

**PROCESSO** - A. I. N° 279692.0009/11-5  
**RECORRENTE** - TNL PCS S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0023-02/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11.07.2013

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0260-13/13

**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 ICMS 69/98. Os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração n° 27962.30009/11-5, lavrado em 15/08/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$118.134,21, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados, relativos aos meses de janeiro a dezembro do exercício de 2007.

O Fisco acosta, às fls. 06 a 27, documentos que consistem, dentre outros, em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, Termos de Intimação, mídia CD (fl. 27).

Às fls. 29 e 30 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos demonstrativos fiscais que embasam o Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 35 a 45 e acostou, às fls. 72 e 73, cópia de documento explicando em que consiste o “CPE Solutions” (*Customer Premises Equipment*), aduzindo, dentre outros dados, ser este termo utilizado para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente, citando como exemplo o PABX.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 76 a 86 contestando as alegações defensivas e sustentando a imputação.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão n° 0023-02/12, às fls. 89 a 107. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### VOTO

*Trata 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.*

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

Diante da autorização constitucional constante do art. 155, II, os Estados e o Distrito Federal alargaram a base tributária do ICMS tanto no transporte, quanto nas comunicações (sobre as quais não pesa qualquer restrição constitucional, seja de espécie, de âmbito ou de modalidade).

A norma que veiculou precariamente as novas feições do ICMS foi o Convênio ICM 66/88 (vigência até 31/10/1996), editado pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988, e da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975:

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

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

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

"Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

"Art. 2º. O ICMS incide sobre:

...  
VII – a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

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

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

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

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

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

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

A nova redação dada ao art. 21, incisos XI e XII, pela Emenda Constitucional nº 8, de 1995, não alterou substancialmente a letra original, senão para submeter os serviços de telecomunicação à regulação e a regimes jurídicos diferenciados de prestação (serviços públicos e privados), além de desagregar-lhes da radiodifusão (que escapam à regulação governamental e cuja outorga de concessão é diferenciada).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Comunicação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 2º .....

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

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

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

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

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

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

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

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

## A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

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

**"Telecomunicação: 1. Qualquer transmissão, emissão ou recepção de signos, sinais, escritos, imagens, sons ou informação de qualquer natureza por meio de fio, radio, óptico ou outro sistema eletromagnético. 2. Qualquer transmissão, emissão ou recepção de signos, sinais, escritos, imagens, sons ou informação de qualquer natureza por meio de fio, radio, visual, óptico ou outro sistema eletromagnético."**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem. Interpretando a "prestação onerosa de serviços de comunicação", como disciplinado nas legislações acima citadas, além da Lei nº 9.472, de 16/07/1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações (em especial, nos seu art. 60 e §§ 1º e 2º), e também com estribio em pensamento dos tributaristas Carlos Augusto Coelho Branco e Roque Antonio Carraza, no Parecer DITRI/GECOT de 03 de fevereiro de 2003, cuidando da matéria em questão, segue a mesma linha do entendimento da lição retro transcrita e conclui o seguinte: a) telecomunicação é um processo de comunicação. Processo este que se pode dar de diversas formas, por meio de linhas telegráficas, linhas telefônicas, satélites ou microondas. Comunicação é gênero, telecomunicação é espécie; b) para que um serviço de telecomunicação seja prestado, ou melhor, para que a mensagem saia de um local e chegue a outro (seja transmitida) é necessário que percorra um "caminho", o qual é realizado através de equipamentos, cabos, fios, ondas eletromagnéticas, modems, satélites, etc... Sem tais equipamentos não pode haver a prestação do serviço de telecomunicações, ou seja, são imprescindíveis, pois é impossível se pensar em prestar um serviço de telecomunicação sem utilização de equipamentos, que são os meios físicos por onde os dados trafegam. Não há possibilidade de dissociá-los, uma vez que são conexos entre si.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **LC 87/96:**

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

(...)

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

(...)

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

II – o valor correspondente a:

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

#### **Lei 7.014/96:**

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

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

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

#### **RICMS-BA:**

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

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

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

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

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

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

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

“Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel

#### 4. 2 – DA ANÁLISE

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

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

Nesse sentido, acolhe-se a definição de serviço de telecomunicações contida no art. 60 da Lei nº 9.742/97:

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

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

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

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

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

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

Quanto à constituição da base de cálculo, a defesa argumenta que o ICMS sobre os serviços de

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

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

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

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0145-12/09

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

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

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

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

Ora, diante destes fatos, não resta dúvida de que o impugnante oferta a locação de equipamentos como indispensável à efetivação do contrato de prestação do serviço de comunicação que oferece à tributação pelo ICMS. Os serviços ofertados promovem a comunicação entre seus usuários por intermédio da interligação dos terminais de rede que loca e seus equipamentos de rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efete. Dizem respeito, portanto e sem dúvida, a uma relação negocial onerosa alcançada pela tributação do ICMS como um “todo”.

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

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

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

Outro não foi o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2<sup>a</sup>. Vara de Feitos

Tributários do Estado de Minas Gerais ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, em 23/03/2006:

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

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

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

**18155073<sup>a</sup>. DOC PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL EM 7/6/2007 -**

**ACÓRDÃO: 18.155/07/3A RITO: SUMÁRIO**

**IMPUGNAÇÃO: 40.010119098-38**

**IMPUGNANTE: TELEMIG CELULAR S.A.**

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

**PTA/AI: 01.000152957-60**

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

**EMENTA**

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

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

“Estamos notando, portanto, que este ICMS não alcança simplesmente a comunicação. Em linguagem mais técnica, a hipótese de incidência possível deste ICMS é prestar, em caráter negocial, serviços de comunicação. Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica, um serviço de comunicação”.

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

“Acórdão nº 046/2002

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

Recurso Voluntário

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

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

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

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

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

do citado Informativo Técnico Tributário). Esse mesmo entendimento está contido na Decisão Normativa CAT-5, de 2-12-2004, publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 03/12/2004, que traz a seguinte ementa:

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

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

Portanto, no caso em análise, tenho convicção que os aluguéis de bens móveis e equipamentos de telecomunicações, a exemplo de CPE's Solutions, Modems, Roteadores, Chave Selecionadora, Circuito Integrado, Unidade de Derivação, Micro Estação, e outros equipamentos fornecidos pelo autuado aos seus contratados e usuários do serviço de comunicação por ele facultados devem ser compreendidos como as "condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive", constituindo-se, assim, em instrumentos indispensáveis à atividade-fim do impugnante. Por isso, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal, pelo que tenho como caracterizada a infração 04, ratificando, inclusive, a base de cálculo que está plenamente compatibilizada com a legislação pertinente.

Acrescente-se, ainda, nessa mesma linha o disposto no Parecer DITRI de 03 de fevereiro de 2003, transscrito pelos autuantes, bem como, no mesmo sentido, também, transcrita a Decisão Normativa CAT-5, de 02-12-2004, do Estado de São Paulo.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 117 a 136, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente cita a imputação e aduz que o Fisco estaria pretendendo fazer incidir ICMS sobre a atividade de aluguel de equipamentos, que seria locação de bens móveis *"que não configura serviço de qualquer tipo, seja de comunicação ou de outra natureza, não sendo, assim, passível do imposto estadual."*

Aduz que na impugnação ele, Recorrente, sustentou que não há incidência de ICMS sobre a atividade de locação de equipamentos (bens móveis), por não se configurar serviço de qualquer tipo; e que se a locação de equipamentos fosse caracterizada como serviço, não haveria serviço de comunicação, mas possuiria um caráter de atividade-meio, *"constituindo apenas atividade preparatória ao serviço de comunicação propriamente dito."*

Transcreve a Ementa do Julgado *a quo*, que diz deveria ser reformado.

O contribuinte, em suma, volta a alegar as razões impugnatórias iniciais no sentido de que

I - não incidiria ICMS sobre a atividade de locação de equipamentos, bens móveis, que diz seria o objeto da autuação, e que a JJF afastou esta alegação com o argumento de que a locação de equipamentos faz parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço e, portanto, seria atividade que integra o serviço de comunicação como um todo, citando julgado do Plenário do Supremo Tribunal Federal, e aduz que no julgamento do RE nº 116.121/SP foi declarada 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. Cita voto presidencial, na sanção da LC 116/2003, em relação ao item 3.02 da Lista de Serviços, que previa a atividade de locação de bens móveis como passível da incidência do ISS. Cita a Súmula Vinculante nº 31, em 17.02.2010, (*"É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".*.), que aduz ratificada em 2010. Diz que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça estariam afastando a imposição de ICMS sobre a atividade de locação de equipamento desenvolvida por Concessionárias de Serviço Público de Comunicação, cita julgados das esferas judicial federal e administrativa do Estado do Rio de Janeiro. Afirma que se

considerasse o aluguel de equipamentos como serviço, o que admite para fins de mera argumentação, sua natureza seria não de serviço de comunicação, passível da incidência do ICMS, mas de atividade-meio, não é sujeita à cobrança do ICMS, visto ser “*atividade preparatória ou viabilizadora do serviço de comunicação (atividade-fim), este sim tributado pelo imposto estadual, conforme restará demonstrado a seguir.*”

II – o ICMS não incidiria sobre os serviços correlatos à telecomunicação, ou sobre atividades-meio. Diz que o Julgador de primo grau acolheu, em seu voto, a definição de serviço de telecomunicações contida no artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações, que seria “*o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”, o que, no entender do Julgador, tornaria evidente que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a atividade de telecomunicação propriamente dita, mas estende-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado. Diz ser tal entendimento equivocado. Afirma que as atividades de locação de bens móveis objeto da autuação fiscal combatida constituem atividade-meio, não envolvendo qualquer serviço de comunicação, não atraindo a incidência do ICMS, “*uma vez que constitui mero serviço auxiliar e preparatório ao serviço de comunicação propriamente dito (atividade-final), o qual é tributado pelo ICMS.*” Que, no entanto, o Fisco comete erro ao afirmar, em seu relato fiscal, que o equipamento TC CPE SOLUTION seria equipamento necessário, indispensável e imprescindível ao serviço de comunicação.

Diz que o tomador do serviço pode optar por comprar, em qualquer loja do mercado nacional, os equipamentos ditos “indispensáveis à atividade fim do contribuinte” (serviço de comunicação), e não locar dele, Recorrente, e o serviço de comunicação continuará sendo prestado normalmente. Reprisa as demais alegações a respeito, citando o artigo 155, inciso II, da Constituição da República, artigos 2º, III, 12, VII, e 13, todos da Lei Complementar 87/96.

Diz que o Fisco também se baseou no que afirma ser ilegal Convênio ICMS nº 69/98, incorporado no artigo 4º, parágrafo 4º e o artigo 66, parágrafo 4º, ambos do RICMS/BA, e que afirma que teria ampliado “*espuriamente*” 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). Discorre a respeito citando jurisprudência, o artigo 108 do CTN, artigo 89 do Regulamento para Expedição de Autorização para Prestação de Serviço Telefônico Fixo Comutado Destinado ao Uso do Público em Geral – STFC, da ANATEL, juristas, e a Súmula nº 350/STJ (O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.).

Conclui aduzindo que uma vez que estaria demonstrada a não incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes da atividade de locação de equipamentos, porque essa não se enquadraria no conceito de serviço de comunicação, requer o provimento do Recurso Voluntário, com a reforma da decisão proferida e o cancelamento integral da autuação fiscal, com extinção do crédito tributário subjacente.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, emite Parecer às fls. 140 a 146 citando Parecer do Procurador José Augusto Martins, emitido em processos similares. Cita jurista e diz que a base de cálculo abstrata pode abranger total, ou parcialmente, o fato imponível desvelado no mundo fenomênico. Cita o artigo 13 da LC 87/96.

Discorre acerca da delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, o artigo 2º, III, da LC 87/96, o artigo 110 do CTN, e discorre sobre o significado da expressão “*prestação onerosa*”, citando jurista. Fala sobre o conceito de “*Comunicação*” expressado no Decreto 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações).

Aduz que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN 1.467-6/DF, prolatou Acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, e que o

serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação. Discorre sobre o conceito de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, e jurista. Cita o artigo 60 da Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), que determina que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Assevera que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto.

Afirma que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços suplementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; que o imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividades que agilizem, ou otimizem, os serviços de comunicação. Aduz que, assim, entende não caber guarida às alegações do recorrente, porque emoldurado no campo de incidência do ICMS o serviço de locação de equipamento indispensável à efetivação do serviço de comunicação entre emissor e receptor, ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitada no Convênio ICMS 69/98, em cuja Cláusula Primeira consta: “*Os signatários firmam 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.*”

A Procuradora cita os artigos 4º, §4º, e 66, I, ambos do RICMS/BA, e diz que a receita auferida pelo aluguel dos equipamentos TC CPE Solution está incluída nestes conceitos. Afirma que os elementos probatórios constantes nos autos demonstram que os valores faturados pelo recorrente com a denominação “locação de terminais de rede TC CPE SOLUTION” têm caráter adesivo e complementar à prestação de serviços de comunicação, sendo elementos materiais essenciais para viabilizar e completar o serviço de telecomunicação.

Afirma ser interessante esclarecer o caráter não vinculante da jurisprudência emanada do STJ declarando, em processos específicos, a não incidência do ICMS nos serviços suplementares.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, de ofício verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nisto incluído o Convênio ICMS 69/98, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Ainda de ofício assinalo que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

No mérito, não merece reparo a decisão objeto do recurso.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância, e apreciado com tal profundidade de pesquisa que na verdade o tema está esgotado.

Trata-se de assunto reiteradamente analisado neste Conselho, inclusive com a apreciação do tema pelos dignos representantes da PGE/PROFIS, tendo sido, até aqui, predominante o entendimento no sentido de que todas as facilidade e atividades vinculadas necessariamente à prestação dos serviços de telecomunicação compõem a base de tributação do ICMS.

O uso dos equipamentos objeto da autuação, TC CPE SOLUTION, tal como dito pelo contribuinte, é tão essencial à prestação dos serviços de telecomunicação que presta, que se o seu cliente não aluga tal equipamento do ora Recorrente, terá a opção de comprá-lo alhures. Ou seja, sem tal equipamento, cuja receita do dito “aluguel” entra, necessariamente, na conta que cobra do consumidor dos seus serviços de telecomunicação, então o cidadão não pode usar os serviços de telecomunicação. Não se trata, portanto, sequer de uma “facilidade”, e sim de condição imprescindível, um serviço complementar, para que o seu serviço de comunicação seja prestado.

Comungo integralmente das vastas ponderações do voto da decisão *a quo*, bem como o teor do Parecer técnico-jurídico exarado nos autos, que não reproduzo por desnecessário, visto que consta no relatório que integra este Acórdão, e com base no inciso II da Constituição da República; no inciso III do artigo 2º da LC 87/96; no artigo 110 do CTN; no artigo 60 da Lei Gerald e telecomunicações; na Cláusula Primeira do Convênio ICMS, e artigo 17, VIII, §11, da Lei 7.094/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo do voto da Relatora, divirjo do seu entendimento porque não há que se falar em incidência do ICMS sobre locação de bens.

É entendimento pacificado no STF e no STJ de que locação não é serviço, conforme se pode verificar do verbete da Súmula Vinculante 31. Destarte o aluguel de um equipamento não pode ensejar a incidência do ICMS sobre serviço de comunicação. Neste sentido, o entendimento do STF:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS. I - O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 116.121, Rel. para o acórdão o Min. Marco Aurélio, assentou entendimento no sentido da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. II - Entendimento mantido atualmente por ambas as Turmas desta Corte. III - Agravo regimental improvido.*

(RE 455613 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00047 EMENT VOL-02304-04 PP-00658)

Além disso, ainda que fosse considerado serviço, seria um serviço adicional, sobre o qual não incide o ICMS Comunicação. Deve-se frisar que o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sim sobre a prestação onerosa de serviços relativos à comunicação, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (“*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*”).

Não há dúvida de que os serviços adicionais, logo, o cerne da questão está em definir se este serviço prestado por empresa de telefonia, é serviço de telecomunicação ou não.

Na conformidade dos artigos 60 e 61 da Lei n. 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), tem-se que:

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

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

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

**Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.**

§ 1º **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações**, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. § 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações (grifamos).

A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), ao regulamentar os serviços a ela afetos, via Resolução nº 73/98, ratifica o dispositivo legal acima transcrito:

**Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações:**

I – o provimento de capacidade de satélite;

II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;

**III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9472 de 1997**(grifamos)

Assim, os serviços adicionais se encaixam, portanto, no conceito de serviço de valor adicionado, diferentemente do serviço de telefonia, nítido serviço de telecomunicações. Conforme determina a legislação, devem ser tratados diferentemente o serviço (propriamente) de comunicação e aqueles que meramente se servem dele como um meio de realização (serviços adicionados).

Neste sentido, a doutrina de Roque Antonio Carrazza:

[...] o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. E, depois, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes efetivamente se comuniquem entre si.

[...].

Mas, mais do que isto: é mister, ainda, que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio de ICMS. O que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço de comunicação.

[...].

O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação.

Deveras, na medida em que a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam.

Expliquemo-nos melhor.

Consoante já adiantamos, a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato imponível do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência.

[...].

IGualmente não se confundem com os serviços de comunicação – não podendo, destarte, ser tributados por meio de ICMS – os ‘serviços de valor adicionado’ (art. 61, da Lei nº 9.472/1997), que aumentam o valor e o alcance da comunicação (v.g., a secretaria eletrônica). Afinal, o que se tributa são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quaisquer serviços por empresas de comunicação. (Carrazza, Roque Antônio in ICMS. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.162-164, 167 e 171 - grifamos).

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a questão da tributação dos provedores de internet, conclui que os serviços de valor adicionado não estão sujeitos à incidência do ICMS:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO . ARTIGO 544 DO CPC. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. MODALIDADE BANDA LARGA. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. POSICIONAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. JULGAMENTO DOS ERESP 456.650/PR. RECURSO DESPROVIDO.**

*1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".*

*2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.*

*3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.*

*4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.*

*5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.*

*6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: "O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.*

*Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).*

*"O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrupa mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações" (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in "Tributação na Internet", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto)*

*7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.*

*8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.*

9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. No julgamento dos EREsp 456.650/PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação.

14. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg nos EDcl no Ag 883278/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 05/05/2008) (grifamos)

Ante o exposto, entendo que merece reforma a decisão recorrida, haja vista que resta pacificado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que a locação não é serviço e não está sujeita à incidência do ISS ou do ICMS, além disso, de acordo com a LC 87/96, a legislação atinente aos serviços de telecomunicações e o entendimento pacificado do STJ, não é cabível a aplicação do Convênio ICMS 69/98 e que, portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços adicionais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 279692.0009/11-5, lavrado contra TNL PCS S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$118.134,21, 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) – Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE: Conselheiros(as) – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS