

PROCESSO - A. I. Nº 279692.0003/12-5
RECORRENTE - TNL PCS S/A. (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0286-01/12
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 04/09/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0247-12/13

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. VALORES TRIBUTÁVEIS DECLARADOS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. [ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS]. Integram a base de cálculo do ICMS quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas. Não acolhida as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, para exigir do Recorrente imposto no valor de R\$148.837,34.

O Auto de Infração lavrado em 26/03/2012, decorre de uma única infração, objeto do Recurso Voluntário, e que acusa o Sujeito Passivo de falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis.

Após análise das peças processuais, a 1ª JJF proferiu Decisão, abaixo transcrita, julgando procedente a autuação para exigir do autuado o pagamento do imposto no valor acima indicado, “*in verbis*”.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito à falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis.

Ultrapasso as preliminares suscitadas pela defesa, pois não existem os vícios alegados. A descrição do fato e o enquadramento legal foram feitos de forma satisfatória. A alíquota dos serviços de comunicação é de 27%, nos termos do art. 51-A, II, do RICMS/97, c/c o art. 51, II, "I". Quanto à questão suscitada em relação à ordem de serviço, o autuante informou que a ordem de serviço foi prorrogada e os fatos geradores objeto do Auto de Infração se referem ao período de janeiro a dezembro de 2010.

O autuado reclama da falta de fundamentação legal, alegando que o Auto de Infração está fundamentado em decreto, e não em lei. Alude ao princípio da tipicidade cerrada.

A fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos.

Quanto ao direito, cumpre notar que o ICMS foi instituído neste Estado através da Lei nº 7.014/96. Essa lei descreve os fatos tributáveis, define as pessoas que estão sujeitas ao tributo e fixa os critérios a serem observados no cálculo e na determinação do local onde juridicamente se considera ocorrido o fato, contemplando assim os aspectos material, pessoal, quantitativo, espacial e operacional da norma jurídica. A norma jurídica não é uma lei, ou um artigo de lei. A norma jurídica pode estar contida numa lei ou defluir da conjunção de diversas leis ou artigos de leis, inclusive de atos regulamentares editados em função de lei. A norma jurídica de tributação é o resultado das prescrições positivas e negativas contidas no ordenamento jurídico relativamente a determinada situação.

A indicação no Auto de dispositivos do Regulamento do Imposto não significa que foi o Regulamento que instituiu a obrigação tributária. O Regulamento é o eco da Lei que ele regulamenta. Nos termos do art. 19 do RPAF, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente.

Já quanto aos fatos, estes foram descritos de forma incompleta, pois acusam escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, sem dizer a que valores se refere e sem explicitar por que tais valores seriam tributáveis. Porém, apesar dessa falha, noto que foram elaborados demonstrativos, dos quais foram entregues ao contribuinte, e os demonstrativos deixam claro quais os valores levantados. Trata-se de valores relativos à locação (aluguel) de equipamentos.

Ultrapasso por essas razões as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito, o autuado observa que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a aluguel de equipamentos TC CPE Solution e TC CPE Voz, e sustenta não haver incidência de ICMS sobre aluguel, pois aluguel não é serviço, e muito menos serviço de comunicação. Faz ver que por "prestação de serviço" há de se entender uma atividade humana com conteúdo econômico e caráter negocial realizada em favor de outrem sob o regime de direito privado, envolvendo sempre um fazer, jamais um dar ou ceder. Assinala que a atividade de aluguel de equipamentos não se enquadra no conceito de "comunicação".

De fato, aluguel não é serviço de comunicação. Se alguém aluga bens móveis a outrem não tem que pagar ICMS por esse fato. O problema é quando o contrato de aluguel está atrelado a outro negócio.

Aí, há que se perquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado.

No presente caso, os valores objeto da autuação dizem respeito a cobranças relativas à locação de equipamentos de voz e dados, nos quais estão inclusos serviços de manutenção, garantia e atualização.

De acordo com o § 1º, n, "a", do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Atente-se para a expressão "demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas". Isto significa que o legislador considera que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente cientificado da Decisão proferida em primeiro grau de julgamento administrativo, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 916 a 933.

De início, diz que o Auto de Infração está eivado de vícios insanáveis que levam à nulidade do lançamento. Aduz que "(i) o enquadramento legal da infração foi equivocado, por indicar dispositivo genérico, não especificando qual seria aplicável o caso concreto, o que é agravada pela descrição incompleta dos fatos; (ii) o fundamento da alíquota do imposto está equivocado, indicando percentual de 25%, enquanto o aplicado para o cálculo do valor devido foi de 27%".

Afirma que a acusação fiscal é genérica, e indagou, exemplificativamente, "Qual seria, da gama de incisos do art. 4º do RICMS, a que se enquadraria o contribuinte Impugnante? Seria a prestação onerosa do serviço de comunicação (inciso I), o recebimento de serviço do exterior (inciso II) ou o recebimento de serviço prestado por meio de satélite (III)? Teria ocorrido a hipótese do §2º, sendo o serviço prestado mediante ficha, cartão ou semelhantes? Houve a cessão onerosa de meio das redes de telecomunicações (§3º)? Ou seriam os serviços adicionais ou suplementares (§4º)?".

Aduz que o Relator de primeiro grau reconheceu a insuficiência da fundamentação do Auto de Infração. Diz que "sabia que a exação se dava sobre a locação dos equipamentos já que os demonstrativos anexos expõem estes fatos", entretanto, afirma que o que cerceia o seu direito de defesa é não conhecer com a clareza devida o enquadramento da exigência.

Diz que há equívocos na alíquota. Aduz que o fundamento da autuação, inserido no art. 51, II, do RICMS/Ba, traz alíquota de 25%, enquanto toda a memória de cálculo a alíquota aplicada é de 27%. Nessa esteira, assevera que é necessário que a fundamentação seja feita de forma correta, pois, é essencial para a validade da imposição tributária. Cita Decisão do CARF no processo 10945.002285/2008-72.

No mérito, diz da não incidência do ICMS - Comunicação sobre o aluguel de equipamentos de TC CPE Solution e TC CPE VOZ.

Discorre sobre o “*arquetipo constitucional do ICMS - Comunicação*”, dizendo das hipóteses de incidência do ICMS e fazendo a definição de “*serviço de comunicação*” para efeitos de incidência do imposto, além explicar a natureza da receita de aluguel do TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ, tudo com o fim de demonstrar a improcedência do Auto de Infração em razão de que não há possibilidade de incidência do ICMS - comunicação sobre a atividade em voga. Cita o art. 155, II, da CF/88.

Entende que a Carta Maior fixou limites do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS - Comunicação entorno dos conceitos de “*prestação de serviço*” e de “*comunicação*”. Cita Roque Antônio Carraza.

Diz da definição de “*prestação de serviços*” e “*comunicação*”, cita a doutrina, e conclui, à luz do art. 155, II da CF/88 e do art. 2º da lei Complementar 87/96, que as normas infralegais distorcem os conceitos estabelecidos pela constituição, a exemplo da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 e do art. 66, §4º, do RICMS, transcritos. Nessa esteira, cita decisões do STJ no REsp 816.512/PI e no REsp 1176753/RJ.

Assevera que a autuação não deixa claro em que categoria o fiscal enquadró o aluguel de equipamentos de TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ, o que, como exposto, cerceia o seu direito de defesa e enseja a nulidade do Auto de Infração.

Avançando, assevera que as receitas auferidas pelo aluguel de equipamentos de TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ não encontram enquadramento nas hipóteses de incidência do ICMS.

Entende que o Fiscal estabeleceu compreensão equivocada da natureza das receitas de aluguel de equipamentos de TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ – entendendo tratar-se de receita advinda de serviço de comunicação.

Reiterando sua posição exposta ainda em sede de defesa, diz que a real natureza da receita “*Consiste na cobrança da locação de equipamentos de voz e dados para o cliente final, com serviços de manutenção, garantia e atualização, atendendo a toda a rede de comunicação de voz dos clientes da Oi. Com o CPE (Customer Premises Equipment) o cliente não necessita mais investir na aquisição de equipamentos podendo manter o foco do investimento no seu negócio. Além disso, o mesmo passa a ter uma solução de comunicação totalmente integrada e atualizada*”. Para corroborar a sua afirmativa, cita e transcreve a Cláusula Primeira do contrato que firmou com o ABN AMRO BANK, onde consta a definição de “*equipamentos de CPE*”, além do item 6.1.8, da mesma avença que trata da cobrança pelos serviços correspondentes a Serviços de telecomunicações propriamente ditos e os Serviços que não são de telecomunicações.

Na mesma esteira, também traz à baila outro contrato celebrado com o BANCOOB, também para demonstrar que “*o aluguel de TC CPE SOLUTION compõe um produto autônomo*”.

Diz que contrariando o quanto afirmado pelo Relator de primo grau, “*o aluguel de equipamentos não é despesa acessória ao serviço de comunicação*” e que “*não é condição para a prestação do serviço de comunicação o aluguel dos equipamentos do recorrente*”. Faz juntar notas fiscais exemplificativas, com o fim de demonstrar a autonomia da cobrança pelo aluguel dos equipamentos.

Cita Decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 116121, frisando a expressão: “*locação de bens móveis não pode ser confundida com serviço*”. Também cita a Súmula Vinculante 31 do STF. e diz que o aluguel de bens móveis sequer faz parte da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, justamente por não se enquadrar no conceito de serviço, concluindo que “*se o aluguel de equipamentos não pode ser considerado sequer “serviço”, não se pode cogitar, em hipótese alguma, a incidência do ICMS sobre aluguel considerando-o prestação de “serviço de comunicação”, sendo a autuação improcedente in totum*”.

Por fim, requer que se julgue NULO ou IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

A Dra. Maria Dulce baleeiro Costa, Representante da PGE/PROFIS, exara Parecer à fl. 939, no qual opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Diz que quanto às alegações de nulidade, não merecem prosperar, aduzindo que os fatos estão descritos com perfeição, o que permitiu ao autuado compreender a acusação para defender-se sem qualquer dificuldade.

No mérito, assevera que a operação em questão é de locação de equipamento de voz e dados que inclui manutenção, garantia, atualização, etc., o que caracteriza típico serviço de comunicação.

Opina pelo Não Provedimento do Recurso.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JFJ deste CONSEF, acórdão 0268-01/12, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se aprecia cinge-se à infração que acusa o Sujeito Passivo de falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis.

De plano, e em apertada síntese, o recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração em razão de suposto equívoco no enquadramento legal da infração, por indicar dispositivo genérico, bem como da aplicação equivocada da alíquota do imposto exigido.

Uma análise rasa dos autos se mostra suficiente para concluir que o recorrente tem alguma razão. Nesse sentido, convém destacar que os julgadores de primeiro grau concordaram que houve o erro apontado, ainda que entendam que restou claro o entendimento da acusação fiscal por parte do recorrente, aí embutido o entendimento de que não houve qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa.

A matéria que envolve a nulidade suscitada pelo recorrente tem sido motivo de divergência entre os membros desta 2ª JFJ. No particular, sem discutir o perfeito entendimento que teve o recorrente a respeito da imputação que lhe foi feita, me parece flagrante o fato de que o tipo infracional não encontra correspondência na parca descrição da conduta do Contribuinte.

Em casos similares, tenho me posicionado no sentido de que erros dessa natureza desnaturam o lançamento na medida em que podem confundir, e efetivamente confundem, o contribuinte na elaboração das suas teses e peças defensivas, o que em última análise significa afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Tal posicionamento tem fundamento óbvio, pois, diante de duas acusações para uma mesma infração, ou mesmo de uma acusação de entendimento dubio, terá o Contribuinte que escolher defender-se de uma das acusações ou mesmo das duas, o que, definitivamente, vai de encontro à ordem legal e constitucional.

O RPAF/BA, especificamente em seu art. 18, contempla situações como as do caso em análise, quando diz claramente que são nulos os lançamentos que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com a necessária segurança, a infração e o infrator.

Especificamente para o caso em apreço, ainda que reste demonstrado o erro perpetrado pelo autuante, inclusive no que pertine à aplicação da alíquota correta do imposto que se pretende exigir, vejo que o Sujeito Passivo, o recorrente, a quem foi oportunizado o contraditório e a ampla defesa, tomou conhecimento da acusação fiscal, teve perfeita compreensão da acusação contida no Auto de Infração em apreço, podendo, como efetivamente fez, defender-se. Nessa esteira, em que pese a falha na peça inaugural, especificamente no caso em apreço, os demonstrativos que a acompanham permitiram ao recorrente compreender, sem dificuldades, o

objeto da autuação, bem como os valores que a compõem, inclusive suprindo o equívoco em relação à alíquota correta do imposto.

Nessas circunstâncias, excepcionalmente, entendo que não deve ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada, haja vista que as peças de insurgência atacaram objetivamente a acusação fiscal.

No mérito, a discussão se dá em torno da interpretação da legislação.

A tese recursal tem foco na impossibilidade de incidência do ICMS sobre receitas advindas de locação de equipamentos, aí compreendidos os equipamentos TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ.

A Decisão da Junta de Julgamento Fiscal tem fundamento no § 1º, II, “a”, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que diz que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Entenderam os julgadores de piso que a expressão “*demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas*” significa que “*devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte*”.

Indo aos fatos, o que temos efetivamente é a locação de equipamentos de voz e dados, nos quais estão inclusos serviços de manutenção, garantia e atualização, além da prestação de serviço de comunicação.

Permito-me fazer remissão ao relator de primo grau quando perquiriu se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado. Entendo, *data venia*, que a primeira hipótese, *in casu*, é que deve prevalecer, explico.

Alguns pontos me parecem de entendimento pacíficos. O primeiro deles é que não se submete à incidência do ICMS a operação de locação de bens móveis. O segundo, até por disposição constitucional, submete à incidência do ICMS as prestações de serviços de comunicação. De outra banda, não é pacífico o entendimento de que tudo o que se vincula às operações que envolvem comunicação se sujeitam à incidência do ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96 aborda o tema de maneira muito genérica, e como tal, admite interpretações as mais diversas, senão vejamos. Diz a lei em seu art. 13, § 1º, II, “a”:

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

(...)

§ 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; (grifo do relator)

O nobre relator de primo grau entendeu que o texto da alínea “a”, acima destacado, autoriza o entendimento de que tudo o que se vincule à operação que envolva “*comunicação*” se sujeita ao ICMS. *Data maxima venia*, devo discordar. Se o raciocínio do n. julgador é o mais correto, serão desprezadas hipóteses relevantes e verdadeiramente factíveis, como por exemplo, a possibilidade concreta de se contratar o aluguel de um equipamento para comunicação com uma empresa e contratar o serviço de comunicação com outra, o que também pode acontecer na hipótese de se estabelecer duas avenças distintas entre os mesmos contratantes.

Ora, se as hipóteses acima ventiladas são verdadeiras, e são, não há porque não se fazer a segregação entre a locação do equipamento para comunicação do serviço de comunicação,

mesmo porque são relações jurídicas e contratuais distintas e que apenas se encontram no objetivo final.

Haveria de se cogitar que o dito objetivo final, por si só, já determinaria a incidência do ICMS. Nessa possibilidade, me ocorre, abraçando a tese contrariada, que também a mão de obra necessária ao funcionamento da “*comunicação*” também deveria ser fato gerador do ICMS, na medida em que estariam enquadradas nas “*demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas*”, conforme previsão da norma acima referida, o que se revelaria uma ilegalidade.

Ou seja, a aplicação da norma acima transcrita para dar fundamento à cobrança pretendida, no meu entender extrapola a sua aplicabilidade, pois, por certo, não pretendeu o Legislador dar tamanha amplitude ao alcance do ICMS, mesmo nas operações que envolvam “*comunicação*”.

Convém lembrar e trazer à baila o art. 6º, VIII e XIV, “a” do RICMS/BA, que diz:

Art. 6º. O ICMS não incide nas seguintes situações:

VIII - saída de bem integrado ao ativo permanente, desde que tenha sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação;

XIV - saída ou fornecimento:

a) de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil ("leasing"), bem como o respectivo retorno (art. 563);

O dispositivo acima diz da não incidência do ICMS sobre bens do ativo permanente, como é o caso daqueles bens que se destinam à locação, pois, não há transferência de propriedade, apenas o uso do bem para locação ou arrendamento mercantil, onde há a transferência da posse, sem, contudo haver a transferência da propriedade do bem, donde se supõe, por óbvio, o retorno do bem à posse do locador.

Pelo exposto, apesar da matéria ensejar uma discussão mais profunda, entendo que para o caso em apreço, o aluguel em voga não se configura despesa acessória em relação ao serviço de “*comunicação*”, pois, é negócio absolutamente autônomo, mesmo porque o ICMS sobre os equipamentos em referência foram ou serão exigidos em momento próprio.

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para declarar insubsistente o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Permito-me discordar do ilustre relator.

O recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicação, mais especificamente, telefonia celular e, nesta autuação, o ICMS foi lançado sob a acusação de que o contribuinte teria deixado de tributar receitas oriundas de prestações de serviços de serviços adicionais consistentes em locação de equipamentos de voz e dados (TC CPE SOLUTION e TC CPE VOZ), nos quais estão incluídos os serviços de manutenção, garantia e atualização, conforme lançado nos arquivos magnéticos enviados pelo autuado.

No mérito, o contribuinte argumentou que os aluguéis de equipamentos não guardam relação com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e, por isso, não estão sujeitos ao ICMS, já que se configura como um serviço de valor adicionado, sendo ilegal a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Muito embora a alegação do recorrente seja 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.

Observo que 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 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, ao dispor 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 suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)*”.

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 esta e outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0099-12/11, 0300-12/12, 0102-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12 e 0100-12/11.

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, *mutatis 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, TIPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.

(. . .)

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

(GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."

(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 ilegalidade, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0003/12-5**, lavrado contra **TNL PCS S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$148.837,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Maurício de Souza Passos e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Valnei de Sousa Freire e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS