manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento do sistema). Não se trata, nesse sentido, de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento contínuo correspondente à própria prestação do serviço principal de comunicação.

Em razão dessa sua natureza - de preço pela contraprestação do serviço de comunicação-, o valor da referida 'taxa de manutenção e administração' integra, sem dúvida, a base de cálculo do ICMS.

Pedi vista para melhor examinar a matéria e convenci-me do acerto da tese defendida pelo Relator, nada obstante as respeitáveis ponderações do voto divergente.

A "Taxa de Manutenção e Administração - TMA" é cobrada pela empresa concessionária do serviço a seus usuários pela manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e do software de gerenciamento do sistema.

Ao examinar os Embargos de Declaração no Recurso Especial 1.022.257/RS, a Segunda Turma, por voto de minha lavra, concluiu que o ICMS não incide sobre os valores cobrados pela concessionária de telefonia aos seus usuários para manutenção da estrutura e do sistema de telecomunicações (torres, linhas de transmissão, cabeamento, aparelhos de telefonia etc.).

Na ocasião, reconheceu-se a não incidência do imposto sobre a assinatura, quando não disponibilizada franquia de minutos, que também é um valor pago mensalmente e que remunera os custos de manutenção do sistema de telefonia.

Rememoro o que ficou decidido naquele julgado:

○ acórdão embargado reconheceu a incidência do ICMS sobre os valores cobrados a título de assinatura básica, pois abrangem uma franquia de pulsos mínimos por mês e, portanto, remuneram, pelo menos em parte, o próprio serviço

de comunicação. Esse fundamento ficou claro no seguinte fragmento do voto condutor:

‘Cabe analisar a hipótese de incidência sobre assinatura.

O vocábulo assinatura comporta duas acepções diversas. Uma que se assemelha à habilitação, adesão, ou seja, quando alguém contrata um serviço e passa a ser dele um novo usuário, nesse caso não há de se entender a possibilidade de incidência do ICMS-comunicação.

Entretanto, há outra definição, a chamada assinatura básica mensal, cobrada pelas empresas prestadoras de serviço de telefonia com base na Resolução n.º 85, de 30.12.1998, da Anatel, que a define como ‘valor de trato sucessivo pago pelo assinante à prestadora, durante toda a prestação do serviço, nos termos do contrato de prestação de serviço, dando-lhe direito à fruição contínua do serviço’.

A assinatura básica confere ao consumidor a franquia mínima de utilização e serve de contrapartida de garantia da viabilidade do próprio negócio. Seu amparo está no artigo 93, VII, da Lei n.º 9.472, de 16.07.1997.

Temos assim que a legislação pátria contempla valor pago por todos os consumidores de telefonia que remuneram o serviço de comunicação dentro da franquia básica – valor mínimo para manutenção do sistema. O preço final do serviço é definido pelo valor desta, mais a utilização do serviço que ultrapassar a franquia e eventuais outros serviços adicionais que o consumidor utilizar.

Desse modo, não deve afastar-se a incidência do ICMS sobre essa parcela, já que se correria o risco de afastar por completo a receita gerada aos Estados pelo serviço, na eventualidade de que todos os consumidores utilizassem apenas a franquia estabelecida. Essa natureza bifásica do preço dos serviços telefônicos deve ser reconhecida e tem, inclusive, natureza contratual, pois a legislação permite que o contrato de serviço de telefonia preveja obrigação de remunerar a empresa com tal verba, enquanto ao consumidor é assegurado um crédito de pulsos ou minutos a ser utilizado por mês’.

Assim, o fato de a assinatura básica remunerar franquia mínima de pulsos foi determinante para que o aresto embargado concluísse que o ICMS incide sobre os valores cobrados pelas concessionárias de telefonia a esse título.

No presente caso, entretanto, não se trata de assinatura básica, com inclusão de franquia mínima de pulsos, mas de simples assinatura, que apenas remunera os custos de manutenção do sistema de telecomunicações colocado à disposição do usuário dos serviços de telefonia.

A embargante deixou claro na petição inicial do mandado de segurança que a assinatura cobrada de seus clientes não abrange o fornecimento de pulsos mínimos, como se observa da seguinte passagem do *mandamus*:

‘Assim, se a assinatura é atividade-meio do serviço de telecomunicação (como assim o declara o próprio Fisco estadual, vide supra), e o STJ rechaça veementemente a tributação pelo ICMS de atividades-meio do serviço de telecomunicação, o resultado é que a assinatura e demais atividades preparatórias do serviço de telecomunicação não são tributáveis pelo ICMS.

Note-se que não se trata aqui de assinatura com inclusão de minutos falados, mas sim - e tão somente - de pagamento pela disponibilidade do serviço, sem inclusão de minutos. Trata-se de típica atividade-meio, que repele a incidência do imposto estadual’ (fl. 10).

Da leitura atenta de todo o processo, verifica-se que a Fazenda Estadual não impugnou - seja nas informações prestadas pela autoridade coatora, seja nas razões de apelação ou nas contra-razões ao recurso especial - a ale-

gação de que a assinatura cobrada pela GVT de seus clientes não abrange franquia mínima de pulsos.

Na falta de impugnação, tornou-se fato incontroverso, que não pode ser desconsiderado pelas instâncias julgadoras.

De outro vértice, nem a sentença, nem o acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul firmaram a premissa de que se tratava de assinatura básica, de modo que o acórdão embargado, ao levar em consideração premissa fática não firmada na origem, introduziu de ofício dado novo ao processo, que não condiz com os próprios termos em que postulada a segurança.

Assim, deve ser reconhecido o erro material no acórdão embargado.

Tratando-se de simples assinatura - que não abrange franquia de pulsos -, tal como prevista na cláusula 1.º do Convênio ICMS 69/98, deve ser reconhecida a ilegalidade da incidência do ICMS sobre valores cobrados a esse título, por tratar-se de serviço preparatório e atividade-meio, que não se confunde com o próprio serviço de comunicação, este sim tributado pelo imposto. É o que se depreende dos seguintes precedentes de ambas as Turmas de Direito Público, *verbis*:

‘Processual civil e tributário. Art. 1.º da Lei n.º 1.533/51. Reexame de prova. Súmula 7/STJ. ICMS. Telefonia móvel celular. Atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação. Convênio n.º 69/98, cláusula primeira. Ilegalidade.

1. A alegação de ofensa ao artigo 1.º da Lei n.º 1.533/51, ante a inexistência de direito líquido e certo da impetrante demandaria o reexame de matéria probatória, o que é vedado na via especial, ante o disposto na Súmula 7/STJ.

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como “serviço de telecomunicação” propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar n.º 87/96 a cláusula primeira do Convênio n.º 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido’ (REsp 622.208/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 17.05.06).

‘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. 2.º, 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, Primeira Turma, DJ de 03.04.06);

'Processual civil e tributário. Recurso ordinário em mandado de segurança. Natureza declaratória do *mandamus*. Via eleita adequada. Aplicação do direito à espécie. Art. 515, § 3º, do CPC. Inexistência de supressão de instância. Efetividade. ICMS. Habilitação de telefones celulares. Atividade que não constitui serviço. Não-incidência. Precedentes.

1. O acórdão a quo acolheu preliminar de inadequação da via eleita, por entender que o *mandamus* não se presta para declaração de inexistência de relação jurídico-tributária.

2. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da possibilidade da natureza declaratória do mandado de segurança (Súmula nº 213/STJ).

3. A necessidade de dar rápido deslinde à demanda justifica perfeitamente o julgamento da ação pelo mérito. O art. 515, § 3º, do CPC permite, desde já, que se examine a matéria de fundo, visto que a questão debatida é exclusivamente de direito, não havendo nenhum óbice formal ou pendência instrumental para que se proceda à análise do pedido meritíssimo. Não há razão lógica ou jurídica para negar à esta Corte Superior a faculdade prevista pelo aludido dispositivo legal. Impõe-se, para tanto, sua aplicação. Inexistência de supressão de instância.

4. 'Uma vez conhecido o recurso, passa-se à aplicação do direito à espécie, nos termos do art. 257, RISTJ e também em observância à regra do § 3º do art. 515, CPC, que procura dar efetividade à prestação jurisdicional, sem deixar de atentar para o devido processo legal' (REsp nº 469921/PR, 4ª Turma, DJ de 26/05/2003, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira).

5. Uniformizou-se no seio do STJ o entendimento de que não incide ICMS sobre habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e de equipamento, dentre outros serviços de telefonia móvel celular, as chamadas 'atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação'. A incidência da exação somente se dá sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, *id est*, apenas sobre a atividade-fim, que é o próprio serviço de comunicação.

6. Recurso provido' (RMS 21.208/MS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ de 17.08.06).

O tema referente à cláusula primeira do Convênio 69/98 já foi analisado nesta Corte por diversas vezes e encontra-se pacificado no âmbito da Primeira Seção. A norma convencional tem a seguinte redação:

'Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.'

O entendimento adotado neste Superior Tribunal de Justiça, diametralmente oposto ao do tribunal estadual, é no sentido de que os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS por não se confundirem com o serviço de comunicação.

Ainda que o preço destes serviços esteja incluído no valor do serviço de comunicação prestado, não podem integrar a base de cálculo do ICMS, uma vez que, salvo as exceções previstas na LC 87/96 (ex.: seguro e frete), antes de fazer parte do aspecto quantitativo da obrigação tributária, o fato tem de atender o aspecto material desta (seu fato gerador).

As atividades acessórias possuem natureza distinta do serviço de comunicação e, por isso, não configuram o fato impositivo do ICMS. Entender de forma diversa seria violar o art. 108, § 1º, do CTN que veda a aplicação da analogia com vistas a exigir tributo não previsto em lei.

Nesse ponto, portanto, os embargos devem ser acolhidos com efeitos infringentes, para se excluir da incidência do ICMS os valores cobrados pela embargante de seus clientes a título de assinatura, quando não abrangentes da franquia mínima de pulsos.

No precedente, reconheceu a Segunda Turma a não incidência do ICMS sobre a "taxa" paga mensalmente (denominada assinatura e que não abrange franquia de pulsos) para custear as despesas da concessionária com a manutenção de toda estrutura necessária à prestação do serviço de telefonia.

Para guardar coerência, também não deve incidir o ICMS sobre a "TMA - Taxa de Manutenção e Administração", que é cobrada pela empresa concessionária do serviço a seus usuários pela manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão e do software de gerenciamento do sistema, por se tratar de serviço preparatório, que não se confunde com o serviço de comunicação propriamente dito, o qual só ocorre quando este sistema custeado pela TMA serve de base à comunicação.

Ora, o que se tributa não é manutenção do sistema, mas seu próprio funcionamento, pois do contrário estar-se-ia tributando o que não é serviço de comunicação propriamente dito.

Nos termos do que decidiu a Primeira Turma ao julgar o REsp 601.056/BA, relatora a Ministra Denise Arruda, "este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio [refere-

se ao Convênio ICMS 69/98 ], concluindo, 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.

A Taxa de Manutenção e Administração (TMA), discutida no presente caso, equivale à assinatura do serviço de telefonia (sem franquia de pulsos mínimos), não podendo ser atingida pela incidência do ICMS.

Ante o exposto, renovando as vênias à divergência, também acompanho o Relator para dar provimento ao recurso especial da autora e julgar prejudicado o da Fazenda Estadual.

É como voto.

### Certidão

Certifico que a egrégia Primeira Seção, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Castro Meira acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator para dar provimento ao recurso especial da recorrente e julgar prejudicado o recurso especial da Fazenda Pública Estadual, pediu vista regimentalmente o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.”

Aguardam a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º)

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 22 de abril de 2009. - *Carolina Vêras* - Secretária.

### Aditamento ao voto

TRIBUTÁRIO. ICMS-COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA. CONTRAPRESTAÇÃO POR SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Conforme assegurado pelas concessionárias e reconhecido pelo STJ no julgamento a respeito da legitimidade da cobrança de tarifa de assinatura básica (REsp n.º 911.802/RS, 1ª Seção, DJ de 01/09/08), o principal e mais típico serviço prestado pelas concessionárias de telefonia é o do fornecimento das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro (nas palavras de GRECO, “fornecendo o ‘ambiente de comunicação’”), nele incluída, portanto, a manutenção das estações, das torres de transmissão e de softwares de gerenciamento do sistema.

2. A se considerar que, além dos preparatórios e acessórios, também esse principal e mais característico serviço não é “serviço de comunicação”, a conclusão a que se chegaria é que as concessionárias de telefonia não prestam serviço algum dessa natureza. Todos os seus serviços, conseqüentemente, estariam na esfera de incidência de ISSQN, não de ICMS-comunicação.

3. Reafirma-se os fundamentos e as conclusões do voto-vista: provimento em parte do recurso da concessionária, prejudicado o da Fazenda Estadual.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI - Em voto-vista que proferi no presente caso, manifestei minha concordância com o entendimento segundo o qual não incide ICMS sobre o preço decorrente da habilitação e da locação de aparelhos, num caso porque se trata de serviço preparatório, noutro porque sequer de serviço se trata. Todavia, manifestei minha discordância em relação à chamada “Taxa de Manutenção e Administração - TMS”. E o fiz pelos seguintes fundamentos:

5.3. Relativamente à denominada “Taxa de Manutenção e Administração - TMA”, consoante assevera a recorrente nos embargos, a receita derivada dessa cobrança, que é paga mensalmente pelo usuário (fl. 4), refere-se ao “valor correspondente aos serviços de manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento do sistema e dos rádios” (fl. 5), por isso tem a função de “cobrir os custos de manutenção dos equipamentos utilizados na comunicação entre os rádios e dos próprios rádios (...)” (fl. 4).

Tal “taxa”, como se percebe, não constitui um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação aos serviços indicados pela embargante. Ora, não há dúvida de que a atividade principal das empresas de comunicações, incluídas as autorizadas para o Serviço Móvel Especializado - SME, é a prestação do serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das

condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro (nas palavras de GRECO, “fornecendo o ‘ambiente de comunicação’”). Portanto, esse é o serviço de comunicação tributável pelo ICMS. Pois bem: a referida “taxa”, paga mensalmente pelo usuário, retribui justamente esse serviço. Ela remunera, conforme afirmação da própria recorrente/embargente, a manutenção da infra-estrutura necessária à disponibilização do SME (= manutenção das estações de rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento do sistema). Não se trata, nesse sentido, de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento contínuo correspondente à própria prestação do serviço principal de comunicação.

Em razão dessa sua natureza - de preço pela contraprestação do serviço de comunicação -, o valor da referida “taxa de manutenção e administração - TMA” integra, sem dúvida, a base de cálculo do ICMS.

Para ratificar o entendimento de que o serviço remunerado pela referida taxa constitui, não atividade preparatória, mas o próprio cerne da atividade da concessionária do serviço de telefonia, trago à consideração o que ficou decidido pela Seção quando do julgamento da controvérsia a respeito da legitimidade da cobrança da taxa de assinatura básica. Considerou-se, naquela oportunidade, que a legitimidade da cobrança residia justamente em representar, a referida tarifa, a contraprestação pela manutenção dos sistema que disponibiliza a comunicação telefônica (REsp n.º 911.802/RS, 1º Seção, Min. José Delgado, julgado em 24.10.2007, DJ de 01/09/08). Aliás, isso resulta da própria expressão normativa da Resolução n.º 426/2005, que regulamenta o Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC:

Art. 3º - Para fins deste Regulamento, aplicam-se as seguintes definições:

(...)

XXIV - Tarifa ou preço de assinatura: valor devido pelo assinante em contrapartida da manutenção da disponibilidade do acesso telefônico de forma individualizada para fruição contínua do serviço.

Fica evidente, assim, que a atividade principal das concessionárias de telefonia é a prestação do serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro (nas palavras de GRECO, “fornecendo o ‘ambiente de comunicação’”). Aliás, nos inúmeros recursos apresentados ao STJ, em que se questionou a legitimidade da cobrança da tarifa de assinatura básica, as próprias empresas operadoras defenderam isso enfaticamente. A título exemplificativo e pela autoridade e representatividade dos seus signatários, vale referir alguns excertos de pareceres por elas apresentados nos referidos processos:

(a) Parecer do Prof. Carlos Ari Sunfeld em consulta feita pela Telecomunicações de São Paulo S.A. (Telesp-Telefônica):

‘Existe um complexo sistema de redes e equipamentos para conferir ao usuário do serviço de telefonia fixa a possibilidade de originar e receber chamadas. É justamente o custo da manutenção desse complexo sistema que a cobrança de assinatura mensal visa remunerar. Aliás, tal finalidade está explicitamente referida no próprio contrato de concessão que, ao autorizar a cobrança da citada tarifa, indica a razão de fazê-lo: ‘para a manutenção do direito de uso’ daquele serviço (anexo 03, item 2.2 do contrato de concessão).

Ademais, é de se ressaltar que a manutenção do serviço ao usuário constitui, por si só, prestação efetiva deste serviço, ao contrário do que faz supor a alegação de abusividade. Não é correta a suposição de que o serviço de telefonia só é prestado quando o usuário realiza uma chamada telefônica. O fato de estar conectado a uma imensa rede de comunicações constitui, indiscutivelmente, uma prestação de serviço. Deverás, o serviço de telefonia local propicia que seu usuário seja acessado por diversas pessoas, inclusive de fora da rede de telefonia local. Assim ocorre quando se recebe uma chamada de telefone móvel, de usuários de outros estados da federação e até mesmo de países diferentes. O serviço de telefonia local, portanto, além de ser um meio de comunicação local, constitui uma forma de se tornar acessível ao grande sistema de telefonia existente em todo o mundo.

Ou seja, a prestação do serviço de telefonia fixa proporciona ao usuário não somente a facilidade de acessar os demais usuários deste e de outros serviços (como os de telefonia móvel ou os situados noutras localidades), mas também lhe proporciona a possibilidade de ser acessado (possibilidade de receber chamadas).

É inegável que tudo isto produz um custo às prestadoras. Custo que não é suportado apenas quando o usuário origina chamadas locais (cobradas na conta de telefone local, por intermédio do sistema de pulsos). Necessário se faz, também, cobrir os consideráveis custos de manutenção da rede. Rede esta que lhe proporciona a facilidade de estar acessível; de receber chamadas telefônicas de qualquer parte. Este é o benefício que se extrai de ser usuário de serviço de telefonia local, mesmo que não se tenha originado uma chamada local sequer.

Ao fixar preço mínimo a ser cobrado mensalmente (assinatura do serviço), o regulador está, na verdade, buscando estabelecer uma quantia que seja suficiente para remunerar os custos envolvidos na manutenção dessa complexa estrutura, bem como de outros custos fixos, que permitem a existência de uma rede de telefonia local.

Entre esses custos encontram-se, no caso das concessionárias de telefonia fixa (como a consulente), os relativos à universalização dos serviços, isto é, ao seu oferecimento a usuários não-rentáveis e em localidades remotas, bem como os referentes à instalação de telefones de uso público por toda malha urbana da área de concessão. São obrigações assumidas pelas prestadoras nos respectivos contratos de concessão e que são de extrema relevância social. Tais comodidades, por óbvio, não são auto-sustentáveis. Os recursos para sua manutenção provêm da integralidade da estrutura tarifária prevista nos próprios contratos de concessão, especialmente da tarifa de assinatura. Não há, para este tipo de obrigação, subsídio pago diretamente pelo Poder Público, como o oriundo do fundo denominado FUST (art. 80 da Lei n.º 9.472/97).

(...) Ademais, a assinatura é cobrada em função de efetiva prestação do serviço de telefonia fixa, que ocorre independentemente da origem das chamadas locais. Faz parte do serviço - sendo causa, inclusive, de altos custos para a con-

cessionária - a manutenção de toda a rede física de telefonia local, que proporciona ao usuário a facilidade de estar conectado a toda complexa rede de comunicações telefônicas’.

(b) Parecer do Prof. Paulo de Barros Carvalho em consulta feita pela Associação Brasileira de Prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - ABRAFIX:

‘O valor pago pela assinatura mensal da telefonia fixa é, sem dúvida, tarifa, tendo por objetivo custear a manutenção, aperfeiçoamento e expansão do sistema telefônico.

(...)

Todos os pontos examinados levam a uma só conclusão: o valor pago pela assinatura mensal da telefonia fixa é tarifa, decorrendo de serviço prestado em caráter contratual, não compulsório. Além disso, é elemento essencial à conservação e modernização dos equipamentos que servem de canal comunicativo, viabilizando a comunicação do assinante com terceiros’.

(c) Parecer do Prof. Kazuo Watanabe em consulta feita pela Telecomunicações de São Paulo S.A. (Telesp-Telefônica) tendo em vista ação civil pública ajuizada pelo Centro de Defesa do Consumidor e Cidadania (CDCON), objetivando a suspensão da cobrança da tarifa de assinatura mensal:

‘Em conclusão, a cobrança da tarifa de assinatura mensal não padece de qualquer vício de ilegalidade ou de abusividade, constituindo um componente da remuneração assegurada pela lei e pelo contrato à *consulente*, pela efetiva prestação de serviços de telecomunicações, consistente em assegurar aos usuários a fruição contínua de serviços’.

O que se quer afirmar, com isso, é que a TMA, aqui discutida (a exemplo da tarifa de assinatura básica), representa o preço pago mensalmente pelo usuário como contraprestação de serviços de manutenção da infra-estrutura necessária à disponibilização da comunicação e, portanto, é pagamento por serviços de caráter continuado e de duração permanente na vigência do contrato. Não se trata, portanto, de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento continuado correspondente à própria prestação do serviço principal de telefonia. Em razão dessa sua natureza - de preço pela contraprestação do serviço público de telefonia prestado pela concessionária -, o valor integra, sem dúvida, a base de cálculo do ICMS-comunicação.

Finalmente, não se pode confundir o serviço de comunicação com o modo de pagar o serviço. O fato gerador é o serviço prestado. O preço é apenas a base de cálculo do tributo. Ora, a natureza do serviço presta-

do não sofre qualquer alteração pela circunstância de haver uma retribuição mensal fixa ou proporcional ao volume de utilização. Qualquer que seja a forma de ajustar ou calcular o preço, o serviço prestado será invariavelmente o mesmo, e é ele que determina a ocorrência do fato gerador.

Ante o exposto, considerando que o serviço de manutenção do ambiente de comunicação (que inclui a manutenção das estações, das torres de transmissão e de softwares de gerenciamento do sistema) é o principal e mais característico serviço prestado pela concessionária do serviço de telefonia, sobre o respectivo preço incide o ICMS-comunicação. Se nem esse serviço for considerado como de comunicação, a conclusão a que se chega é que as concessionárias de telefonia não prestam qualquer serviço dessa natureza, já que os preparatórios e os acessórios e eventuais já não são assim considerados. Todos os seus serviços, conseqüentemente, estariam sujeitos na esfera de incidência de ISSQN, não de ICMS-comunicação.

Reafirmo as conclusões do voto-vista: provimento em parte do recurso da concessionária, prejudicado o da Fazenda Estadual.

#### Certidão

Certifico que a egrégia Primeira Seção, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencido parcialmente o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, deu provimento ao recurso especial da empresa Unicall Telecomunicações Ltda. e julgou prejudicado o recurso especial da Fazenda Pública Estadual, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 27 de maio de 2009. - *Carolina Vêras* - Secretária.

(Publicado no DJ de 1º.07.2009.)

...