

**PROCESSO** - A. I. Nº 298636.0044/11-0  
**RECORRENTE** - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0015-01/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 02/05/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0096-12/13

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo recorrente a título de locação de equipamentos, cessão de uso de *software* e assistência técnica. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. Não acolhidas as alegações de ilegalidade dos convênios regentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, pela procedência do presente Auto de Infração, lavrado para imputar ao contribuinte o cometimento de duas infrações, sendo objeto deste Recurso todas as imputações, conforme a seguir descrito:

Infração 1 - Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a maio de 2011. Foi lançado imposto no valor de R\$ 195.520,07, acrescido de multa de 60%.

Consta no campo “Descrição dos Fatos”: *O autuado prestador de serviço de televisão por assinatura está deixando de recolher ICMS relativo a serviços de telecomunicações ao classificar como locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de software e valores cobrados dos clientes para transmissão da programação em ponto extra sem incluí-los na base de cálculo do ICMS. Todos os equipamentos e software necessários à execução do serviço de telecomunicação fazem parte do serviço, pois são indispensáveis à execução do mesmo. O parágrafo 1º do art. 4º do RICMS/BA define serviço de comunicação para os efeitos do Regulamento do ICMS como: O ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens através de sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de televisão por assinatura. A alínea d do inciso V do Art. 86 esclarece a correta interpretação do Regulamento do ICMS/BA da seguinte forma: Todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação. Encontra-se anexo a este Auto de Infração as sumarizações mensais, por descrição de serviços, dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 (arquivo Item) com os valores de ICMS não recolhidos, mencionados no parágrafo anterior, destacados.*

Infração 2 - Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a maio de 2011. Foi lançado imposto no valor de R\$ 224.073,00, acrescido de multa de 60%.

Consta no campo “Descrição dos Fatos”: *O autuado cobra dos clientes serviço de assistência técnica de forma avulsa ou por intermédio dos planos de assistência denominados serviço de assistência premium ou SKY prime 24hs, estes serviços estão descritos com mais detalhes no contrato de adesão (anexo), mas o fato é que não é recolhido nenhum imposto sobre esta cobrança, os equipamentos utilizados nos serviços de televisão por assinatura podem ser cedidos em comodato, locados ou vendidos mas, em qualquer uma das hipótese, só a SKY os fornece. O contrato de adesão assinado pelo tomador do serviço obriga ao mesmo a recorrer somente a SKY sempre que houver necessidade de manutenção nos equipamentos que são imprescindíveis à realização dos serviços (cláusula 7.1, alínea c). Os equipamentos decodificadores só funcionam com um cartão com chip que é introduzido no equipamento decodificador. Pelo contrato de adesão estes cartões são de propriedade da SKY e em hipótese alguma podem ser vendidos (cláusula 2.3 do contato de adesão). Do exposto está claro que o serviço de telecomunicações prestado pela SKY só se dá por concluído na saída no sinal do aparelho decodificador para a televisão do cliente, portanto é da responsabilidade da SKY garantir o envio do sinal até o aparelho televisor do cliente com padrão de qualidade e regularidade adequados a sua natureza, como estabelece o Art. 3º, inciso I, do Regulamento de Proteção e Defesa de Direitos dos Assinantes dos Serviços de Televisão por Assinatura (Anexo). A SKY não tem o direito de cobrar do cliente serviço de assistência técnica indispensável à prestação de um serviço de telecomunicações pelo qual o cliente está pagando e é dever da SKY fornecê-lo. Portanto, tudo o que é cobrado ao cliente como assistência técnica integra o valor do serviço de telecomunicações e deve ser recolhido o ICMS correspondente. Estão sendo cobrados estes valores.*

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma:

*“No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS referente a prestações de serviços de comunicações tributadas, porém escrituradas como não tributadas, conforme demonstrativos às fls. 8 a 14 dos autos.*

*Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, argumentando que apesar de o autuante ter citado o disposto no art. 51, II, “I”, do RICMS-BA, que prevê a alíquota de 25% para as prestações de serviço de comunicação, a alíquota aplicada na apuração do imposto foi de 27%.*

*Afasto essa preliminar de nulidade, pois a alíquota cabível para a prestação de serviço de comunicação, prevista no art. 16, II, “I”, da Lei nº 7.014/96 [art. 51, II, “I”, do RICMS-BA], é de 25%, mais o adicional de dois pontos percentuais destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme previsto no artigo 16-A da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, a alíquota aplicada pelo autuante na apuração do imposto lançado está correta, não havendo, assim, razão para a nulidade da autuação.*

*Adentrando no mérito da lide e passando a tratar da Infração 1, observo que o autuado sustenta que a fiscalização confere caráter interpretativo às disposições do RICMS-BA inseridas pela Alteração nº 145 dada pelo Decreto nº 12.831/11, emprestando-lhe efeitos retroativos de maneira a abarcar períodos anteriores a sua publicação. Diz que o disposto na alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS-BA é aplicável apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11, com efeitos a partir de 10/05/11.*

*O disposto no art. 2º, inc. III, da Lei Complementar nº 87/96, definiu que as prestações onerosas de serviço de comunicação estão sujeitas à incidência do ICMS. Em conformidade com a LC 87/96, o contido no art. 1º, inc. III, combinado com o art. 2º, inc. VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS-BA, prevê a incidência do ICMS 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.*

*Além disso, o §4º do artigo 4º do RICMS-BA preceitua que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Ressalto que essa redação foi introduzida pela Alteração nº 8 (Dec. 7.395/98), portanto, anterior aos fatos geradores citados na autuação, cabendo ao Fisco cumprir a legislação baiana.*

*Não vislumbro, portanto, como acolher a tese defensiva de que houve a aplicação retroativa da legislação tributária estadual, uma vez que a previsão constante da alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS-BA – a qual determina que nas prestações de serviço de televisão por assinatura “todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação” – já tinha previsão legal à época dos fatos.*

*O defendente assevera que as receitas apontadas na autuação não decorrem de prestações de serviços de telecomunicações propriamente ditos e, por esse motivo, não podem compor a base de cálculo do imposto que está sendo exigido.*

*Com o devido respeito, divirjo do entendimento esposado pelo autuado, pois, a teor do disposto no §4º do artigo 4º do RICMS-BA, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Dessa forma, as receitas decorrentes de licenciamento de software, locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e cobrança de pontos extras devem ser incluídas na base de cálculo do imposto, independentemente da denominação ou do momento do fornecimento desses serviços ou bens.*

*O autuado alega que na cessão de software há incidência de ISS e, portanto, não deveria a receita decorrente dessa cessão ser incluída na base de cálculo do imposto estadual.*

*Mais uma vez o argumento defensivo não prospera, já que o fornecimento do referido software é necessário à prestação do serviço de televisão por assinatura e, portanto, à luz do disposto no §4º do art. 4º do RICMS-BA, a receita decorrente desse fornecimento deve ser incluída na base de cálculo do ICMS, visto que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

*Em face ao acima exposto, a Infração 1 está caracterizada e, dessa forma, são devidos os valores exigidos nesse item do lançamento.*

*No que tange à Infração 2, o autuado afirma que as receitas cobradas dos assinantes a título de assistência técnica não são oriundas da prestação de serviço de telecomunicação propriamente dito e, assim, não integram a base de cálculo do ICMS. Também diz que essas receitas estão sujeitas à incidência exclusiva do ISS, a teor do disposto no art. 1º, §2º, da LC 116/03.*

*Conforme já exposto nesse voto ao abordar os argumentos defensivos atinentes à infração anterior, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

*Divergindo do entendimento externado na defesa, devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação, compondo, assim, a base de cálculo do imposto. Ressalto que essa assistência técnica é realizada nos próprios equipamentos do autuado, portanto, não se sustenta o argumento defensivo atinente à incidência de ISS. Dessa forma, a Infração 2 subsiste integralmente.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando que é uma empresa prestadora de serviços de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro por meio de transmissão direta via satélite, como consta em seu contrato social.

Esclarece que o serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (*DTH - Direct to Home*) consiste na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para isso (antenas, *receivers*, decodificadores e outros equipamentos correlatos).

Discorre sobre a legislação que rege as prestações de serviços de comunicação em nosso país, argumentando que “a hipótese de incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação pressupõe a existência dos seguintes elementos: (i) onerosidade da prestação; (ii) utilização de um canal entre emissor e receptor; e (iii) transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais,

*signos ou símbolos”, e é no “momento da efetiva transmissão da mensagem que se considera ocorrido o fato gerador do imposto estadual, quando instalada a relação entre o emissor e o receptor por meio do canal da empresa de comunicação que possibilitará a veiculação da mensagem”.*

Aduz que *“para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie, sob pena de se extrapolar a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo legislador constituinte”.*

Prossegue dizendo que, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal (artigo 22, IV), a União promulgou a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT), que, estabelecendo o regime jurídico para a exploração dos serviços de telecomunicação, dispôs sobre a organização dos serviços, a criação e o funcionamento do órgão regulador correspondente (ANATEL).

Ressalta, ainda, que: **a)** o § 1º do artigo 60 da referida lei definiu o termo telecomunicação (que, para fins de tributação pelo ICMS, é a principal espécie da categoria comunicação), como sendo *“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”*; **b)** o artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações prescreveu o conceito dos denominados *serviços de valor adicionado*, distinguindo-os expressamente dos serviços de telecomunicação propriamente ditos.

Acrescenta que o artigo 3º, inciso II, da Resolução nº 73/98, que regulamenta a Lei nº 9.472/97, elenca expressamente as atividades que, muito embora se relacionem de alguma maneira com os serviços de telecomunicação, não constituem serviço dessa natureza, quais sejam: **a)** *a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações*; **b)** *os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9.472 de 1997.*

Argumenta que os valores cobrados dos assinantes a título de locação de equipamentos e cessão de *softwares* (infração 1) não se encontram no âmbito de incidência do ICMS, pelas razões seguintes:

1. a fiscalização sustentou sua pretensão com base no art. 86, V, “d”, do RICMS/97 (com a redação dada pela Alteração nº 145 do Decreto nº 12.831, de 13/05/2011, decorrente das disposições do Convênio ICMS 20/11, que incluiu o inciso IV ao § 1º do Convênio ICMS 57/99), segundo o qual, no entender do preposto fiscal, teria por finalidade exclusiva esclarecer a correta interpretação do Regulamento do ICMS da Bahia;
2. por meio desse ato, portanto, o Estado da Bahia inovou sua legislação tributária, estabelecendo que a partir de sua edição, nos casos em que o contribuinte opta pela redução da base de cálculo, estará ele obrigado a submeter à tributação do ICMS todos os valores cobrados dos assinantes, inclusive os relativos à cessão de equipamentos e de *softwares*, ainda que tais valores, a rigor, não se revelem tributáveis pelo imposto em circunstâncias normais, por não se tratarem de receita oriunda de telecomunicação;
3. com isso, os Estados, na qualidade de concessionários de incentivo fiscal aos prestadores de serviços de televisão por assinatura, decidiram por “alargar” a base de cálculo do imposto estadual nessas situações, impondo aos contribuintes, “contratualmente”, a obrigação de incluir valores na base do imposto que não correspondem, em absoluto, a receitas oriundas da prestação de serviços de televisão por assinatura;
4. dessa maneira, não se pode admitir a fundamentação constante da Decisão de piso, no sentido de que as exigências materializadas pela autuação não teriam por base o art. 86, V, “d”, do RICMS/BA, mas sim apenas o art. 4º, § 4º desse mesmo Regulamento, segundo o qual deveriam compor a base do ICMS *“os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços*

*suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”;*

5. isso porque, primeiramente, a fiscalização de fato invocou a alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA, como fundamento da autuação quando, no descritivo das infrações, mencionou tal alínea. Em segundo lugar, pelo fato de que os valores cobrados de seus assinantes a título de locação de equipamentos e cessão de *softwares*, a rigor, não são enquadráveis no referido art. 4º, § 4º, do RICMS/BA, uma vez que não podem ser caracterizados como serviços de “acesso”, “adesão”, “ativação”, “habilitação”, “disponibilidade”, “assinatura” ou “facilidades adicionais” prestados ou disponibilizados aos assinantes;
6. ao contrário, trata-se de atividades distintas da prestação de serviços de televisão por assinatura, que têm finalidade meramente preparatória no contexto desta atividade-fim e, por isso, não podem integrar a base de cálculo do tributo;
7. nos termos da lei, somente a receita decorrente da prestação de serviços de telecomunicação poderá ser onerada pelo imposto e, em seu caso específico, a única receita que cumpre esse requisito é aquela auferida como contraprestação do serviço de transmissão dos programas de televisão e de áudio via satélite;
8. o fornecimento de *software* e a locação de equipamentos aos assinantes ocorrem antes do início da efetiva prestação de serviços de telecomunicações (*DTH*), sendo ilegítima a incidência do ICMS sobre essas espécies de receita, ainda que, mediante Convênio, posteriormente internalizado pelos Estados em sua legislação;
9. enquanto o valor da assinatura mensal serve para remunerar os custos que tem para adquirir os direitos de transmissão dos programas, a contraprestação paga pelos assinantes pelos *softwares* cedidos tem a finalidade de cobrir os custos técnicos da transmissão;
10. a remuneração do serviço de telecomunicação propriamente dito só ocorre quando o assinante paga as mensalidades, ou seja, só neste momento é que ocorrerá uma relação comunicativa e, consequentemente, haverá incidência de ICMS;
11. é preciso distinguir, portanto, os meios técnicos necessários para que o serviço de comunicação se opere e a comunicação em si, que são realidades absolutamente distintas;
12. é inequívoco que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 20/11 com vistas a legitimar a incidência do imposto sobre os valores cobrados a título de cessão de equipamentos no contexto da prestação de serviços de televisão por assinatura, incorreram em flagrante violação ao quanto estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96;
13. a natureza distinta dessas atividades preparatórias, adotadas para possibilitar a fruição dos serviços de telecomunicação, restou pacificada no âmbito judicial, inclusive em processo em que o Estado da Bahia é parte. Transcreveu decisões do Superior Tribunal de Justiça proferidas até mesmo em sede de recurso repetitivo;
14. assim, em sendo as disposições do art. 4º, § 4º, do RICMS/97 contrárias às diretrizes estabelecidas pela Lei Complementar nº 87/96, não se prestando a justificar a presente cobrança, não há como conferir efeito interpretativo ao mencionado Decreto nº 12.831/11, porque: a) a todo rigor, não existem leis e normas interpretativas, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário a função de interpretar as leis; b) a função do Poder Legislativo é a de criar leis, impondo condutas ou definindo regras de estrutura, tão somente, e a do Poder Executivo é a de regulamentar as leis aprovadas pelo Poder Legislativo; c) admitir que leis ou normas em geral exerçam função interpretativa significa violar o princípio da separação dos poderes (art. 2º da CF/88), pondo em cheque o próprio Estado Democrático de Direito. Transcreveu a doutrina a respeito;
15. ainda que se admita a existência de leis e normas interpretativas, é imprescindível analisar quais os critérios que devem estar presentes na lei para fins de verificar se esta possui ou não

natureza jurídica efetiva de norma interpretativa, quando o próprio § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil estabelece que “*as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova*”;

16. assim, nota-se que é pressuposto imprescindível para que uma lei ou norma seja considerada interpretativa (podendo, portanto, retroagir seus efeitos) que ela apenas dê sentido à lei interpretada ou forneça elementos para que a redação de origem seja passível de algum tipo de conclusão. Porém, se a lei ou norma nova, dita ou pretendida interpretativa, inovar no ordenamento jurídico, sendo editada com a finalidade de alterar determinada conclusão adotada reiteradamente pelo Judiciário, é caso típico de lei nova, que não pode retroagir em face do princípio constitucional da irretroatividade (cf. art. 5º, XXXVI, e art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988). O fato de o legislador escrever que a norma é interpretativa não a torna dessa natureza, justamente porque é o seu conteúdo que permite chegar a uma conclusão nesse sentido;
17. na verdade, ao pretender a sua aplicação a fatos pretéritos, na forma expressamente consignada no Auto de Infração, o agente fiscal violou abertamente os princípios da irretroatividade da lei e da segurança jurídica, e admitir que a própria Administração Pública pode definir qual norma tem ou não caráter interpretativo, importa em clara violação ao princípio da separação dos poderes, como previsto no art. 2º da CF/88.

Pede que se considere a aplicabilidade da alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS/97 apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11 já que o próprio RICMS/BA, quando internalizou as disposições do Convênio ICMS 20/11, expressamente consignou “nota” estabelecendo que a alínea “d” foi acrescentada ao inciso V do citado artigo 86 pela Alteração nº 145 (Decreto nº 12.831/11), de 09/05/11, DOE de 10/05/11, com efeitos a partir de 10/05/11.

Por fim, frisa que a cessão de *softwares* aos assinantes baianos decorre de atividade abarcada pela Lei Complementar 116/03 (art. 1º, § 2º), estando sujeita, pois, ao ISSQN e não ao ICMS, consoante o subitem 1.05 da Lista Anexa à mencionada Lei Complementar, que prevê a incidência exclusiva do ISS sobre os serviços de *licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*.

Alega ainda que os valores cobrados dos assinantes a título de assistência técnica (infração 2) também não se encontram no âmbito de incidência do ICMS, pelos motivos seguintes:

1. é evidente que as receitas apontadas pela fiscalização não são receitas oriundas da prestação de serviço de telecomunicação propriamente dito, mas sim de valores cobrados dos assinantes a título de assistência técnica que, a despeito do entendimento da fiscalização, não podem compor de forma alguma a base de cálculo do ICMS;
2. os serviços de assistência técnica compreendem, basicamente, a instalação, reinstalação, assistência técnica (reparos, ajustes etc), distribuição e retirada de equipamentos – todos relacionados ao serviço (Direct to Home – DTH) e são fornecidos, de maneira optativa, aos assinantes;
3. quando contratados, os serviços de assistência técnica são prestados sob duas formas: a) “serviço *premium*”, cobrados mediante mensalidade fixa; b) por evento, cobrados por unidade de visitas e/ou serviços solicitados;
4. o fornecimento de produtos e serviços aos assinantes antes do início da efetiva prestação de serviços de telecomunicações (*DTH*), ou à parte deste serviço, não constitui receita de prestação de serviços de telecomunicação, de acordo com a legislação aplicável (conforme já abordado no tópico anterior);
5. serviços como o de assistência técnica não se afiguram como serviços de comunicação (base de cálculo do ICMS), uma vez que são apenas atividades específicas distintas, sujeitas à incidência exclusiva do ISS, conforme previsão expressa da Lei Complementar 116/03 (art. 1º, §

2º), consoante o subitem 14.02 da Lista Anexa à LC 116/03, que prevê a incidência exclusiva do ISS sobre os serviços de *assistência técnica*, exatamente a atividade sobre a qual a fiscalização baiana pretende exigir ICMS por meio do presente Auto de Infração. Transcreveu decisões judiciais a respeito;

6. no caso em questão, as atividades são desempenhadas em regime de exclusividade pelo fato de ser ela e somente ela a única empresa capacitada para a prestação desses serviços, pois é quem possui os conhecimentos técnicos e os códigos de sistema relativos aos serviços prestados, razão pela qual não existem outros prestadores de serviços de assistência técnica;
7. admitir que terceiros tenham acesso às informações tecnológicas e da codificação dos sinais para habilitá-los como prestadores de serviço equivaleria à entrega dos segredos de transmissão, seu ativo mais importante, a terceiros.

Requer, ao final, que seja reformada a Decisão recorrida, determinando-se o cancelamento do lançamento de ofício, e protesta pela intimação para a realização de sustentação oral.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com a seguinte argumentação:

1. o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal preconizou competir aos Estados a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, vale dizer, não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie da comunicação;
2. o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual 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;
3. prestação onerosa, segundo o jurista Caio Mario da Silva Pereira, é a que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente;
4. consoante o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), “*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”;
5. conclui, assim, que a Constituição Federal não se refere à comunicação propriamente dita, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa, sendo a regra matriz do ICMS a prestação de serviços de comunicação e não simplesmente a comunicação, ou, como preconiza Roque Antonio Carrazza, o ICMS incide sobre a “*relação comunicativa, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra*”;
6. entretanto, uma leitura breve do artigo 60 da Lei nº 9.472/97 deixa claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas, isto sim, abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se, assim, a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica, sem sombra de dúvida, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.
7. em sendo assim, as chamadas prestações eventuais ou complementares disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação a título oneroso estão inseridas no campo de incidência do ICMS;
8. não há como aceder à tese do recorrente, de que o Convênio ICMS 69/98 teria alargado o âmbito do ICMS ou criado novos fatos geradores, porque, de acordo com o inciso IV do artigo 100 do CTN, trata-se de diploma de escala inferior à Lei e, ademais, a norma definidora do alcance da incidência do ICMS relativamente aos serviços adicionais e complementares de comunicação é a própria Lei Complementar nº 87/96 (artigo 2º, inciso III), após exposto

permissivo constitucional, quando estabeleceu a incidência do imposto estadual também sobre a “*ampliação de comunicação de qualquer natureza*”;

9. por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar nº 87/96, os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98;
10. nem se diga que a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares uma exclusão da incidência do ICMS, pois, “*em que pese ser possível definir estes conceitos em seu corpo normativo, não foi conferido ao legislador ordinário, pelo legislador complementar e, por via reflexa o legislador constituinte, o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos, devidamente delineados nos arquétipos legais previstos na Constituição e na Lei Complementar do ICMS*”.

Finaliza, dizendo que “*as receitas decorrentes de assistência técnica, licenciamento de software, locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e cobrança de pontos extras, integram o campo de incidência do ICMS*”.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que o recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de distribuição de programas de televisão multicanal por assinatura em todo o território nacional por meio de transmissão direta via satélite, isto é, o contribuinte transmite, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para tal mister.

Nesta autuação o ICMS foi lançado, por recolhimento a menos, sob a acusação de que o recorrente teria deixado de incluir, na base de cálculo da prestação de serviços de telecomunicações, os serviços de locação de equipamentos e de cessão de *softwares* (infração 1) e de assistência técnica (infração 2).

O contribuinte não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os citados serviços não se configuram como serviços de telecomunicação, enquadrando-se, portanto, no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e não do ICMS.

Muito embora a argumentação do recorrente seja bastante consistente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual estão adstritas ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto, não havendo dúvidas de que a lide somente será resolvida, ao final, no âmbito do Poder Judiciário.

Como bem pontuou a PGE/PROFIS, o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual 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, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

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;

Lei nº 7.014/96:



**Art. 1º** *O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

(...)

**III** - *a prestação de serviços de comunicação.*

**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;*

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudessem cumprir corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal resolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando o “*entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada*”.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no § 4º do artigo 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido.

No § 1º do citado artigo 4º, o RICMS/97 estabelece que “*Entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar*”. (grifos não originais)

Assim, desde a edição do Convênio ICMS 69/98 e a inserção de suas regras na legislação tributária baiana, existe previsão legislativa para a incidência do imposto estadual sobre os serviços de fornecimento oneroso de imagens e televisão por assinatura, como se pode observar da leitura do § 1º do artigo 4º do RICMS/97, acima reproduzido.

Posteriormente, em razão de acordo firmado entre as unidades da Federação (Convênio ICMS 20/11), o legislador baiano inseriu, no RICMS/97, a alínea “d” ao inciso V do artigo 86, por meio do Decreto nº 12.831/11 (Alteração nº 145), assim dispondo:

**Art. 86.** *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

**V** - *das prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 01/09/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (Conv. ICMS 57/99):*

(...)

**d)** *todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

O autuante indicou no Auto de Infração, como enquadramento legal, o artigo 4º e outros dispositivos do RICMS/97, e o fato de ter citado, na descrição dos fatos, a alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS/97, atribuindo-lhe caráter interpretativo, em nada interfere na análise e

resolução da questão aqui posta, como visto nas fundamentações anteriormente trazidas neste voto.

O certo é que este CONSEF já firmou o entendimento, ainda que não unânime, de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa fornecedora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Podem ser mencionados os seguintes acórdãos, proferidos em autos de infração lavrados contra outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0300-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12 e 0100-12/11.

Como dito acima, não há dúvida de que a atividade principal do autuado é a prestação de serviço oneroso de comunicação, em caráter continuado, com o fornecimento das condições materiais e necessárias para que ocorra a referida comunicação. Dessa forma, o valor cobrado dos clientes pelo recorrente a título de locação pelo fornecimento de *receivers* e de *softwares*, sem os quais não seria possível a prestação do serviço de comunicação, deve ser adicionado ao valor da mensalidade cobrada de seus clientes e tributado pelo imposto estadual.

Ao contrário do alegado na peça recursal, a cessão de *software* a que se refere o subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) é dirigida às empresas que prestam “*serviços de informática e congêneres*” por meio de análise e desenvolvimento de sistemas, elaboração de programas de computadores e consultoria etc, o que não é o caso do autuado, ora recorrente.

Do mesmo modo, deve ser tributado pelo ICMS o valor cobrado dos usuários pelo contribuinte, a título de assistência técnica, que nada mais é do que um tipo de seguro pago mensalmente pelos clientes para o caso de ocorrer um defeito nos equipamentos a fim de que não haja interrupção na prestação dos serviços de comunicação.

Nesta hipótese, deve incidir o ICMS, e não o ISSQN como pretendido pelo recorrente, uma vez que o serviço de assistência técnica a que se refere o subitem 14.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) está compreendido entre as atividades das empresas que prestam “*serviços relativos a bens de terceiros*”, o que também não é o caso dos autos, já que o autuado é proprietário dos equipamentos locados aos clientes.

Percebe-se, assim, que os mencionados serviços de locação de equipamentos e cessão de *software*, bem como a assistência técnica prestada, não constituem um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação ao pacote de serviços contratado pelos clientes do contribuinte.

A esse respeito, é importante ressaltar que nenhuma empresa que atua nesse segmento econômico admite receber exclusivamente o valor contratado a título de locação de equipamento, sem oferecer obrigatoriamente embutida a respectiva prestação dos seus serviços e, ademais, a denominada assistência técnica também somente pode ser prestada pela mesma empresa de comunicação.

Desse modo, resta claro que os valores faturados e recebidos a título de locação de equipamento e de *software*, e de assistência técnica, são inerentes e indispensáveis à prestação dos serviços pelo recorrente ou, ao menos, visam assegurar ao usuário a melhor forma de fruição de todos os serviços por ele disponibilizados, não se justificando, portanto, a cobrança separada na nota fiscal ou fatura, nem a segregação da base de cálculo do ICMS.

A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito liame existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar o seguinte:

“4.2 – DA ANÁLISE

*Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.*

*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, 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.”*

*Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:*

*“SERVIÇO SUPLEMENTAR 1. (nisdn) serviço que **modifica** ou **suplementa** um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação. (grifos não originais)*

*SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS) 1. (rtpc) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.”*

Nessa mesma linha de raciocínio, o entendimento do voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 – MG (2005/0101355-1), pode ser aplicado a este PAF, *mutadis mutandis*:

*“( . . . )*

*4. TODAVIA, **INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TÍPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.***

*( . . . )*

*5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS ( . . . )" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSO DE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO' "). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE **RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO)**, MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE*

**MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."**

(grifos não originais).

Por fim, não pode ser apreciada a alegação recursal, de que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 20/11, incorreram em violação à Lei Complementar 87/96, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF "*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*", nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO EM SEPARADO**

Em quer pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora, peço vênica para novamente me posicionar em relação a alguns pontos importantes sobre o ICMS-Comunicação e, especificamente, sobre a irresignação do Recorrente quanto a não incidência de ICMS nos serviços de locação de equipamentos.

Primeiramente devo deixar bem claro o meu entendimento de que a regra matriz de incidência do ICMS-Comunicação foi estabelecida pela Constituição Federal, sendo ela totalmente delineada na Lei Complementar 86/97, consoante votos divergentes já exarados nos processos CJF nºs 0202-12/12 e 0234-12/12. Em consequência dessa posição, já externei meu juízo de que tanto a Lei Brasileira de Telecomunicações (LGT - Lei nº 9.472/97 -), quanto o RICMS/BA-97 ou qualquer Convênio ou Protocolo de ICMS não podem nem afrontar ou alargar o arquétipo constitucional previsto para ICMS ou as determinações da Lei Complementar nº 6/97, como bem asseverou o Recorrente na sua argumentação.

Demonstrei nos referidos votos que tal corrente doutrinária foi abraçada pelos nossos Tribunais Superiores, como se depreende na farta jurisprudência do STJ, a exemplo do REsp 754393/DF, de relatoria do ministro Francisco Falcão ou do REsp 622208/RJ, de relatoria do ministro Castro Meira.

Também já expus que, com o estudo da norma constitucional (art. 155, II) e da Lei Complementar nº 87/96 (arts. 2º e 12) enfocando o significado da expressão "*prestação de serviços de comunicação*", concluí que a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá somente nas prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º), efetuadas por qualquer meio (sonoro, visual, magnético, escrito, etc), sendo que tais prestações são entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação (art. 12), ou seja, só podemos ter a cobrança do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio).

Em uma breve síntese, vislumbrei no deslinde de outros casos similares a este que somente os serviços de comunicação imprescindíveis para a realização da transmissão entre emissor e receptor da mensagem, prestados de forma exclusiva pela empresa de telecomunicações, é que são passíveis da cobrança do ICMS.

Dessa forma, a princípio, o serviço de locação não poderia ser incluído na base de cálculo do ICMS-Comunicação, o que levaria a improcedência parcial da infração 1 aqui discutida. Entretanto, afasto-me do meu posicionamento sempre defendido quanto à impossibilidade de cobrança de ICMS-Comunicação nos serviços de natureza intermediária ou preparatória devido à falta de informação ou destaque da parcela referente aos aluguéis dos aparelhos da Recorrente nas faturas ou contratos encaminhados aos clientes da mesma. Não há como se fazer a exclusão de tais valores da base de cálculo do ICMS se não houver uma discriminação clara e precisa por parte da fornecedora, de quais serviços estão sendo cobrados a título de aluguel dos equipamentos necessários para que haja a comunicação.

Portanto, somente devido à falta de possibilidade fática em apontar quais são os valores cobrados

a título de aluguel é que não aplico a tese da não incidência do ICMS-Comunicação aos serviços de natureza intermediária (atividade-meio) no caso ora trazido a julgamento.

Por tudo quanto exposto, também voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0044/11-0**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$419.593,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO EM SEPARADO

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS