

**A. I. N°** - 279692.0007/12-0  
**AUTUADO** - TNL PCS S/A  
**AUTUANTES** - RICARDO RODEIRO M. DE AGUIAR e PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 19/12/2012

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0295-03/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO PARA VIABILIZAR A COMUNICAÇÃO. O ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, inclusive sobre os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais configurando-se o todo na prestação de serviço de telecomunicação, prevista no Convênio 69/98. Os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 16/08/2012, por falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$225.837,97, decorrente da prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, relativos aos meses janeiro a dezembro de 2011. Multa de 60%;

O autuado apresentou defesa, às fls. 93 a 120 dos autos, por meio de advogados legalmente constituído, fl. 122, alega que o Auto de Infração pretende fazer incidir ICMS sobre aluguéis de bens móveis (equipamentos), denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”; “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL PEQUENO PORTE” e “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL MEDIO PORTE” e Cita a Súmula Vinculante número 31 do STF.

Depois de discorrer sobre a tempestividade da defesa, a acusação fiscal, o enquadramento legal e tipificação da multa sugerida, alinha os seguintes argumentos.

Inicialmente traz à colação as redações do artigo 4º, §4º, e do artigo 66, §4º, que versam, respectivamente, sobre o fato gerador e a base de cálculo do ICMS relativamente às prestações de serviços de comunicação que deram respaldo legal ao Auto de Infração.

Aduz que conforme se verifica nos demonstrativos anexos ao auto de infração, a exigência fiscal se refere ao ICMS incidente sobre a atividade de aluguel de equipamentos - bens móveis, pelo que não deve prosperar, uma vez que tal atividade não constitui uma prestação de serviço passível do imposto estadual, consoante entendimento consolidado no âmbito do E. Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Súmula Vinculante nº 31. Por isso diz entender que Auto de Infração deverá ser cancelado, uma vez que a atividade autuada não configura serviço de nenhuma natureza (muito menos de comunicação), mas sim mera locação de bens móveis.

Afirma que se depreende das planilhas anexas ao Auto de Infração ora guerreado, as quais trazem os demonstrativos do suposto ICMS não recolhido a fiscalização pretende exigir o ICMS sobre as operações de locação dos equipamentos supracitados.

Esclarece que os códigos tarifários que contém a descrição “CPE SOLUTION” referem-se à atividade de aluguel de equipamentos em conjunto com os serviços de manutenção, instalação, garantia e atualização de *software* (a sigla CPE significa “Customer Premises Equipment”, sendo o termo utilizado para designar equipamentos terminais de rede que serão locados aos usuários). Por isso, assevera que as receitas auferidas e registradas no Livro de Registro de Saídas da Impugnante sob a denominação “TC CPE SOLUTION” dizem respeito aos valores recebidos a título de locação de equipamentos, sobre a qual não incide o ICMS, pelo simples fato de que tal atividade não constitui uma prestação de serviço. Prossegue ressaltando que a atividade de locação de bens móveis desenvolvida pela Impugnante não configura serviço de qualquer tipo, seja de comunicação, seja de qualquer natureza, conforme jurisprudência pacífica do Plenário do Supremo Tribunal Federal, que no julgamento do RE nº 116.121/SP declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” contida na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, ao entendimento de que tal atividade não se enquadra no conceito constitucional de “serviço”.

Neste diapasão o autuado discorre exaustivamente sobre o tema com o objetivo de demonstrar a distinção entre prestação de serviços de telecomunicações a locação de bens. Enfatiza que a locação trata de mera cessão de direito de uso e jamais pode se revestir das características de prestação de serviço, de modo a aperfeiçoar o fato gerador do ICMS.

Depois de transcrever ementas de diversos julgados de Tribunais para corroborar sua tese, frisa que o enquadramento legal contido na autuação fiscal em referência, verifica-se que um dos seus fundamentos é o ilegal Convênio ICMS nº 69/98, incorporado no artigo 4º, parágrafo 4º e o artigo 66, parágrafo 4º, ambos do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97. Assevera que foi ampliada descabidamente a base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, ao incluir todas as atividades e serviços adicionais a ele correlatos, como, por exemplo, “*o acesso, adesão ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada*” (Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98). Prossegue mencionando que o referido Convênio, do 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 nº 87/96, que determinam o fato gerador e a base de cálculo do imposto estadual em tela, como, aliás, já decidiram reiteradamente as duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, que reproduz.

Cita voto proferido nos autos do Recurso Especial nº 816.512, prolatado pelo Ministro Luiz Fux, ainda como membro do Superior Tribunal de Justiça, sobre a utilização da analogia na criação de novos fatos geradores do ICMS incidentes sobre os serviços de comunicação,

Destaca que a própria ANATEL, por meio do Regulamento ao STFC, autoriza as operadoras de telefonia a auferirem receitas alternativas, complementares ou acessórias, sem que estas constituam novas modalidades de serviço de comunicação.

Informa que foi recentemente sumulado pelo STJ, que determinou não serem tributáveis pelo ICMS as receitas de habilitação de telefones celulares (que nada mais é do que uma atividade-meio) - *Súmula nº 350/STJ*.

Reproduz o entendimento sobre a matéria da lavara dos tributaristas Geraldo Ataliba e Aires Barreto com o fito de demonstrar a não incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes da atividade de locação de equipamentos, visto que a mesma não se enquadra no conceito de serviço de comunicação.

Afirma que foi infringido o artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 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” ao invés disso adotou tal preço como líquido de ICMS (ou seja, tomou-o como o valor de que se apropriaria, após o pagamento do

imposto) e calculou, como se fosse o próprio agente econômico, o preço que este, na sua visão, deveria cobrar, para fazer face ao dever fiscal. Diz que não pretende discutir a legalidade de lei, muito pelo contrário, requer a esta Egrégia Junta que aplique a norma disposta no artigo 13, inciso III, Lei Complementar nº 87/96, que transcreve.

Destaca que este entendimento do Fisco foi recentemente rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.190.858, proferido pela Segunda Turma, sob a Relatoria do D. Ministro Herman Benjamin.

Reafirma ser indevida a forma de cálculo do ICMS praticada pela fiscalização, razão pela qual, caso as razões meritórias anteriormente levantadas sejam vencidas, merece ser recalculado o imposto supostamente devido, bem como a multa e os juros devidos.

Assevera que a multa sugerida deve ser decotada, por ser a mesma abusiva e com caráter confiscatório. Observa que conforme disposto no Auto de Infração, aplicou-se a penalidade prevista no artigo 42, II, alínea a, da Lei 7.014/1996. Frisa que a referida norma dispõe que o percentual de multa a ser aplicado sobre o valor não recolhido do tributo é de 60% (sessenta por cento), sendo, todavia, manifestamente confiscatória sua natureza.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração. Pleiteia ainda, no caso de julgamento pela procedência, sejam os valores ora em cobrança recalculados de modo que somente o valor do serviço integre a base de cálculo do ICMS.

Os autuantes, às fls. 152 a 168, apresentam a informação fiscal afirmando que os argumentos defensivos dizem que o autuado segregou as faturas enviadas aos clientes relativas ao serviço de telecomunicação prestado dos equipamentos fornecidos e utilizados para que ocorra efetivamente a prestação do serviço de telecomunicação, o que implica em uma indevida redução da base de cálculo do ICMS.

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

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

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

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

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

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

Afirmam que essa tese está em perfeita consonância com O PARECER da DITRI – Diretoria de Tributação da SEFAZ-BA, de 03 de fevereiro de 2003, referente à consulta sobre a incidência de ICMS na chamada “locação de equipamentos” para prestação de serviços de telecomunicações por empresa de telefonia fixa, que reproduz.

Com o mesmo objetivo transcrevem, também, a Decisão Normativa CAT-5, de 02-12-2004, do Estado de São Paulo.

Quanto aos argumentos sobre a ilegalidade da adoção pela fazenda pública de base de cálculo artificial diversa do preço do serviço (Gross up), esclarecem, que por ocasião da apuração da base de cálculo para determinação do imposto devido, procederam de acordo com a forma prevista na legislação tributária estadual que estabelece que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, conforme prevê o inciso I do §1º do art. 17 da Lei 7.014/96.

No que diz respeito aos argumentos acerca do caráter confiscatório da multa cominada apresentados pela autuada, informam que a multa aplicada está legalmente prevista na Lei 7.014/96, no seu art. 42 e no RICMS-BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, no art. 915, inciso II.

Concluem, pela manutenção da exigência tributária.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração, ora impugnado, de recolhimento a menos do ICMS decorrente da prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, relativos aos meses indicados no Auto de Infração no exercício de 2007.

O sujeito passivo sustentou, em sede de defesa, que as receitas auferidas e registradas no Livro de Registro de Saídas da Impugnante sob a denominação “TC CPE SOLUTION” dizem respeito aos valores recebidos a título de locação de equipamentos, sobre a qual não incide o ICMS, pelo simples fato de que tal atividade não constitui uma prestação de serviço.

Os autuantes aduziram 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.

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 para consumar o processo de comunicação. Logo, claramente depreende-se que os TC CPE SOLUTION (terminais de rede) utilizados são indispensáveis à efetivação do serviço de comunicação prestado pelo impugnante.

Nestes termos, 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.

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.

*Lei Complementar nº 87/96*

[...]

*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;*

Em especial da simples intelecção da LC 86/96, acima reproduzida, verifica-se que dela emana, nitidamente, a convicção de que a hipótese de incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicações não se subsume apenas ao serviço de transmissão de comunicação, por qualquer meio, eis que se espraiia a todas as fases, etapas e mecanismos necessários a realização de comunicação de qualquer natureza.

Em suma, na sua essencialidade, o teor do texto legal evidencia que a prestação de serviços de comunicação é, na verdade, concebida de forma sistêmica, ou seja, alcança a utilização de quaisquer meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação. Prepondera, portanto, o caráter finalístico do meio empregado, e não sua natureza originária.

Assim, comungo com o entendimento de que o prestador, ao dispor dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação, se propõe a agregá-los ofertando conjuntamente esse serviço ao usuário final, de forma onerosa, está prestando serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS nos termos da legislação tributária do Estado da Bahia. Aliás, esse tem sido o entendimento assente que promana das decisões de 2ª Instância deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0212-11/08 e 0145-12/09.

Em relação ao pleito do sujeito passivo para que os valores ora em cobrança sejam recalculados de modo que somente o valor do serviço integre a base de cálculo do ICMS, por entender ser indevida a forma de cálculo do ICMS praticada pela fiscalização na apuração da exigência fiscal, ressalto que dever ser considerado o fato de que, ao não oferecer à tributação as parcelas dos serviços prestados, o sujeito passivo não computou como deveria o ICMS, significando dizer que, o valor cobrado do seu cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o valor do imposto.

Logo, não há como prosperar o argumento defensivo de que o Fisco está a exigir ICMS sobre um valor que, efetivamente, a empresa não recebeu quando de sua prestação de serviço, haja vista que o valor que deveria ter recebido - cobrado do seu cliente - obrigatoriamente teria que estar integrado com a parcela atinente ao ICMS, cujo recolhimento, se fosse o caso, seria feito ao erário estadual quando da apuração do imposto no período próprio.

No que diz respeito à arguição de constitucionalidade das multas aplicadas por considerar que elas são confiscatórias, ressalto que, com base no art. 167, I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade de tais alegações, estando as multas aplicadas tipificadas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0007/12-0**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$225.837,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA