

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0001/10-6  
**RECORRENTE** - TNL PCS S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0102-04/11  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 29/05/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0102-12/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** CONTRIBUINTES 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 ICMS 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Afastada, de ofício, a incidência de multa e acréscimos moratórios da quarta infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, ora recorrente, para impugnar a Decisão exarada pela 4ª Junta de julgamento Fiscal acerca do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2010, para exigir ICMS no valor de R\$ 272.477,77, em decorrência de cinco infrações, sendo que o contribuinte reconheceu a procedência das infrações 1, 2 e 5, insurgindo-se contra as infrações 3 e 4, abaixo descritas:

*INFRAÇÃO 3: 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 4: 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%;*

Os autos foram encaminhados para 4ª JF que, após sua análise, exarou a seguinte Decisão, transcrita, em parte, a seguir:

*“(…) 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 escorreita 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.blrdoc.gov/fs-1037/](http://www.its.blrdoc.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, rádio, 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, rádio, 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](http://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 expresse 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 aluguéis 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 9.742/97:*

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

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

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

*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, entendendo, 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 unidade 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 A AQUISIÇÃO DO DIREITO NO USO, COMO TAMBÉM, A MENSALIDADE, A LOCAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO DE**

*EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA E O TEMPO DE COMUNICAÇÃO, TENDO EM VISTA SUA NECESSIDADE AO FUNCIONAMENTO, PARA COMPLETAR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.”*

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
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.”*

Cientificado da Decisão acima, o recorrente interpôs Recurso Voluntário para protestar contra o julgamento de 1º grau, que manteve as infrações 3 e 4, apenas ajustando o valor da infração 3 com base no demonstrativo acostado à fl. 475 dos autos.

De acordo com esta peça recursal, a Decisão da 4ª JFJ deve ser reformada, com base nos argumentos trazidos, a seguir sintetizados:

Quanto ao mérito da infração 4, o recorrente arguiu que a cobrança de ICMS sobre a atividade de aluguel de equipamentos desenvolvida por ela, denominados “TC CPE SOLUTION ALUGUEL PEQUENO PORTE, TC CPE SOLUTION ALUGUEL MÉDIO PORTE, TC CPE ALUGUEL GRANDE PORTE”, dentre outros. Todavia, os códigos tarifários que contêm a descrição “CPE SOLUTION ALUGUEL” se referem à atividade de locação de equipamentos em conjunto com os serviços de manutenção, instalação, garantia e atualização de *software*. Assim sendo, tais códigos tarifários que fazem referência a aluguel ou locação, nada mais são do que a disponibilização onerosa de meios para terceiros, isto é, o clássico exemplo de locação de bens móveis, “o qual não é passível de tributação pelo ISS ou, muito menos, pelo ICMS, haja vista não constituir prestação de serviço”.

De acordo com Decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n.º 116.121/SP, afastou a incidência do ISS sobre a atividade de locação de bens móveis justamente por entender que tal atividade não constitui uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar, para tanto transcreve voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no referido julgamento.

Por conseguinte, “**resta de clareza solar que a atividade de locação de bens móveis desenvolvida pelo recorrente não configura serviço de qualquer tipo, seja de comunicação, seja de qualquer natureza, conforme jurisprudência pacífica do Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, que no julgamento do RE n.º 116.121/SP declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” contida na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, ao entendimento de que tal atividade não se enquadra ao conceito constitucional de serviço**”.

Enfatiza que a locação de equipamento não constitui serviço, seja de comunicação ou de qualquer natureza, conforme decidiu soberanamente o Supremo Tribunal Federal. Ademais, em que pese a não-incidência do ICMS sobre tal atividade, conforme já definiu o Supremo Tribunal Federal, a locação de equipamento em exame, constitui mera **atividade-meio**, ou seja, não envolve qualquer serviço de comunicação e, portanto, não atrai a incidência do ICMS e é dissonante com a jurisprudência pacífica de nossos Tribunais pátrios.

Transcreve o inciso II do art. 155 da CF/88, para arguir que pela interpretação deste dispositivo constitucional, a incidência do ICMS prevê a ocorrência de dois serviços distintos, “a saber: (i) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS - Transporte), e (ii) prestação de serviços de comunicação (ICMS - Comunicação). Todos os demais serviços, vale dizer, estão sob a competência tributária dos Municípios, de acordo com o disposto no art. 156, III, da CF/88”.

Destacou, ainda, que o ato de transporte ou de comunicação, isoladamente considerado, não atrai a incidência do ICMS, pois seu fato gerador é a prestação onerosa destes serviços, decorrentes de um contrato negocial firmado entre as partes. Nesta esteira de argumentação, aduziu que o fato gerador do ICMS somente surge quando, em razão de um contrato oneroso, “A” (o prestador), presta efetivamente serviços de telecomunicações a “B” e “C”, intermediando a troca de mensagens. Citou a Lei Complementar n.º 87/96, que, a seu ver, acertadamente, determinou que, como a hipótese de incidência da exação é a prestação onerosa de serviços de comunicação, sua base de cálculo somente poderia ser o preço de tal serviço, sem qualquer outro acréscimo. “O que atrai a incidência do ICMS-Comunicação, portanto, é a ligação telefônica, a chamada de rádio, o envio de mensagem SMS etc. Em todos estes casos, há efetiva intermediação de mensagens pela operadora de telefonia, o que não ocorre nos casos das atividades meramente acessórias a este serviço de telecomunicação, como na instalação, manutenção de um aparelho, transferência de titularidade e na locação de equipamentos”.

Para o recorrente, a autuação exige o recolhimento de ICMS-Comunicação sobre receitas decorrentes de simples atividade-meio, ou seja, locação de equipamentos, em claro equívoco e acrescenta: “Ora, em primeiro lugar, vale destacar que a competência para se definir o fato gerador do ICMS-Comunicação, em âmbito nacional, é da Lei Complementar n.º 87/96. Nela, contudo, não há previsão alguma no sentido de que o fato gerador do ICMS deverá ser amplíssimo, ao ponto de alcançar atividades-meio ou serviços acessórios”.

Além do mais, ressaltou que a própria ANATEL, autoriza as operadoras de telefonia a auferirem receitas alternativas, complementares ou acessórias, sem que estas constituam novas modalidades de serviço de comunicação. E asseverou que “Tais receitas alternativas, por óbvio, são justamente as que advêm das atividades-meio e dos serviços complementares oferecidos pelas operadoras de telefonia”. Neste diapasão, trouxe aos autos a transcrição de uma série de decisões do STF e de doutrinadores para robustecer sua tese recursal.

Argumentou que o fato da cobrança de ICMS sobre a atividade de locação de equipamentos encontrar respaldo na cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, que incluiu, para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS, não a torna legal, haja vista que tal Convênio, o qual o Estado da Bahia é signatário, viola frontalmente as disposições contidas no artigo 155, II, da Constituição Federal e no artigo 3º, II, da Lei Complementar n.º 87/96, que determinam o fato gerador e a base de cálculo do imposto estadual em foco, inclusive o recorrente se socorre de decisões de duas Turmas de Direito Público do C. Superior Tribunal de Justiça, que transcreve na sua peça recursal.

Com base nos argumentos acima, o recorrente entendeu demonstrado que não cabe a incidência do ICMS-Comunicação sobre as receitas decorrentes da atividade de locação de equipamentos, de que trata a infração 4, visto que tal atividade não se enquadra no conceito de serviço. Por conseguinte requereu o provimento do seu Recurso Voluntário, determinando-se o cancelamento parcial da presente autuação fiscal.

O recorrente arguiu, ainda, que, caso suas arguições acima sejam ultrapassadas, ainda assim a Decisão da 4ª JF carece de ser reformado, já que “não analisou corretamente questão de extrema importância em relação às Infrações de n.ºs 03 e 04, qual seja, o aumento ilegítimo da base de cálculo do imposto supostamente devido”.

Segundo o recorrente, o Fisco Estadual infringiu o art. 13, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, segundo o qual “a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte

*interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço. Todavia, no seu entendimento esposado “a i. Fiscalização tomou tal preço como líquido de ICMS (ou seja, tomou-o como o valor que o recorrente se apropriaria, após o pagamento do imposto) e calculou, por meio do método denominado Gross up, o preço que este, segundo o seu ponto de vista, deveria ser cobrado, isto é, com o valor do ICMS embutido. Esta majoração é justificada pelo Fisco como sendo o modo de se calcular o ICMS “por dentro”. Este é o nome dado ao fenômeno de o ICMS incidir sobre a sua própria base”.*

Arguiu nesta esteira, que o Fisco está equivocado, pois o cálculo “por dentro” resulta exclusivamente do fato de o ICMS incidir sobre o preço do serviço. É o que assentaram os Ministros do STF no julgamento do RE n.º 212.209/RS. *“Assim, se o próprio ICMS constitui o preço do serviço, ao aplicar a alíquota sobre este preço, o ICMS estará necessariamente incidindo sobre a sua própria base de cálculo”.*

Pelo retroexposto, o recorrente requereu, por fim, que fosse reformado o acórdão de 1º grau, de modo que se cancele a infração 4, por não haver incidência de ICMS sobre serviço de aluguel de bens móveis. Quanto à infração 3, que a mesma seja reduzida por ser ilegítima a adoção de base de cálculo artificial, diversa do preço do serviço (*gross up*), pela Fazenda Pública Estadual.

Em conclusão, arguiu o recorrente que, caso assim não concordem os ilustres Conselheiros, *“que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que seja reduzido o quantum debeat referendo às Infrações n.ºs 03 e 04, por ser ilegítima a adoção de base de cálculo artificial, diversa do preço do serviço (gross up), pela Fazenda Pública Estadual”.*

Os autos foram encaminhados para o Parecer opinativo da nobre PGE/PROFIS, da qual emanou posicionamento contrário ao Provimento do Recurso Voluntário interposto, entendendo correta a Decisão da 4ª JF. O Parecer é da lavra da preclara procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa.

Segundo seu Parecer, no que tange à arguição do recorrente de que a determinação da base de cálculo para as infrações 3 e 4 fere o inciso III do art. 13 da LC 87/96, a mesma não encontra guarida na interpretação da norma tributária impositiva, pela qual *“a base de cálculo abstrata pode envolver totalmente ou parcialmente o fato imponible desvelado no mundo fenomênico”*

Assim sendo, de acordo com a nobre procuradora, fica demonstrado que a legislação complementar pretende que na formação da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, através da redação do art. 13 da LC87/96, devesse se computar *“o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo ‘por dentro’ do tributo estadual”.*

Quanto ao fulcro da infração 4, relativo à incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, a ilustre procuradora entendeu que a autuação é procedente. Para tanto, trouxe considerações jurídicas acerca da matéria para fundamentar seu posicionamento opinativo, nos termos que sintetizo a seguir:

Iniciou seu Parecer fazendo uma conceituação do que seja prestação onerosa e comunicação. Em seguida, expõe que, abstraindo-se da questão da onerosidade a que se refere a LC 87/96, a comunicação em si não é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS. Nesta esteira, aduziu que o inciso II do art. 155 da CF/88, trata da comunicação no seu sentido mais amplo, ou seja, *“a todo o processo e a relação comunicativa”* Trouxe à baila posicionamentos do doutrinador Roque Antônio Carraza, bem como o conceito dado para o serviço de telecomunicações disposto no art. 60 da Lei no 9.472/97 acerca do conceito de comunicação e de telecomunicação.

Explicitou que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS. Entendeu a ilustre procuradora que o *“ICMS incide sobre serviços de comunicação, do qual o serviço de telecomunicação constitui-se em uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionadas”.*

A PGE/PROFIS observou, ainda, que o Legislador Complementar fundiu em uma só estrutura conceitual, todo o tipo de serviço relacionado com a *“perfectibilização da atividade de comunicação, independente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar), dando-lhes efeito jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS”*.

Por fim, asseverou não há como aceder aos argumentos esposados pelo recorrente e concluiu pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Pude constatar, no que se refere às infrações 3 e 4, que o recorrente se insurge, em ambas, contra a determinação da base de cálculo do ICMS, entendendo que a mesma fere o inciso III do art. 13 da LC 87/96. Todavia, compulsando os autos, verifico que, no que tange a esta impugnação, que o próprio contribuinte, ainda em sede de 1ª Instância e antes do julgamento da 4ª JF, efetuou o recolhimento do valor devido do lançamento de ofício da referida infração com a retificação feita pelos autuantes em sua informação fiscal, conforme se constata à fl. 488 dos autos. Na informação fiscal os autuantes reconheceram ser indevida a inclusão de algumas notas fiscais, conforme alegou o sujeito passivo na sua defesa inicial e concordaram com tal solicitação do contribuinte defendente, excluindo-as da infração, ficando, assim, o valor do lançamento inerente a esta infração reduzido de R\$58.692,68 para R\$51.409,66. Valor este que foi pago pelo contribuinte. Por conseguinte, restou prejudicado o Recurso Voluntário em relação à discussão da base de cálculo para esta imputação fiscal.

Quanto à análise deste argumento do recorrente, concernente à determinação da base de cálculo do ICMS no que se refere à infração 4, entendo incontroverso que no fato gerador da operação incide o ICMS. Vale lembrar que esta é uma matéria por demais discutida no seio deste CONSEF e aqui pacificada, ou seja, o ICMS ser um imposto com seu *“cálculo por dentro”*, ou *“adoção de base de cálculo artificial, diversa do preço do serviço (gross up), pela Fazenda Pública Estadual”*, para usar uma expressão cunhada pelo recorrente.

Ainda que entenda que tal forma de cobrança precise ser revista pelos nossos legisladores, a mesma encontra pleno respaldo legal, ou seja, o ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo, da mesma forma que em outras prestações de serviços em que a legislação estadual prevê a incidência do ICMS. Inclusive, transcrevo trecho de ementa de Acórdão exarado por esta egrégia 2ª CJF contendo tal assertiva: *“O ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo”*.

A legislação é clara quanto à formação da base de cálculo, demonstrada à fl. 24 dos autos, na qual se calcula por dentro o valor do tributo, compondo a base de cálculo os fatos imponíveis previstos no art. 12 da LC 87/96, no qual se inclui o próprio imposto. No que se refere à prestação do serviço de comunicação, o inciso III do art. 13 da susomencionada lei dispõe que, além do montante do próprio imposto, incluem-se todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço.

No âmbito estadual, a legislação que trata de serviço de comunicação, na Bahia, através do art. 66 do RICMS/BA estabelece que a base de cálculo do ICMS se constitui do preço do serviço, incluindo-se nela, 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.

Portanto, não acolho a tese esposada pelo recorrente acerca do erro na determinação da base de cálculo para a infração 4, me alinhando com a Decisão da 4ª JF e com o opinativo da PGE/PROFIS, na medida em que, reitero, não vislumbro controvérsia em relação à pertinência da incidência do

ICMS nos fatos geradores relativos a esta infração ora em foco.

No que tange ao mérito da infração 4, trata-se de matéria controversa, como fica patente no extenso posicionamento da 4ª JF e da PGE/PROFIS, na busca de corroborar a tese de que os serviços de aluguel de equipamentos de telecomunicação são alcançados pela incidência do ICMS.

De fato, até a publicação oficial do Convênio ICMS 81, de 05 de agosto de 2011, combinado com a Lei nº 12.369, de 13 de dezembro de 2011, a matéria era sobremodo ambígua e controversa, no que se refere a precisar o alcance da incidência do ICMS das operações de prestação de serviço de comunicação, ou seja, não estava explícito quais seriam os serviços ditos suplementares e facilitadores a consecução da prestação onerosa de comunicação, como dispõe o art. 66 do RICMS c/c com o Convênio ICMS 69/98.

Para tal, transcrevo parte deste entendimento consignado no voto do ilustre relator de 1º grau, *a saber: “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).”*

Para pacificar tal matéria, o Legislador do dispositivo legal acima citado que concede remissão parcial do ICMS, em última análise, quis também no art. 1º deste diploma legal explicitar os serviços prestados de comunicação que estariam no âmbito de incidência do ICMS.

De acordo com o inciso VI do supracitado artigo, a locação de equipamentos que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz, sobre IP, imagem e internet, estaria alcançada pelo ICMS.

Isto veio dar maior clareza à questão em apreço, constatando-se a real intenção do Legislador quando da elaboração do art. 66 do RICMS c/c com o Convênio ICMS 69/98, que fundamentou a Decisão recorrida.

Assim sendo, entendo que os serviços prestados de locação dos equipamentos elencados na autuação sofrem a incidência de ICMS, por conseguinte não poderiam ser escriturados no Livro de Apuração do ICMS do recorrente, como não tributáveis. Logo, discordo do entendimento do recorrente trazido na sua peça recursal.

Contudo, é mister reiterar que os argumentos trazidos pela 4ª JF para combater a defesa inicial, de fato, não estavam devidamente robustecidos, já que os dispositivos legais de que se valeu, davam margem a uma série de questionamentos quanto à pertinência da incidência do ICMS em serviços de locação de equipamentos no âmbito das telecomunicações, pela falta de clareza e precisão necessárias ao justo juízo de valor.

Assim sendo, de ofício, com base na mesma Lei nº 12.369/11, entendo, com base no art. 2º do retrocitado diploma legal, que o recorrente faria jus ao benefício fiscal da remissão parcial do ICMS devido pela locação dos aludidos equipamentos, caso cumprisse o previsto no art. 3º deste mesmo diploma legal, fato que não se constatou nos autos.

Todavia, no que tange à cobrança da multa e acréscimos moratórios incidentes sobre o lançamento de ofício da infração em tela, entendo que deve ser dispensada à luz do que preceitua o art. 1º da multicitada Lei Estadual.

Vale lembrar que o exigido no art. 3º não guarda qualquer conexão com o que estabelece o art. 1º deste mesmo diploma legal, ou seja, as exigências do art. 3º são para a concessão do benefício fiscal da remissão parcial do ICMS decorrente da prestação de serviços de comunicação e não para a dispensa da multa e acréscimos moratórios.

Tais penalidades dispensadas não se confundem com benefício fiscal e com o débito fiscal advindo do não pagamento do ICMS beneficiado, como se pode depreender através de uma



leitura acurada dos art. 1º, 2º e 3º da referida Lei Estadual, com efeitos a todas as operações de prestação de serviços de comunicação até 25 de agosto de 2011, alcançando, assim, os fatos geradores da infração 4.

Enfim, voto para NÃO PROVER o Recurso Voluntário nos termos requeridos pelo sujeito passivo, mas, de ofício, afasto as multas e acréscimos moratórios pelo não pagamento do ICMS cobrado na infração 4, nas condições previstas na legislação aplicável vigente.

#### VOTO EM SEPARADO

Permita-me discordar do ilustre Relator, muito embora o mesmo prime pela qualidade, aliás, como é mister ao Conselheiro, quanto aos argumentos utilizados para embasar a sua decisão, a qual, reitero, acompanho no tocante ao mérito, resumindo a discordância ora colocada na sua fundamentação.

Isso por que, no que tange à complexidade do assunto, bem como a ampla discussão que o mesmo enseja, o entendimento acerca não se encontra ainda totalmente pacificado, muito embora, como demonstrarei adiante, tudo indica que se encontra em estágio final de conflito de posicionamentos.

A matéria cinge-se, pois, à incidência ou não do ICMS sobre estas “operações” denominadas de “aluguel”.

Sob o aspecto legal, a Constituição Federal, esta em seu artigo 155, **com a redação dada pela Emenda Constitucional nº. 3, de 1993**, que “*competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre 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*”.

Estabelece, ainda, no artigo 155, inciso XII, alínea “i”, que “*cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço*”.

Assim é inegável que o serviço de comunicação encontra-se alcançado pela tributação pelo ICMS.

E coube à Lei Complementar nº 87/96 em respeito à determinação constitucional, determinar em seu artigo 2º, inciso III, que “*O imposto incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”.

Que há a onerosidade na operação de “locação” é patente, e a própria recorrente não nega, em momento algum de sua arguição, tal fato. Muito ao contrário, apensa notas fiscais a título de exemplo em que tal fato se apresenta de forma incontestada. Entendo, também, que não existe qualquer dúvida de que tais “serviços” são fundamentais para possibilitar a prestação dos serviços de comunicação contratados pelos clientes da recorrente. Chegaria até mesmo a afirmar serem os mesmos essenciais, sem os quais o objeto dos contratos não se realiza, estando ligados aos mesmos de forma umbilical.

Por tais razões, inclusive diante do posicionamento do Poder Judiciário a respeito da matéria, entendo que a mesma não cabe maiores discussões. Todavia, por amor à discussão algumas colocações merecem ser postas.

Verificando-se o processo, constato que às fls. 386 e seguintes do processo, encontra-se cópia de contrato de prestação de serviços de telecomunicações, dentre várias inseridas no feito, o qual tem por objeto “*a prestação de serviços de Transmissão Digital e/ou Comunicação de Dados, bem como da sua manutenção e/ou outros Serviços Adicionais que venham a ser contratados entre as partes, desde que expressamente especificados em Termo(s) Aditivo(s) próprio(s) com expressa referência ao número deste CONTRATO.*”

Nota-se, pois, que o contrato firmado entre a operadora e seus clientes é de prestação de serviços de telecomunicações, hipótese na qual o ICMS incide, de acordo com os dispositivos legais acima enumerados.

Por outro lado, de acordo com as faturas apresentadas a título de exemplo no processo, em especial aquelas constantes às fls. 315 a 326, as parcelas destacadas a título de “TC CPE SOLUTION ALUGUEL”, não estão oferecidas à tributação pelo ICMS, conforme se depreende do quadro “Base de cálculo” nelas constantes. Dessa forma, é fato que a recorrente não oferece tais parcelas à tributação.

De igual maneira, também é fato que tais parcelas, ou melhor, aquilo que o recorrente denomina “serviços” são essenciais para a realização da comunicação, razão mais do que suficiente para que a mesma fosse oferecida à tributação pelo ICMS, vez que, como já citado no próprio voto de primeiro grau, o conceito doutrinário da expressão “serviço de comunicação” é bastante amplo, e abarca não somente a comunicação em si, conforme já abordado.

Dessa forma, a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo do imposto não pode ser aceita. Não há de prosperar, de igual forma, que o “aluguel” dos equipamentos realizado pela operadora é mera opção do contratante, vez que, da própria leitura dos contratos apresentados, trata-se da denominada “venda casada”, modalidade pela qual a venda de determinado bem ou serviço está condicionada à aquisição de outro bem e/ou serviço igualmente oferecido pela contratada, o que embora fuja da discussão no âmbito tributário, é matéria vedada na legislação que regula as relações de consumo.

No âmbito deste Conselho de Fazenda, o entendimento é o de que a tributação sobre a locação de tais “serviços” deve ser incluído na base de cálculo tributável do imposto, como se depreende da leitura do Acórdão CJF Nº 0145-12/09, posicionamento adotado de forma unânime por esta Segunda Câmara de Julgamento:

*“...A matéria exposta neste lançamento de ofício é daquelas das mais complexas que envolvem o ICMS e, em relação a qual, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, ainda não há pacificação, nem no âmbito doutrinário e nem no âmbito judicial, já que o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou, de maneira definitiva e com efeito “erga omnes” sobre a questão.*

*As unidades da Federação, por outro lado, têm posição unânime no sentido de que a exigência fiscal em tela encontra amparo no texto constitucional, tese também sustentada no bem elaborado parecer da PGE/PROFIS, interpretando comandos existentes na Lei Complementar do ICMS e nas legislações estaduais, sendo que a matéria, em nosso RICMS, encontra-se inserida no art. 4º, inciso I, §4º.*

*No caso em exame, somente o Supremo Tribunal Federal, pela via do controle direto de constitucionalidade ou mesmo através de controle difuso, poderá retirar do mundo jurídico as normas que amparam a presente exigência fiscal, o que não foi feito até o momento. Importante consignar que a linha de entendimento tomada pela nossa Corte Suprema tem sido no sentido de respaldar a interpretação mais ampla do conceito de prestação de serviço de comunicação, como se infere da Decisão do seu pleno, por unanimidade, ao decidir a ADIN nº 1.467-6/DF no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação.*

*No Parecer da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), da lavra do Dr. Raimundo Luiz de Andrade, ao abordar esta específica questão, é afirmado que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele e sobre a qual trata a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT). A referida LGT dispôs, no caput de seu art. 60, sobre o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ele relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.*

*Ainda nessa linha de entendimento, a PGE/PROFIS se ampara em lições doutrinárias para sustentar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inc. III, com o seguinte comando normativo: “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” -, permitiu aos entes federados tributarem qualquer espécie de serviço de comunicação, por ser explícito que o texto legal ao incorporar em suas passagens as expressões “por qualquer meio” e “inclusive”,*

*conferiu a esta hipótese de incidência a universalidade necessária para abranger e fazer incidir o tributo sobre todo e qualquer fato que se subsuma à espécie, tendo o legislador se valido de expressões exemplificativas e não taxativas ao elencar as modalidades de prestação sujeitas ao ICMS.*

*No âmbito administrativo tem prevalecido esse entendimento, conforme atesta reiteradas Decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, no sentido de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, ISSQN, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, preveem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Citamos a título de exemplo os acórdãos das Câmaras de Julgamento Fiscal: 0191-12/07; 0188-12/07; 0216-12/07; 0316-11/07; 0189-11/08 e 0193-11/08.*

*Assim, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto os valores relativos aos serviços prestados pelo autuado, a saber, locação de porta, digitronco, frame realy, advance services e acesso dial-up, prestados ou postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados pelo contribuinte, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, onerados pelo ICMS, vez que se encontram no âmbito de incidência do tributo estadual e não do tributo municipal, visto que a CF conferiu competência ampla aos Estados e Distrito Federal para tributarem todos os serviços de comunicação.*

*Quanto à base de cálculo do ICMS, acompanho sem qualquer ressalva a fundamentação utilizada pelo julgador de 1º grau. As alegações de aumento ilegítimo do imposto causado pelo método de definição da base de cálculo “Gross Up”, não podem ser acolhidas. Conforme foi esclarecido pelos autuantes, todos os valores apurados estão registrados nas colunas “Isentos” e “Outras” do livro fiscal registro de saídas ou no relatório de faturamento do contribuinte, demonstrando, assim, que o autuado não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço, por entender que os serviços não eram tributados pelo ICMS. Destaco que o próprio autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo (ICMS por dentro), porque assim já referendou o próprio STF, (conforme decisão citada no Parecer da PGE/PROFIS) divergindo apenas quanto à autuação que considerou como líquido o valor cobrado, adicionando a este o imposto, obtendo-se assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de “gross up”.*

*Como o autuado não ofereceu à tributação as parcelas dos serviços indicados no Auto de Infração, não computando, como deveria ter efetuado, a parcela do ICMS, o valor cobrado do cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o imposto. Ressalto que o próprio autuado reconheceu esse desliz, conforme restou demonstrado no comunicado oficial dirigido para seu cliente, Lojas Insinuante, anexado aos autos, no qual informou que não procedeu à inclusão do imposto nas faturas relativas a serviços de telecomunicações, e que, assim, faria nas próximas faturas a serem emitidas.*

*Convém ressaltar, conforme prescreve o art. 52 do RICMS, art. 17, da Lei nº 7014/96, em consonância com o disposto no artigo 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, que a base de cálculo do ICMS é:*

*“Art. 13. (...)*

*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*

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

*Não houve qualquer arbitrariedade do fisco em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo estadual, visto que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS. Ressaltou a PGE/PROFIS, em seu parecer que “... grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base impositiva feita pelo legislador, sob pena de se fazer tabula rasa do comando normativo expresso da Lei Nacional do ICMS”.*

*Assim, considerando o comando legal acima transcrito deve ser reconhecida a correção da base de cálculo apurada pelos autuantes nos itens 1, 2 e 3 do presente lançamento de ofício.*

*Diante do acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso empresarial, mantendo inalterada a Decisão da Junta de Julgamento”.*

Permito-me, de igual modo, transcrever posicionamento do Estado de Minas Gerais, que, através de seu Conselho de Contribuintes, apreciando matéria idêntica, assim se posicionou, através do Acórdão nº. 19.533/10/1ª, datado de 03 de março de 2010:

*“...Com relação aos itens autuados restantes sustenta a Impugnante, que a maior parte da autuação se refere a receitas de locação de bens móveis e serviço de informação 102. Na sequência, reconhece a própria Defendente que as supostas atividades de locação de equipamentos e aparelhos dão suporte para a prestação de serviços de comunicação.*

*Acrescenta, ainda, a Impugnante que a locação de coisas constitui mera cessão do direito de uso e não pode ser considerada como serviço.*

*No entanto, razão não assiste à Autuada conforme se verá. Verifica-se que a maior parte dos serviços tributados refere-se a aluguel/locação de equipamentos, aparelhos e acessórios de telecomunicações, os quais são, estritamente necessários e suporte para a prestação dos serviços por ela prestados (fls. 367).*

*Assim, a Impugnante não pode ser tratada como uma empresa que se dedica à locação de bens móveis e sim como uma prestadora de serviços de comunicação. Não é o Fisco que tributa a locação de coisas, mas é a Impugnante que faz parecer, ao relacionar inúmeros códigos tarifários para uma mesma atividade, subdividindo-a apenas para obter proveitos na tributação.*

*O trabalho fiscal baseia-se nas disposições do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS e no art. 50 do RICMS/96, que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a aluguéis 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, por expressa previsão legal.*

*Ademais, é pacífico que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza negocial, visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para constituir fato gerador de ICMS. Em verdade, se são condições materiais necessárias à prestação de serviço de comunicação, dele fazendo parte, a dissociação apenas para efeito de tributação do ICMS é feita ao arrepio da legislação.*

*O serviço é um só, o de comunicação; o desmembramento é de autoria da Impugnante; a Fiscalização apenas agrega o que a Impugnante chama de atividades meio distintas da atividade-fim. Para os efeitos fiscais, o Fisco não toma a Impugnante como uma empresa que se dedica à locação de bens móveis e sim como uma prestadora de serviços de comunicação.*

*O Fisco, com razão, discorda da tese apresentada e, muito menos, reconhece a não tributação de atividades como “alug Modem”, “alug bloqueador de IU”, “aluguel rádio monocanal”, dentre outros, porque esses equipamentos, cedidos aos usuários mediante remuneração, fazem parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, II da Constituição Federal de 1988.*

*A exigência do imposto sobre tais serviços, além de decorrer do art. 155, inciso II da Constituição Federal, está amparada legalmente no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:*

*Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:*

*(...)*

*XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;*

*Também é notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto pelo inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, não se manteve atado 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.*

*Frise-se, por oportuno, que a Fiscalização baseia o trabalho fiscal, dentre outros, no art. 13 da LC nº 87/96 que trata da base de cálculo do ICMS e no art. 50 do RICMS/02, que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a aluguéis 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, por expressa previsão legal.*

*Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispôs:*

*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:*

*seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; (g.n.).*

*Da mesma forma, a legislação estadual reproduz a previsão expressa da LC 87/96, estando assim previsto no RICMS/96 (Decreto nº 38.104/96) e no RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02):*

*Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:*

*(...)*

*II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga. (g.n.).*

*Como se observa, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e 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, como se pode ver dos contratos anexados aos autos pela Impugnante (fls. 463/483) e, consequentemente, à base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal.*

*A alegação da Impugnante de que o próprio RICMS/MG, em seu art. 5º, inciso XIII, dispõe que as atividades de locação e assemelhadas não sofrem incidência do ICMS não prevalece no caso dos autos já que, como falado, o aluguel e/ou a locação de equipamentos/aparelhos são necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação, não se tratando, pois, de atividades distintas, desvinculadas de uma prestação de serviço, visto serem parte do serviço previsto em um contrato.*

*Vale lembrar que a unicidade do contrato é prevalente e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Impugnante.*

*A Impugnante, repita-se, não se dedica à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, situação em que seria aplicável a norma por ela citada. Se assim fosse, certamente a CNAE da Impugnante (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) seria relacionada com a locação de equipamentos e não, como de fato é, com os serviços de telecomunicações – CNAE 6110-8/01 – “serviços de comunicação telefônica convencional por fio”.*

*Quando a Impugnante loca a seu cliente um equipamento ou um meio físico para o tomador do serviço, o negócio não é auferir receita com a locação, mas sim, prestar o serviço para o qual ela se propôs que é a prestação do serviço de telecomunicação. Este sim, genuinamente, é o seu “negócio”. E esta prestação está sujeita ao tributo de competência estadual: o ICMS.*

*Registre-se que da análise dos contratos apresentados pela Impugnante (fls. 463/483) percebe-se claramente tratarem-se de uma prestação de serviço de telecomunicação. Extrai-se da Cláusula Sexta, por exemplo, do contrato celebrado com a empresa Rio Branco Alimentos S/A (fls. 467), o preço se refere à prestação de serviço discriminada na “Solicitação de Serviço”, com a explicação de que esta remuneração engloba também os valores do aluguel e demais serviços de configuração e adicionais e, em caso de eventual mudança de endereço do serviço, frise-se, havendo disponibilidade técnica, será pago o preço do serviço. Também está previsto que neste preço do serviço estão incluídos todos os tributos e contribuições incidentes, quer de âmbito federal, estadual ou municipal, de responsabilidade de recolhimento da contratada.*

*Ora, patente tratar-se de uma prestação de serviço, estando inclusive em seu preço já contabilizados os tributos incidentes, num efetivo reconhecimento tanto pela Impugnante quanto pela empresa que a contratou, de ser devida a tributação do serviço prestado. E, se a Impugnante recebe o valor correspondente aos impostos estaduais, no caso o ICMS, tem o dever legal de recolhimento dos valores recebidos de seus clientes.*

*Por tudo isso, insista-se, na composição da base de cálculo sujeita a tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.*

*Ressalte-se que o fato gerador do ICMS determinado pelas normas legais não é a comunicação propriamente dita, mas sim a ‘prestação onerosa de serviço de comunicação’. Assim, havendo a prestação de serviço de comunicação de forma onerosa, configurada está a incidência do imposto, independentemente de haver ou não a comunicação em si. O que se tributa são os meios artificiais e onerosos que tornam possível a comunicação, sendo que incluídos em tais meios estão todos os serviços postos à disposição do cliente com o intuito de disponibilizar, implementar, agilizar, facilitar e imprimir maior segurança e conforto na comunicação.*

Isso posto, não resta dúvida de que parcela considerável dos serviços arrolados no auto de infração, praticados pela Impugnante interligando os clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação sujeitos ao ICMS, porquanto diz respeito a uma relação negocial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato impositivo na relação jurídico-tributária, uma vez que a utilização da rede pública de telecomunicações está no campo de incidência do imposto, entendimento esse manifestado pela SEF/MG por meio da Superintendência de Tributação - SUTRI nas respostas às Consultas de Contribuintes nºs 102/99, 247/98 e 266/98.

Confirmando o entendimento acima apresentado, também é a posição já externada por esse Conselho de Contribuintes em diversos julgados sobre a mesma matéria e tendo, inclusive, em alguns, a Impugnante também como sujeito passivo, a exemplo da decisão tomada nos Acórdãos nºs 3.350/08/CE e 3.347/08/CE.

Não se verifica no caso sob análise a existência de um mero contrato de locação de bens móveis, desvinculado de qualquer prestação de serviço, como pretende fazer crer a Impugnante.

Trata-se, isso sim, de um contrato de prestação de serviços de comunicação, para a realização do qual são absolutamente necessárias e inerentes algumas atividades ou utilização de equipamentos, produtos, pelos quais deve o tomador do serviço remunerar o prestador, já que sem eles a prestação do serviço não ocorre. E nem se diga que a locação é uma atividade meramente preparatória a um serviço de comunicação, posto que não o é.

Esclareça-se que o Fisco de outras Unidades da Federação também vem trilhando o mesmo caminho, procedendo à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se observa das decisões já transcritas nos autos, tendo como sujeito passivo a mesma Impugnante, bem como os Tribunais de outros Estados, como no caso do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao tratar da incidência do ICMS sobre o serviço de radiocomunicação (BIP), que decidiu pela incidência do ICMS, conforme se vê abaixo:

TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL  
NÚMERO: 592142954 - DECISÃO: ACÓRDÃO  
RELATOR: MILTON DOS SANTOS MARTINS

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RADIOCHAMADA ("BIP"). INCIDE O ICMS SOBRE A "PRESTACAO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO" DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE INCIDENCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE

COMUNICAÇÃO. (10 FLS)...  
DATA DE JULGAMENTO: 06/04/1993  
PUBLICAÇÃO: DIÁRIO DE JUSTIÇA DO DIA.

E, o Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, confirmando a mencionada decisão, entendeu que instrumentos da atividade-fim devem ser compreendidos pelo imposto sobre prestação de serviços de comunicação. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 63.963-0/RS. RELATOR: MINISTRO  
MILTON LUIZ PEREIRA.  
ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RÁDIO CHAMADA (BIP).

INCIDE O ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICAÇÃO.

Por tudo isso, os fundamentos da Impugnante no sentido de defender a tese da intributabilidade da locação de bens móveis não de ser considerados dentro da perspectiva de atividade estritamente de locação, dissociada de qualquer prestação de serviço, sendo que no caso concreto os próprios contratos anexados pela Impugnante demonstram realidade diversa, reforçando a segurança jurídica em sentido pró Fisco, já que retiram qualquer subjetividade da concreção do fato à norma.

O exame das situações destacadas nos demais contratos (fls. 463/483) demonstra, à saciedade, que a Impugnante foi contratada não para locar equipamentos e sim para prestar um serviço de telecomunicações, para o qual é necessária a utilização de equipamentos com a sigla TC CPE SOLUTIONS, estando neles incluídos o hardware, software, cabos, equipamentos, complementos e etc., que se destinam exclusivamente à prestação de serviços de telecomunicações pela Impugnante.

Com relação à sigla "CPE", é oportuno trazer a definição dada também pelo Glossário de termos técnicos da ANATEL, a conferir:

CPE Customer Premise Equipment 1. (nisdn) equipamentos terminais como aparelhos telefônicos, modems e PBXs localizados nas acomodações dos assinantes e conectados à rede telefônica.

*Por outro lado, verifica-se que dentre as obrigações tanto da empresa Contratada (Impugnante) quanto da empresa Contratante, o que importa é o estabelecimento e a manutenção de condições para que a prestação de serviço se mantenha inalterada e que os equipamentos sejam utilizados exclusivamente para este fim.*

*Assim, para tornar definitivo o entendimento sobre a legalidade da tributação dos códigos tarifários referentes à locação/aluguel de equipamentos, percebe-se que nos próprios contratos acostados aos autos pela Impugnante e, especialmente, por disposição expressa de norma reguladora na prestação de serviço de telecomunicação, o fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários à prestação do serviço é responsabilidade da Defendente e se constituem em parte do serviço prestado.*

*Desse modo, claro está que não se tem aqui a tributação de locação pura e simples de equipamentos como tenta defender a Impugnante e sim prestação de serviços de telecomunicação, o que é atividade bem diversa. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da Impugnante, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.*

*Há a destacar-se que as espécies de serviços contendo rubricas de ‘Aluguel e/ou Locação’ mereceram em outras oportunidades tratamento tributário diferente do que é atacado no presente trabalho pela Impugnante, quando ela reconheceu ser devido o ICMS, apresentando denúncia espontânea e recolhendo o imposto.*

*Portanto, não há dúvida de que todos os serviços tributados neste Auto de Infração são parte da infra-estrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Impugnante, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal.*

*No mesmo sentido, os serviços disponibilizados pela Recorrente para interligar seus clientes por intermédio de seus equipamentos à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato impositivo na relação jurídico-tributária no campo de incidência do ICMS”.*

Por tais argumentos, e em consonância com os posicionamentos transcritos, entendo que o Recurso Voluntário não deva ser provido quanto a esta matéria.

Por outro lado, tendo em vista a disposição do Convênio ICMS 81/11, cujo teor foi absorvido pela Lei Estadual nº. 12.369/11, de 13 de dezembro de 2011, entendo que, no momento de eventual liquidação do débito, atendidos aos requisitos contidos nos seus artigos 3º e 5º, deve a autoridade fazendária verificar se tal dispensa se aplica ao caso em comento, a fim de que o recorrente possa usufruir das mesmas nela contidas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, de ofício, afastar a multa e acréscimos moratórios pelo não pagamento do ICMS cobrado na infração 4, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269135.0001/10-6**, lavrado contra **TNL PCS S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.194,73**, acrescido da multa de 60% sobre R\$74.939,64, prevista no art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e sem incidência de multa e de acréscimos moratórios sobre o valor de R\$190.255,09, relativo à quarta infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS