

A. I. N° - 269135.0001/10-6
AUTUADO - TNL PCS S/A
AUTUANTES - RICARDO RODEIRO M. DE AGUIAR, PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e
GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 12.05.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0102-04/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infrações reconhecidas. 3. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a) CONTRIBUENTES NÃO ISENTOS. Valor reduzido por exclusão de notas fiscais incluídas indevidamente. b) ALUGUEL DE EQUIPAMENTO DE TERMINAIS DE REDE TC CPE SOLUTION. O ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, inclusive sobre os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais configurando-se o todo na prestação de serviço de telecomunicação, prevista no Convênio 69/98. Os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação. A lei não autoriza a exclusão do ICMS para fim de determinação do imposto a ser recolhido, tendo em vista o imposto integrar a sua própria base de cálculo. Infração subsistente. 4. REMESSA DE BENS PARA CONSERTO. FALTA DE RETORNO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Fato reconhecido pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2010, exige ICMS de R\$ 272.477,77, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Utilizou indevidamente crédito fiscal no valor de R\$2.842,82, referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade. Período: junho de 2009. Multa de 60%;

Infração 02: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$12.147,27, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Consta que decorre de notas fiscais não lançadas no Relatório DIFAL. Período: maio a agosto e dezembro de 2009. Multa de 60%;

Infração 03: Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$58.692,68, decorrente da prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Consta que o contribuinte não ofereceu à tributação diversas receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços a contribuintes não-isentos. Período: janeiro a dezembro de 2009. Multa de 60%;

Infração 04: Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$190.255,09, decorrente da prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Consta que o contribuinte não ofereceu à tributação diversas receitas de telecomunicações sob a nomenclatura de aluguel de equipamentos. Período: janeiro a dezembro de 2009. Multa de 60%;

Infração 05: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$8.539,91, em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno. Período: julho e setembro de 2009.

O autuado apresentou defesa às fls. 212 a 236 dos autos, por meio de advogados legalmente constituídos, na qual discorre sobre as infrações, da seguinte forma:

Infrações 01, 02 e 05:

As reconhece expressamente ressaltando que o crédito tributário a elas relativo será quitado oportunamente.

Infração 03:

Protesta pela exclusão das Notas Fiscais nºs 0903, 0904, 0906, 0907, 0911 de 11/11/2009 e 0911 de 23/11/2009, que totalizam um serviço de R\$19.691,17 e imposto de R\$7.283,04, por não estarem sujeitas à tributação de ICMS.

Infração 04:

Diz que o auto de infração pretende fazer incidir ICMS sobre aluguéis de bens móveis (equipamentos), denominado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e que, de fato, da análise da planilha que anexa (Doc. 04), todos os serviços se referem à atividade de locação desses equipamentos.

Alega que “CPE SOLUTION” refere-se à atividade de locação de equipamentos em conjunto com os serviços de manutenção, instalação, garantia e atualização de *software*, e que a sigla CPE significa *Customer Premises Equipment*, sendo o termo utilizado para designar equipamentos terminais de rede que serão locados aos usuários.

Afirma que as notas fiscais e os contratos celebrados que apresenta para amostra, demonstram que se trata de locação do equipamento, para concluir que a atividade objeto da infração guerread nada mais é do que a disponibilização onerosa de meios para terceiros, clássico exemplo de locação de bens móveis, que não configura serviço de qualquer tipo, seja de comunicação ou de outra natureza, conforme jurisprudência pacífica do Plenário do STF que no julgamento do RE 116.121/SP, declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” contida na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68.

Aduz que o Exmo. Presidente da República ao sancionar a LC 116/2003, atual legislação geral do ISS, vetou expressamente o item 3.02 da Lista de Serviços anexa, que previa a atividade de locação de bens móveis como passível da incidência do ISS, conforme trecho transcrito.

Assim, argui, desde agosto de 2003, locar bens imóveis não configura prestação de serviços para fins de incidência do ISS ou, muito menos, do ICMS, razão pela qual se impõe a exclusão de tais atividades do auto de infração.

Ademais, ainda que se considerasse o aluguel de equipamentos como serviço, o que admite para fins de mera argumentação, sua natureza seria não de serviço de comunicação, passível da incidência do ICMS, mas sim de serviço-meio, isto é, preparatório ou viabilizador do serviço de comunicação, o qual não é sujeito à cobrança do ICMS.

A seguir, argumenta que ainda que subsista qualquer imposto relativo às infrações 03 e 04, o mesmo deverá ser reduzido, em razão do aumento ilegítimo da base de cálculo perpetrado pela fiscalização, porque não se limitou a aplicar a alíquota regulamentar sobre a receita obtida pela empresa com os serviços objeto da autuação, infringindo, assim, o art. 13, III, da LC 87/96, uma vez que tomou tal preço como líquido de ICMS e calculou, por meio do método denominado *gross up*, o preço que deveria ser cobrado, isto é, com o valor do ICMS embutido.

Entende que tal procedimento está equivocado, conforme assentamento do STF no julgamento do RE 212.209/RS.

Destaca que o entendimento dos autuantes foi rechaçado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em acórdão proferido pela Quarta Câmara Cível que transcreve.

Concluindo, requer que seja cancelado parcialmente o auto de infração, relativamente às infrações 03 e 04 e, sucessivamente, caso subsista algum valor a ser cobrado, seja reduzido o *quantum debeatur*, tendo em vista a base de cálculo criticada.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 472 a 485, inicialmente discorrem sobre a autuação e as razões de defesa.

Em relação à infração 03, informam que, por lapso, incluiu no demonstrativo de débito do ICMS a cobrança dos montantes referentes ao serviço “instalação VPN IP”, pelo que concordam com a exclusão das notas fiscais indicadas pelo impugnante. Em consequência, apresentam novo demonstrativo reduzindo o valor da infração de R\$58.692,68 para R\$51.409,66.

Sobre os argumentos defensivos em relação à infração 04, dizem que o autuado segrega as faturas enviadas aos clientes relativas ao serviço de telecomunicação prestado dos equipamentos fornecidos e utilizados para que ocorra efetivamente a prestação do serviço de telecomunicação, o que implica em uma indevida redução da base de cálculo do ICMS.

Aduzem que, por um lado, é juridicamente possível que duas pessoas se vinculem duas vezes, com independência, por meio de dois contratos através de um único instrumento e é possível que esses dois contratos tratem, um deles, da prestação de serviço de comunicação e o outro, independentemente, da locação de bens móveis.

No entanto, dizem, para que isso ocorra, as respectivas obrigações devem ser independentes, pois obrigações interdependentes, tantas quantas possam ser, denunciam vontades contratuais interdependentes, convergentes em apenas um contrato.

Defendem que não se trata da prestação de dois serviços independentes, nem de um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação. Trata-se apenas de um serviço de comunicação com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada.

Entendem que não apenas o chamado contrato de aluguel de equipamentos, pretensamente acessório, segue a sorte do pretensamente principal, de prestação de serviço de comunicação, mas também vice-versa, já que a falta do fornecimento dos equipamentos de conexão importa inadimplência da obrigação de fornecer serviço de comunicação.

Observam que os aluguéis de bens móveis e equipamentos de telecomunicações, a exemplo de CPE's Solutions, Modems, Roteadores, Chave Seleccionadora, Circuito Integrado, Unidade de Derivação, Micro Estação, e outros, estão dentro do campo de incidência do ICMS, pois estão totalmente associados e vinculados ao serviço de telecomunicação prestado pelo autuado, sendo imprescindíveis para que ocorra a efetiva comunicação entre dois pontos. Sem tais equipamentos oferecidos pelo autuado aos seus clientes, não haveria possibilidade de ocorrer a prestação do serviço de telecomunicação.

Concluem, portanto, que os serviços de telecomunicações oferecidos e a utilização dos equipamentos são dependentes entre si, visto que são prestados num mesmo momento e de forma simultânea.

Acrescentam que o que expõem está em consonância com o Parecer DITRI que transcrevem.

No mesmo sentido, também transcrevem a Decisão Normativa CAT-5, de 02-12-2004, do Estado de São Paulo.

Quanto à contestação sobre a base de cálculo, dizem que procederam na forma prevista na legislação tributária estadual que prevê que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, conforme arts. 52 do RICMS-BA, e 17 da Lei nº 7.014/96.

Também ressaltam que não existe destaque de ICMS nas notas fiscais de prestação de serviço de telecomunicação emitidas pelo autuado. Assim, quando o autuado, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo, dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela quer fazer incidir a alíquota correspondente, assumindo por sua conta e risco todas as cobranças realizadas pelo fisco.

Arrematam que a SEFAZ e o próprio CONSEF têm o mesmo entendimento quanto à forma de apuração da base de cálculo para determinação do imposto devido, conforme exposto no Acórdão JJF 0132-01/03, cuja ementa transcrevem.

Nesse mesmo sentido, citam decisões do STF (RE 212209/RS e RE 254202/SP).

Finalizam, pedindo a procedência total do Auto de Infração.

VOTO

De logo registro que em face de expresse reconhecimento na peça impugnatória de fls. 212 a 236, afastam-se da lide as infrações 01, 02 e 05.

Indo diretamente ao mérito, o Impugnante contesta parcialmente a infração 03 e totalmente a infração 04.

Em relação à infração 03, protesta haver indevida exigência fiscal no valor de R\$7.283,04, referente a prestação de serviços registrados em seis notas fiscais (0903, 0904, 0906, 0907, 0911 emitidas em 11/11/2009 e 0911 de 23/11/2009), que alega não tributáveis pelo ICMS. À sua vez, por ocasião da informação fiscal os autuantes reconheceram a indevida inclusão das citadas notas fiscais no levantamento fiscal e concordaram com a solicitação do autuado excluindo-as da infração reduzindo o valor exigido de R\$58.692,68 para R\$51.409,66. Restando comprovado que as notas acostadas às fls. 289 a 294 são de prestação de serviços não tributáveis pelo ICMS, acolho o novo demonstrativo dos autuantes. Assim, considerando o integral acolhimento do protesto relativo a essa infração, constato a supressão do litígio contido na infração 03, pelo que deve ser mantida no valor corrigido, conforme demonstrativo de fl. 475.

No que diz respeito à infração 04, embora confirmando que todos os serviços objeto da exigência tributária na infração se referem à locação de equipamentos denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, o impugnante afirma que a atividade nada mais é do que a disponibilização onerosa de meios para terceiros, exemplo de locação de bens móveis, que não configura serviço de qualquer tipo, seja de comunicação ou de outra natureza, e como tal não configura prestação de serviços para fins de incidência do ISS ou, muito menos, do ICMS, razão pela qual se impõe a exclusão de tais atividades do auto de infração.

Ademais, argumenta, ainda que se considerasse o aluguel de equipamentos como serviço, sua natureza seria não de serviço de comunicação, passível da incidência do ICMS, mas sim de serviço-meio, isto é, preparatório ou viabilizador do serviço de comunicação, o qual não é sujeito à cobrança do ICMS.

Completando a defesa, argumenta que ainda que subsista imposto relativo às infrações 03 e 04, o mesmo deverá ser reduzido, em razão do aumento ilegítimo da base de cálculo perpetrado pela fiscalização, porque não se limitou a aplicar a alíquota regulamentar sobre a receita obtida pela empresa com os serviços objeto da autuação, infringindo, assim, o art. 13, III, da LC 87/96, uma vez que tomou tal preço como líquido de ICMS e calculou, por meio do método denominado *gross up*, o preço que deveria ser cobrado, isto é, com o valor do ICMS embutido.

Contrapondo os argumentos defensivos os autuantes dizem que o autuado cobra em separado o serviço de telecomunicação prestado através dos equipamentos que aluga oferecendo à tributação pelo ICMS apenas o recebimento relativo à comunicação, o que implica em uma indevida redução da base de cálculo do imposto, pois se trata apenas de um serviço de comunicação com fornecimento de materiais para sua viabilização, estando o todo sob incidência do ICMS.

Expostos os antagônicos entendimentos, passo a analisar a questão em discussão na infração 04.

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

.....

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

Diante da autorização constitucional, os Estados e o Distrito Federal alargaram a base tributária do ICMS tanto no transporte, quanto nas comunicações (sobre as quais não pesa qualquer restrição constitucional, seja de espécie, de âmbito ou de modalidade).

A norma que veiculou precariamente as novas feições do ICMS foi o Convênio ICM 66/88 (vigência até 31/10/1996), editado pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988, e da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975:

"Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior."

O art. 2º da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 - que veio estabelecer normas gerais definitivas quanto ao ICMS e, a partir de 1º de novembro de 1996, afasta a aplicação transitória do Convênio ICM 66/88 (10) - define como hipótese de incidência do ICMS, no seu inciso III:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

.....

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;" (original sem grifos)

Deve-se ressaltar a diferença entre as duas definições. A segunda, mais de acordo com o texto constitucional, preferiu conceituar genericamente e depois utilizar a palavra "inclusive" para denotar mera exemplificação das ações que caracterizariam fatos geradores do imposto.

Seguindo a lei geral do ICMS (LC 87/96), a Lei nº 7.014/96, que estatuiu o ICMS na Bahia, contém a seguinte disciplina a respeito do tema em lide:

"Art. 2º. O ICMS incide sobre:

...

VII – a prestação onerosa 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;

§ 1º. São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

I – a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

...

V – o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação."

Nos conceitos dos doutrinadores e nos dispositivos legais aqui citados encontram-se claras evidências da maior abrangência do ICMS *vis a vis* o antigo ISC federal. Assim, qualquer interpretação restritiva do alcance do ICMS com base no campo de incidência do antigo ISC ou do ISS é, no meu sentir, descabida.

Ora, para o deslinde da questão em pauta, necessário se faz definir qual é o serviço de comunicação tributável pelo ICMS, conforme a Lei Complementar 87/96, e, para tanto, de pronto trago a baila o interessante trabalho de MENEZES, Mário Celso Santiago. (Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 47, 1 nov. 2000, disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/1416>. Acesso em: 7 abr. 2011).

“A inteligência da expressão “comunicação de qualquer natureza”, cuja prestação onerosa é fato gerador do ICMS, tem exemplos concretos a partir de uma leitura sistemática da Constituição Federal, especialmente dos artigos 21 e 22 que tratam das competências material e legislativa da União, que citava em sua redação original os serviços telefônicos, telegráficos (telegrama), de transmissão de dados e outros serviços públicos de telecomunicações, e também os serviços privados de telecomunicações, os serviços postais, bem assim os de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

A nova redação dada ao art. 21, incisos XI e XII, pela Emenda Constitucional n.º 8, de 1995, não alterou substancialmente a letra original, senão para submeter os serviços de telecomunicação à regulação e a regimes jurídicos diferenciados de prestação (serviços públicos e privados), além de desagregar-lhes da radiodifusão (que escapam à regulação governamental e cuja outorga de concessão é diferenciada).

Também deve ser observada a existência de outras modalidades de serviços de comunicação, ainda que não expressamente listados nos dispositivos antes citados da Constituição, como a comunicação visual ("outdoors") e o acesso à Internet, que serão oportunamente abordados.

Mister é estabelecermos – para o perfeito estudo das prestações onerosas de serviços de comunicação (de qualquer natureza e por qualquer meio) - um paralelo com uma outra hipótese de incidência do ICMS, as operações relativas à circulação de mercadorias, para as quais os doutrinadores buscam elucidar cada um de seus elementos de forma a bem delinear a hipótese de incidência tributária. Vale dizer, para o caso, são perscrutados o alcance das definições de "operação", de "circulação" e de "mercadoria", este último conceito oriundo do Direito Comercial.

Em consonância com o art. 110 do CTN (*"A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."*), devem ser utilizados outros ramos do Direito e até mesmo outras Ciências, para o esclarecimento do vocábulo comunicação, ou seja, a legislação tributária abebera-se de outros ramos de conhecimento sem poder-lhes distorcer os institutos. Neste sentido o Direito Tributário é tido na doutrina italiana como Direito de Superposição, ou seja, usa embasamento de outros ramos do Direito de forma a validar a aplicação de suas regras.

O Supremo Tribunal, neste particular, evidencia essa posição por meio de acórdão com a seguinte ementa:

"Constituição. Alcance político. Sentido dos vocábulos. Interpretação. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente com o desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos sagrados do Direito.

Toda ciência pressupõe a adoção de escoreta linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam, conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios." (*Recursos Extraordinários n.º 148.304 e 166.772. Relator Ministro MARCO AURÉLIO*)

Os dicionários nos dão a definição do vernáculo "**comunicação**". No festejado Aurélio, o vocábulo significa:

"**COMUNICAÇÃO** (do latim **communicatione**). S.f. 1. Ato ou efeito de comunicar (-se). 2. Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de método e/ou processos convencionados, quer através de linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual (...) 11. Eng. Eletrôn. Transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas. 12. Teor. Inf. Transmissão de mensagem entre uma fonte e um destinatário."

Numa especificidade da Ciência da Comunicação, Rabaça e Barbosa (RABAÇA, Carlos Alberto. BARBOSA, Gustavo Guimarães. *Dicionário de comunicação*. São Paulo : Ática, 1987. Apud OLIVEIRA, Luiz Geraldo de, *As prestações de serviços de comunicação e o ICMS*. Inédito) definem primeiramente:

"Comunicação

1. (...) comunicar implica participação (communicatio tem o sentido de 'participação'), em interação, em troca de mensagens, em emissão ou recebimento de informações novas. (...)

Comunicação significa informação que passa de um lugar para outro (G. Miller).

(...)Transmissão de informações, idéias, emoções, habilidades etc. por meio do uso de símbolos – palavras, imagens, figuras, gráficos etc. (B. Berelson e G. Steiner)"

Vera Nusdeo Lopes (Lopes, Vera Lúcia Nusdeo. *O direito à informação e as concessões de rádio e televisão*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. p. 28), após também considerar diversos autores, inclusive os suscitados, resume comunicação como sendo:

" (...) um processo complexo e interligado, que pode ser por inúmeros meios, unindo uma ou várias pessoas, seja como emissor ou receptor, e que busca influenciar ou modificar um comportamento e/ou pensamento de outra pessoa ou grupo de pessoas."

Outro conceito de comunicação sobremaneira importante é o do Glossário de Termos de Telecomunicação do *Federal Standard 1037C* americano (*Home page visitada : www.its.bldrdoc.gov/fs-1037/*) - *Publicação do National Communications System e do Department of Defense--the Institute for Telecommunication Sciences (ITS) e do Department of Commerce dos Estados Unidos da América*), aqui em minha tradução livre:

"**COMUNICAÇÕES** 1. Transferência (ou movimento) de informação entre usuários e processos, de acordo com convenções preestabelecidas. 2. Ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas."

É crucial, também, o conceito de comunicação trazido pelo art. 6º do Decreto n.º 97.057, de 10 de novembro de 1988 (Regulamento Geral do antigo Código Brasileiro de Telecomunicações):

"**COMUNICAÇÃO** - Transferência **unilateral ou bilateral** de informação por meio de sinais convencionados."

Veja-se que aqui não há restrição à bilateralidade como requisito essencial da comunicação. Ela pode ser em um único sentido, sem resposta, unidirecional (rádio, televisão, radiochamada -"beep" ou "paging" - por exemplo).

Estão presentes, como regra, os elementos mínimos requeridos para que ocorra um processo de comunicação, quais sejam:

- a) a fonte
- b) a mensagem (implícito, o código usado);
- c) o meio de transmissão;
- d) o receptor.

Vejam que a mensagem (o conteúdo) em si é irrelevante para a definição do serviço. No entanto, o meio ou a forma, o processo ou a modalidade define a espécie de comunicação. Por exemplo, o meio ótico ou radioelétrico define tecnicamente a telecomunicação; o meio físico de um painel, a comunicação visual; o pombo-correio, a columbofilia etc.

A incidência do ICMS não é sobre a mera realização de comunicação (a conversa) e sim a prestação onerosa de serviço de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Desta forma, uma vez já suficientemente explorado o conceito de comunicação, passemos à questão da prestação desse serviço.

A prestação de serviço de comunicação pode ser entendida como uma obrigação de fazer prevista no art. 1216 do Código Civil; é obrigação de realizar para outrem uma atividade mediante contraprestação de preço ou tarifa.

Em tratado sobre a tributação de serviços pelo imposto de competência dos Municípios, tem-se a magistral lição contida em Sérgio Martins (*MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. São Paulo : Malheiros, 1995. p. 40*):

"Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço)."

Para Bernardo Ribeiro de Moraes (*MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1978. p. 30*), a expressão prestação de serviços tem o sentido de:

"... fornecimento de trabalho realizado por uma pessoa a um terceiro, mediante remuneração. Prestar serviço é servir, é prestar atividade ou trabalho a outrem."

São, então, requisitos intrínsecos à prestação de serviços o fato de ser feita a terceiros e a própria onerosidade (sendo assim, a palavra "onerosas" usada na LC 87, art. 2º, inc. III, está sobrando e tem efeito redundante).

Para que haja a incidência de ICMS é necessário que o serviço de comunicação seja prestado a terceiros e que seja feito em caráter oneroso.

Não deve pagar imposto, dessa forma, aquele que se comunica, mas sim aquele que presta o serviço de aproximação, que intermedia, que se interpõe entre o emissor e o receptor de mensagem (informação).

O serviço de comunicação pode ser comparado ao de transporte. Presta serviço de transporte aquele que carrega, de um lugar para outro, bens ou pessoas, isto é, aquele que disponibiliza meios materiais e humanos para transportar coisas de terceiros. Já decidiram os tribunais que, ao tempo do ISTR, não havia tributação no transporte de carga própria, princípio que também deve nortear o ICMS (STF, Diário da Justiça, 25/5/1984, págs. 8232/8233).

Assim, presta serviço de comunicação aquele que disponibiliza canais ou condutos (meios de comunicação) para transportar mensagens quaisquer que terceiro deseje receber ou enviar.

O Doutor Alcides Jorge Costa, ex-Professor da Cadeira de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, "*ghost-writer*" da Lei Complementar n.º 87, coloca como condição primeira para se entender os serviços de comunicação a distinção entre **meio** e **mensagem**. Para esse tributarista, a prestação do serviço existe sempre que alguém coloque a disposição de terceiros o meio veiculador que permitirá o transporte da mensagem do cliente (Palestra proferida na Comissão Técnica Permanente do ICMS/CONFAZ/Ministério da Fazenda, em 13/11/97). No mesmo diapasão é a lição do Prof. Marco Aurélio Greco (*GRECO, Marco Aurélio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133: "serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens"*).

Também nesse sentido é a pena de Carrazza (*Carrazza, Roque Antônio. ICMS. São Paulo : Malheiros, 4ª ed., 1998, p 115-116*):

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. (...) São irrelevantes, para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesma considerada ('relação comunicativa'), como o conteúdo da mensagem transmitida.

É que os partícipes da relação comunicativa ('v.g., os locutores esportivos') não prestam serviços nem uns para os outros, nem para terceiros. Eles simplesmente se comunicam.

Situação diversa ocorre quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistentes em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc.

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e os usuários que possibilita, a estes últimos, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados."

O Regulamento do ICMS do Distrito Federal - Decreto n.º 18.955, de 22 de dezembro de 1997, de cuja elaboração tomei parte, quanto à conceituação da prestação do serviço, numa clara aglutinação de todos esses conceitos, prescreve:

"Art. 2º

§ 2º Entende-se por prestação onerosa de serviços de comunicação o ato de colocar à disposição de terceiro, em caráter negocial, quaisquer meios e modos aptos e necessários à geração, à emissão, à recepção, à transmissão, à retransmissão, à repetição, à ampliação e à transferência unilateral ou bilateral de mensagens, símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 3º Incluem-se entre os serviços de comunicação tributáveis pelo imposto, os serviços de:

I – telecomunicações (Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997);

II – radiodifusão sonora e de sons e imagens, relativamente à veiculação de mensagens de terceiros (Lei n.º 4.117, de 27 de agosto de 1962);

III – telegrama (Lei n.º 6.538, de 22 de junho de 1979)."

Este seria então o "conceito fiscal", para efeitos de tributação pelo ICMS, dos serviços de comunicação, calcado nos conceitos até aqui abordados.

Os serviços listados no § 3º são meramente ilustrativos e não esgotam, obviamente, o campo de incidência tributária do ICMS/Comunicações, já que a palavra utilizada foi "inclusive". Quer me parecer que a inteligência deste dispositivo é a de que os exemplos de serviços neles contido restringiram-se àqueles que se sujeitam à exploração, direta ou por delegação, ou à regulação pelo Poder Federal (arts. 21, incisos X, XI e XII, alínea 'a'; e 22, incisos IV e V, CF/88).

Haverá de ter outros serviços de comunicação que não as telecomunicações, conforme já mencionamos: comunicação visual, radiodifusão, serviços postais, serviços de valor adicionado à telecomunicação etc.

A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

Assim como em relação à comunicação, devem ser usados vários conceitos para o termo TELECOMUNICAÇÃO. A começar pela definição americana do *Federal Standard 1037C*:

"Telecomunicação: 1. Qualquer transmissão, emissão ou recepção de signos, sinais, escritos, imagens, sons ou informação de qualquer natureza por meio de fio, radio, óptico ou outro

sistema eletromagnético. 2. Qualquer transmissão, emissão ou recepção de signos, sinais, escritos, imagens, sons ou informação de qualquer natureza por meio de fio, radio, visual, óptico ou outro sistema eletromagnético."

Ainda no campo do Direito Comparado, cita-se a legislação do Imposto sobre o Valor Agregado Britânico (Página da Internet visitada: www.hmce.gov.uk - "United Kingdom Value Added Tax Guide"), que é bastante esclarecedora do conceito:

"Serviço de telecomunicações significa o envio ou recebimento de material por meio eletrônico ou sistema similar de comunicação. Isto pode ser feito via cabo, fibra óptica, ondas de rádio, microondas, satélite, ou fio de cobre, e envolve telefonia (sistema para transmissão de fala e outros sons) e telegrafia (sistema para prover reprodução à distância de matéria escrita, impressa ou figuras) bem assim o direito de uso de tais facilidades."

O conceito legal de telecomunicação no Brasil é nada diferente da visão internacional, nem poderia ser. Segundo o §1º do art. 61 da LGT - Lei Geral das Telecomunicações - Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997, telecomunicação é:

"a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, rádioeletricidade, meios óticos, ou qualquer outro processo eletromagnético."

Assim, a telecomunicação é a comunicação especializada pelo meio, pois que utiliza de fio, rádio e outros processos eletromagnéticos.

É importante estabelecermos essa diferenciação, já que é costume entre os não versados fazer confusão com esses dois termos. A relevância da distinção, para efeitos tributários, é a de que o ICMS incide sobre todo e qualquer serviço de comunicação (telecomunicação e outros).

Mister é reavivar que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita (sobre a relação de interlocução remetente-destinatário). O imposto estadual incide sim, como é de ver do seu próprio *nomen iuris*, sobre a PRESTAÇÃO (ONEROSA) DE TODO E QUALQUER SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA (aí incluída a telecomunicação).

A Constituição aqui não lhe fez a mesma restrição relativa ao serviço de transporte que é apenas circunscrito ao âmbito interestadual ou intermunicipal.

A Lei Geral, em seu artigo 60, muito na linha do art. 1.216 do Código Civil, dá sentido ao termo **serviço de telecomunicação**, revelando substancial face ao termo telecomunicação:

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

Ora, prestar, mediante remuneração ou retribuição, a determinada pessoa (usuário), uma atividade que possibilite a oferta de telecomunicação é, em consequência do conceito legal, prestar serviço de telecomunicação tributável que é pelo imposto estadual.

Portanto, possibilitar a oferta é, em outras palavras, disponibilizar meios.

Só haverá incidência do ICMS quando se completa o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador (usuário) do serviço, isto é, quando o contratante, tomador do serviço, é cobrado por ter disponíveis os meios aptos e necessários à comunicação individualmente".

Pois bem. Interpretando a "prestação onerosa de serviços de comunicação", como disciplinado nas legislações acima citadas, além da Lei nº 9.472, de 16/07/1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações (em especial, nos seu art. 60 e §§ 1º e 2º), e também com estribo em pensamento dos tributaristas Carlos Augusto Coelho Branco e Roque Antonio Carraza, no Parecer DITRI/GECOT de 03 de fevereiro de 2003, cuidando da matéria em questão, segue a mesma linha do entendimento da lição retro transcrita e conclui o seguinte: a) telecomunicação é um processo de comunicação. Processo este que se pode dar de diversas formas, por meio de linhas telegráficas, linhas telefônicas, satélites ou microondas. Comunicação é gênero, telecomunicação

é espécie; b) para que um serviço de telecomunicação seja prestado, ou melhor, para que a mensagem saia de um local e chegue a outro (seja transmitida) é necessário que percorra um “caminho”, o qual é realizado através de equipamentos, cabos, fios, ondas eletromagnéticas, modems, satélites, etc... Sem tais equipamentos não pode haver a prestação do serviço de telecomunicações, ou seja, são imprescindíveis, pois é impossível se pensar em prestar um serviço de telecomunicação sem utilização de equipamentos, que são os meios físicos por onde os dados trafegam. Não há possibilidade de dissociá-los, uma vez que são conexos entre si.

No caso presente, o impugnante alega, em síntese, que a atividade de locação de equipamentos denominados “TC CPE SOLUTION” não se enquadra na definição de prestação de serviço de comunicação, constituindo-se em atividade-meio para possibilitar o exercício da atividade-fim das concessionárias de telefonia, que é a prestação de serviços de telecomunicação.

Não posso concordar com a tese apresentada e, muito menos, aceitar a intributabilidade de atividades como aluguel e locação de equipamentos cedidos aos usuários mediante remuneração e que fazem parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço de comunicação, pelas razões já aludidas nos discursos retro transcritos e das que a seguir exponho.

Como pode ser observado nos quadros demonstrativos que compõem o Anexo D (fls. 61/74), o impugnante cede o uso do equipamento TC CPE SOLUTION (terminais de rede, como ele próprio esclarece, cujo principal atrativo é o fato de proporcionar, sem limites, o serviço de comunicação que presta. Portanto, equipamento necessário, indispensável e imprescindível ao serviço de comunicação) a usuários do serviço de telecomunicação que presta sob “contratos de aluguel”, cuja receita originária da locação dos equipamentos não leva à tributação pelo ICMS.

Acontece que a exploração da atividade de comunicação tributável pelo ICMS é, nesse caso, vinculada à locação do equipamento que lhe seja próprio e cujas funcionalidades lhes sejam exclusivas.

Depreende-se, assim, que os TC CPE SOLUTION (terminais de rede) utilizados são indispensáveis à efetivação do serviço de comunicação prestado pelo impugnante.

Assim, a matéria em questão encontra-se delimitada em saber se a locação de tais equipamentos, vinculados à prestação de serviço de comunicação promovida pelo impugnante e para uso exclusivo de seus usuários, encontra-se alcançada pelas hipóteses dispostas na legislação tributária baiana.

Como já expressei de início, a exigência do imposto sobre a prestação de serviço de comunicação decorre do art. 155, inciso II da Constituição Federal e está amparada legalmente no art. 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 2º, inciso VII, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96, já transcritos.

Consoante os dispositivos legais citados, a hipótese de incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicações não se mantém atada apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Segundo o entendimento de Sérgio Pinto Martins (também exposto na lição de Mário Celso Santiago Menezes), “Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço).” (MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 36.).

Quanto às definições de comunicação e telecomunicação, encontra-se no “Glossário de Termos Técnicos da ANATEL” o seguinte entendimento:

“Comunicação 1. (Dec. nº 97.057/88) transferência unilateral ou bilateral de informação por meio

de sinais convencionais.” (p.42)“Telecomunicação 1. (Dec. nº 97.057/88) comunicação realizada por processo eletromagnético. 2. (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético.” (p. 5).

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

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

Ressalta-se que o trabalho fiscal encontra respaldo também no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, e no RICMS-BA, tratando da base de cálculo, como abaixo transcrevo, e, de acordo com os quais os valores referentes a alugueis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS.

LC 87/96:

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

(...)

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

(...)

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

II – o valor correspondente a:

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

Lei 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

VIII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas hipóteses dos incisos XI e XIII do art. 4º, o preço do serviço;

§ 11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

RICMS-BA:

“Art. 66. A base de cálculo do ICMS, nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de serviços de comunicação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

I - o preço do serviço ou, na falta deste, o preço corrente do serviço no local da prestação:

...

b) na prestação onerosa de serviço de comunicação (art. 4º, I);

§ 4º Incluem-se na base de cálculo do ICMS **os valores cobrados** a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, **bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada** (Conv. ICMS 69/98).”(grifos meus).

Ora, vê-se então no disciplinamento acima, que valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos, aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram o valor da prestação do serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Diante do exposto, verifica-se que, ao contrário do que defende o Impugnante, a locação é parte indissociável do serviço de telecomunicação por ser indispensável a presença dos equipamentos locados para que a operação de serviço de comunicação prestado pelo Impugnante ocorra. Por isso, por o serviço de comunicação no todo tributável pelo ICMS, a receita da locação dos equipamentos também se subsume na hipótese de incidência do ICMS.

Por oportuno, transcreve-se aqui o entendimento exteriorizado pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, em resposta ao pedido de informações apresentado pelo Conselho Nacional de Fazenda – CONFAZ, acerca dos aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações e a da utilização da infra-estrutura de suporte à prestação dos serviços:

“Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel

4. 2 – DA ANÁLISE

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

Importa também mencionar que, embora as normas contidas na Lei nº 9.472/97 não veiculem conteúdo tributário, suas disposições contem definições capazes de fornecer orientações quanto ao alcance e abrangência dos negócios jurídicos relevantes ao Direito Tributário.

Nesse sentido, acolhe-se a definição de serviço de telecomunicações contida no art. 60 da Lei nº 9.472/97:

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

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

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

Cabe ainda citar o Regulamento Geral das Telecomunicações, aprovado pelo Decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1988, segundo o qual o serviço de telecomunicações é a execução de atividades necessárias e suficientes para efetivamente resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicações, ou qualquer combinação destas, definida em regulamento ou norma específica.

É, portanto, a organização de um conjunto de atividades tecnológicas que proporcionará a realização da prestação de serviço de comunicação, através de meios dedicados a esse fim. Os meios constituem o elemento indissociável à realização da hipótese de incidência, sem os quais não poderá ocorrer comunicação.

Em síntese, a legislação tributária da Bahia, em estrita observância aos preceitos constitucionais, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. (art. 2º, VII da Lei nº 7.014/96).

Quanto à constituição da base de cálculo, a defesa argumenta que o ICMS sobre os serviços de telecomunicações é devido a partir do momento da emissão da nota fiscal. Conhecido o preço do serviço efetivamente tomado, o imposto é calculado e a ele agregado, ou seja, o imposto é calculado sobre o valor da operação realizada, que é a faturada e a auferida, conforme as determinações legais. Embora admitindo que o ICMS faça parte da sua própria base de cálculo, exemplificando como deveria ter sido calculado o tributo, aduziu que os autuantes ignoraram esta sistemática e utilizaram o método denominado *gross up* (imposto “por dentro”).

Discordo do entendimento de que o ICMS é devido a partir do preço do serviço, pois o tributo é parte integrante do serviço devendo ser destacado na nota fiscal correspondente. O ICMS é devido no momento da ocorrência do fato gerador do serviço de comunicação.

Esta questão não é novel no âmbito deste Conselho, pelo que cito os Acórdãos CJF 191-12.07, 216-12.07, 212.11.08, 0338-12.08 e 0145-12.09, cuja ementa transcrevo:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0145-12/09

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, bem como sobre atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação. O ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Deste modo, como antes já pautei, a sistemática adotada na ação fiscal para a constituição da base de cálculo questionada pelo Impugnante e demonstrada à fl. 24 dos autos, tem amparo na legislação tributária, calculando-se por dentro o valor do tributo, pois na base de cálculo correspondente aos fatos impositivos indicados no art. 12 da LC 87/96 se inclui o próprio imposto. Ademais, o artigo 13 da mesma lei dispõe que, na hipótese de prestação de serviço de comunicação (inciso III), além do montante do próprio imposto, incluem-se todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço como juros, seguro, desconto concedido sob condição e, quando for o caso, preço do frete, caso o transporte seja feito pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado (art. 13, § 1º, I e II).

Assim, quando se trata de serviço de comunicação, na Bahia, a base de cálculo se constitui do preço do serviço (art. 66, I, “b” do RICMS-BA), incluindo-se na base de cálculo do ICMS, além do próprio imposto, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98), o que, entendo, que neste caso se inclui a receita que o impugnante auferiu do aluguel dos equipamentos TC CPE SOLUTION (terminais de rede).

Compulsando as notas fiscais emitidas, constata-se que ocorreram diversas contratações de prestações de serviços de comunicação nas quais o tomador do serviço (usuário) recebe da impugnante a cessão de equipamentos vinculados à prestação dos serviços de seu interesse mediante o pagamento de valor mensal avençado a título de locação em que se bifurca o faturamento do serviço em “prestação de serviço de comunicação”, que submete ao ICMS, e aluguel do equipamento necessário, indispensável e imprescindível, que o autuado entende não tributável (fls. 315-322).

Ora, diante destes fatos, não resta dúvida de que o impugnante oferta a locação de equipamentos como indispensável à efetivação do contrato de prestação do serviço de comunicação que oferece

à tributação pelo ICMS. Os serviços ofertados promovem a comunicação entre seus usuários por intermédio da interligação dos terminais de rede que loca e seus equipamentos de rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive. Dizem respeito, portanto e sem dúvida, a uma relação negocial onerosa alcançada pela tributação do ICMS como um “todo”.

Tem-se clara, assim, a assertiva de que os valores faturados e recebidos pelo autuado, a título de locação dos terminais de rede (TC CPE SOLUTION), são adesivos, complementares e inerentes à prestação dos serviços oferecidos, uma vez que se prestam a assegurar ao usuário a fruição dos serviços de telecomunicações. Desse modo, é irrelevante o fato do faturamento e cobrança ocorrerem de forma separada e autônoma na nota fiscal e derivarem de contratos distintos.

O impugnante argumenta que a locação dos equipamentos não se confunde com os serviços de telecomunicação, configurando-se como atividade preparatória aos mesmos.

Ora, não procede tal alegação, repito, pois considerando todo o entendimento já exposto, resta claro que as condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro incorporam e formam em unicidade o serviço de comunicação prestado pelo Impugnante.

Outro não foi o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2ª. Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, em 23/03/2006:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18155073ª. DOC PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL EM 7/6/2007 -

ACÓRDÃO: 18.155/07/3A RITO: SUMÁRIO

IMPUGNAÇÃO: 40.010119098-38

IMPUGNANTE: TELEMIG CELULAR S.A.

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

PTA/AI: 01.000152957-60

INSCR. ESTADUAL: 062728155.00-80 ORIGEM: DF/BH-3

EMENTA

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

Sobre a matéria também manifestou o Professor Roque Antônio Carrazza, transcrito no Parecer DITRI citado:

“Estamos notando, portanto, que este ICMS não alcança simplesmente a comunicação. Em linguagem mais técnica, a hipótese de incidência possível deste

ICMS é prestar, em caráter negocial, serviços de comunicação. Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica, um serviço de comunicação”.

Neste mesmo diapasão é a decisão contida nos acórdãos 046/2002 do Conselho Estadual de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo:

“Acórdão nº 046/2002

Processo nº 19358130 – CERF nº 243/2001 – AI 404614-1

Recurso Voluntário

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS; RECURSO IMPROVIDO – DECISÃO SINGULAR MANTIDA

Serviço de comunicação tributável por meio do ICMS se perfaz com a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens.

Serviço de telecomunicação, espécie de comunicação, é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. Assim, prestar, mediante remuneração ou retribuição, a determinada pessoa (usuário), um meio que possibilite a oferta de telecomunicação é prestar serviço de telecomunicação tributável pelo ICMS, devendo ser reconhecido aos cofres do Estado o imposto sobre os serviços DDI, assinatura de ramal, aluguel de linha e equipamentos e outros, além de serviços de instalação (habilitação) de linhas de telefonia fixa e dos serviços eventuais e suplementares que compreendem instalação, substituição, vistoria de equipamentos, etc.

DECISÃO: Conhecido o recurso e, por maioria de votos, negado ao mesmo provimento para manter a decisão de primeiro grau.”

Também segue o entendimento aqui por demais exposto, o Parecer da então Procuradoria da Fazenda do Estado da Bahia - PROFAZ, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ ano II nº 19 - julho/98, ao analisar o ICMS sobre comunicação após a edição do Convênio 69/98. Aquele Órgão Jurídico esclarece no citado parecer, que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Ou seja, a regra-matriz (prevista na Constituição Federal) "delimita não apenas a comunicação propriamente dita, mas sim, também, a relação comunicativa, ou seja, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra.” (fl. 4 do citado Informativo Técnico Tributário). Esse mesmo entendimento está contido na Decisão Normativa CAT-5, de 2-12-2004, publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 03/12/2004, que traz a seguinte ementa:

“ICMS – O Contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução – Descaracterização de autonomia ou acessoriedade em “Contrato de Locação de Bens Móveis” – Incidência do imposto sobre a prestação global.”

Diante de todo o exposto e corroborando com os entendimentos aqui explorados, em definitivo, firmo que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação negocial, onde alguém fornece a outro, ou outros, condições materiais para que a comunicação ocorra e, com base nesse entendimento é que se tributam os serviços de telecomunicações. Nesta interpretação, concluo que os serviços de comunicação dos valores cobrados a título de "acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, fornecimento de equipamentos, ou melhor, os "serviços complementares" ou "atividade-meio" postas à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados ou formato em que sejam contratados, integram, complementam e se constituem em serviço de comunicação, oneráveis pelo ICMS, por estarem no seu âmbito de incidência.

Portanto, no caso em análise, tenho convicção de que os equipamentos fornecidos pelo autuado aos seus contratados e usuários do serviço de comunicação por ele facultados devem ser compreendidos como as “condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive”, constituindo-se, assim, em instrumentos indispensáveis à atividade-fim do impugnante. Por isso, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal, pelo que tenho

como caracterizada a infração 04, ratificando, inclusive, a base de cálculo que está plenamente compatibilizada com a legislação pertinente.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, considerando que ficou caracterizada nos autos a ocorrência dos fatos geradores apontados nas infrações, ajustando-se apenas o valor da infração 03 conforme demonstrativo de fl. 475, corrigindo-se o valor da soma, com a exclusão das notas fiscais indicadas pelo impugnante e acolhidas na informação fiscal, devendo ser homologado o valor já recolhido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269135.0001/10-6**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.194,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, alínea “a”, II, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 abril de 2011

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR