

**PROCESSO** - A. I. N° 298636.0041/11-1  
**RECORRENTE** - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0066-02/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 24.07.2013

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0271-13/13

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. No caso, o aparelho decodificador e o software são Recursos tecnológicos necessários à execução da prestação do serviço de televisão por assinatura via satélite, sem os quais o serviço não pode ser prestado, assim como a assistência técnica, que também onera o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, pelo que os mesmos constituem base de cálculo do imposto. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. 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° 298636.0041/11-1, lavrado em 13/09/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$736.398,13, acrescido da multa de 60%, em razão de duas imputações:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$85.003,43, na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de novembro e dezembro de 2010, conforme demonstrativo à fl. 09 e CD à fl. 48. Consta, no campo Descrição dos Fatos do Auto de Infração (fl. 01):

*O autuado prestador de serviços de televisão por assinatura está deixando de recolher ICMS relativo a serviços de telecomunicações ao classificar como locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de software, valores cobrados dos clientes para transmissão da programação em ponto extra, sem incluí-los na base de cálculo do ICMS. Todos os equipamentos e softwares necessários à execução do serviço de telecomunicações fazem parte do serviço, pois são indispensáveis a execução do mesmo. O parágrafo 1º do Art. 4º do RICMS/Ba define serviço de comunicação para os efeitos do Regulamento do ICMS como: O ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens através de sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de televisão por assinatura. A alínea d do inciso V do Art. 86 esclarece a correta interpretação do Regulamento do ICMS/Ba da seguinte forma:*

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

*Encontra-se anexo a este Auto de Infração as sumarizações mensais, por descrição de serviço, dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 (arquivo Item) com os valores de ICMS não recolhidos, mencionados no parágrafo anterior, destacados.*

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$651.394,70, na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados, no período de

setembro de 2006 a dezembro de 2008, novembro e dezembro de 2010, conforme demonstrativo à fl. 10 e CD à fl. 48. Consta, no campo Descrição dos Fatos do Auto de Infração (fl. 01):

*O autuado cobra dos clientes serviço de assistência técnica de forma avulsa ou por intermédio dos planos de assistência denominados serviço de assistência prêmium ou SKY prime 24hs, estes serviços estão descritos com mais detalhes no contrato de adesão (anexo) mas o fato é que não é recolhido nenhum imposto sobre esta cobrança, os equipamentos utilizados nos serviços de televisão por assinatura podem ser cedidos em comodato, locados ou vendidos mas, em qualquer uma das hipóteses, só a SKY os fornece. O contrato de adesão assinado pelo tomador do serviço obriga o mesmo a recorrer somente a SKY sempre que houver necessidade de manutenção nos equipamentos que são imprescindíveis a realização dos serviços (cláusula 7.1, alínea c). Os equipamentos decodificadores só funcionam com um cartão com chip que é introduzido no equipamento decodificador; pelo contrato de adesão estes cartões são de propriedade da SKY e em hipótese alguma podem ser vendidos (cláusula 2.3 do contrato de adesão). Do exposto está claro que o serviço de telecomunicações prestado pela SKY só se dá por concluído na saída do sinal do aparelho decodificador para a televisão do cliente, portanto é da responsabilidade da SKY garantir o envio do sinal até o aparelho televisor do cliente com padrão de qualidade e regularidade adequadas a sua natureza, como estabelece o Art. 30, inciso I, do Regulamento de Proteção e Defesa dos Direitos dos Assinantes dos Serviços de Televisão por Assinatura (Anexo). A SKY não tem o direito de cobrar do cliente serviço de assistência técnica indispensável à prestação de um serviço de telecomunicações pelo qual o cliente está pagando e é dever da SKY fornecê-lo. Portanto tudo o que é cobrado ao cliente como assistência técnica integra o valor do serviço de telecomunicações e deve ser recolhido o ICMS correspondente. Estão sendo cobrados estes valores.*

Às fls. 52 e 52-A comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados às fls. 01 a 47 do Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 54 a 69, o autuante prestou informação fiscal às fls. 120 a 121, mantendo o lançamento e juntando cópia do Acórdão JJF 0280-05/11.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0066-02/12, às fls. 128 a 134. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### *VOTO*

*A exigência fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, relativo às prestações de serviços de comunicações tributadas, porém escrituradas como não tributadas, conforme demonstrado às fls. 09 e 10 dos autos.*

*Com relação à infração 01, o fulcro da autuação é que o contribuinte autuado deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, nos meses de novembro de dezembro de 2010, os valores cobrados dos seus assinantes como contrapartida da cessão de softwares necessários para prestação dos serviços, classificados como locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de softwares.*

*No caso da infração 02, a exigência fiscal decorre de recolhimentos a menor do ICMS realizados no período de setembro de 2006 a dezembro de 2008, e novembro e dezembro de 2010, em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a título de assistência técnica na base de cálculo do imposto.*

*Foi argüido em preliminar que o lançamento contém vício na peça inaugural, pois não preencheu os requisitos legais indispensáveis para a constituição do crédito tributário, por entender que as disposições do artigo 51, II, "l" do RICMS/BA indicado na autuação encerram flagrante incongruência com o demonstrativo de débito a ela anexado, que prevê a aplicação da alíquota de 25% nas prestações objeto da autuação, enquanto que nos demonstrativos de cálculo anexos ao processo consta a aplicação de 27%, tornando difícil identificar claramente qual a alíquota que a fiscalização entende aplicável ao caso.*

*Analizando tal preliminar, verifico que assiste razão ao defensor, no sentido de que conforme dispõe os dispositivos do RICMS/97, a seguir transcritos, a alíquota é de 25%.*

*Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subseqüente:  
(....)*

*Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*(....)*

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

*(...)*

*l) serviços de radiodifusão sonora e de som e imagem, telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura.*

Contudo, verifico que nos demonstrativos às fls.09 e 10, os valores do imposto foram transportados corretamente para o demonstrativo de débito às fls.01 e 02 dos autos, cuja alíquota especificada e a base de cálculo encontrada, apesar de incorretas, nenhuma repercussão teve nos valores apurados no levantamento fiscal, os quais correspondem a 50% dos valores devidos ao Estado da Bahia, merecendo ressaltar que o sujeito passivo em momento algum de sua peça defensiva argüiu incorreção nos mesmos.

Desse modo, tendo em vista que o lançamento obedeceu ao devido processo legal, haja vista que inexistente dissonância entre a descrição dos fatos, embasamento legal, e demonstrativo de apuração do débito, rejeito as preliminares arguidas na defesa fiscal por não se enquadrar o pedido do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99, e passo a analisar o mérito da lide.

No que tange ao mérito da autuação o defendant argui a impossibilidade de ser exigido o ICMS sobre tais valores, cobrados a título de cessão de softwares, frisando que a fiscalização pretende conferir caráter interpretativo às disposições do Decreto nº 12.831/11, emprestando-lhe efeitos retroativos de maneira a abarcar períodos anteriores a sua publicação, entendendo resta imperioso que se considere a aplicabilidade da alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11, conforme “nota” estabelecendo efeitos a partir de 10/05/11.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0280-05/11, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e o mesmo autuante, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão acima citado, (Decisão unânime), cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, in verbis:

(...)

Há de se ressaltar que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretario da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

Portanto descabe a alegação da impugnante acima, uma vez que a previsão constante da alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA, no sentido de que, nas prestações de serviço de televisão por assinatura, “todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação”, já tinha previsão legal, tendo tal inserção, ocorrida através do Decreto nº 12.831/11, com efeitos a partir de 10/05/11, em relação à opção do contribuinte pelo benefício da redução da base de cálculo, previsto no art. 86 do RICMS/BA, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/ crédito). Logo, denota-se que não se trata de efeitos retroativos à norma.

Igualmente descabe a alegação de que o fornecimento de equipamentos e a cessão de software aos assinantes são atividades preparatórias à prestação de serviços de telecomunicações, pois para a efetivação da sua prestação de serviço de televisão por assinatura via satélite se faz necessária tal estrutura (aparelho decodificador e o software), devendo a remuneração decorrente da cessão dos equipamentos e dos softwares compreenderem do campo de incidência do ICMS, conforme previsão legal acima, visto que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

Da mesma forma, devem-se incluir na base de cálculo do ICMS os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, por força do contrato de adesão, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto, não incidindo ISS por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos, conforme determina a LC 116/2003.

Assim, comungando com as conclusões acima, considero correto a conclusão fiscal, uma vez que o aparelho decodificador e o software são Recursos tecnológicos necessários à execução da prestação do serviço de televisão por assinatura via satélite, sem os quais o serviço não pode ser prestado, bem assim, que a assistência técnica, onera o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, e devem os mesmos constituir da base de cálculo do imposto.

*Por fim, deixo de acatar a argüição de inconstitucionalidade suscitada pelo autuado, em relação ao Convênio ICMS nº 20/2011, já que, acorde o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA o Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 146 a 164, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. O Recorrente aduz que é prestadora de serviços de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura, por meio de transmissão direta via satélite, modalidade de serviço especial de telecomunicação.

Relata que tais serviços consistem essencialmente na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para isto (antenas, *receivers*, decodificadores e outros equipamentos correlatos). Que é empresa inscrita como contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo, onde tem sua sede, o estabelecimento por meio do qual celebra os contratos com os assinantes e o estabelecimento que gera os sinais transmitidos via satélite captados pelos assinantes. Que, entretanto, em atendimento ao Convênio ICMS 113/04, e para viabilizar o recolhimento da parcela do ICMS devido ao Estado da Bahia, é regularmente inscrita neste Estado sob o nº 75.623.605. Discorre acerca das imputações e da Decisão de base.

Em seguida, fala sobre competência tributária citando os artigos 146, III, e 155, II, ambos da Constituição da República; artigo 2º, III, e artigo 12, VII, da Lei Complementar nº 87/96. Discorre acerca de hipótese de incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, citando os elementos onerosidade da prestação; utilização de um canal entre emissor e receptor; e transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos. Afirma que é no momento da efetiva transmissão da mensagem que se considera ocorrido o fato gerador do imposto estadual, quando instalada a relação entre o emissor e o receptor por meio do canal da empresa de comunicação que possibilitará a veiculação da mensagem. Aduz também que para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie. Cita juristas.

Expõe que a União promulgou a Lei nº 9.472/97, por meio da qual foi aprovada a Lei Geral de Telecomunicações - LGT, que dispôs sobre a organização dos serviços, a criação e o funcionamento do órgão regulador correspondente, a ANATEL. Cita os artigos 60, §1º, e 61, ambos da LGT. Copia e fala sobre o artigo 3º, II da Resolução nº 73/98, que regulamenta a Lei nº 9.472/97, aduzindo que este prescreve expressamente as atividades que, muito embora se relacionem de alguma maneira com os serviços de telecomunicação, não constituem serviço dessa natureza. Aduz que o legislador, no exercício da competência definida pela Constituição da República, para evitar eventuais questionamentos sobre o assunto, preocupou-se em fazer a distinção entre as atividades preparatórias e auxiliares ao serviço de telecomunicação e aquelas diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço principal. Argumenta que esta sua constatação é importante para esta lide porque o débito cobrado decorre da tentativa da fiscalização de incluir na base de cálculo do imposto valores decorrentes de serviços preparatórios e auxiliares que, segundo ele, recorrente, entende, não se enquadrariam no conceito de comunicação. Questiona a legalidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, que afirma que fundamenta o lançamento e a Decisão de base.

O recorrente prossegue afirmando que seria impossível exigir ICMS sobre os valores cobrados a título de cessão de equipamentos e *softwares*. Que pela imputação 1 é exigido ICMS em razão da não inclusão, na base de cálculo do imposto, de valores cobrados dos assinantes a título de locação de equipamentos e cessão de *softwares*. Que, no entender do autuante, corroborado pela Decisão objeto do Recurso, pelo fato de os equipamentos (decodificadores) e os *softwares* serem imprescindíveis para a efetiva prestação dos serviços de televisão por assinatura, os valores a eles relativos deveriam necessariamente compor a base tributável do ICMS. Que a fiscalização

sustentou sua pretensão no art. 86, V, “d” do RICMS/BA, este com a redação dada pela Alteração nº 145 do Decreto nº 12.831, de 13/05/2011, decorrente das disposições do Convênio ICMS 20/11, que incluiu o inciso IV ao §1º do Convênio ICMS 57/99 que, para o autuante, teria por finalidade exclusiva esclarecer a correta interpretação do Regulamento do ICMS da Bahia.

O contribuinte prossegue expondo que com a edição do Decreto nº 12.831/11, decorrente da celebração do Convênio ICMS 20/11, foi incluída a alínea “d” ao inciso V do art. 86 do RICMS/BA para estabelecer que os meios e equipamentos fornecidos pelo prestador de serviços aos seus tomadores deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS caso o contribuinte pretendesse optar pela redução de base de cálculo correspondente, exigência esta até então inexistente na legislação que trata do ICMS. Que, por meio desse ato, o Estado da Bahia teria inovado sua legislação tributária, estabelecendo que a partir de sua edição, nos casos em que o contribuinte opta pela redução da base de cálculo, está obrigado a submeter à tributação do ICMS todos os valores cobrados dos assinantes, inclusive os relativos à cessão de equipamentos e de *softwares*, ainda que tais valores não se revelem tributáveis pelo imposto em circunstâncias normais, por não se tratarem de receita oriunda de telecomunicação. Que assim os Estados, na qualidade de concessionários de incentivo fiscal aos prestadores de serviços de televisão por assinatura, teriam decidido por “alargar” a base de cálculo do ICMS nessas situações, impondo aos contribuintes, “contratualmente”, a obrigação de incluir valores na base do imposto que em seu entender não correspondem a receitas oriundas da prestação de serviços de televisão por assinatura.

O recorrente aduz que não se pode admitir a fundamentação constante da Decisão de base e no sentido de que as exigências materializadas pela autuação não teriam por base o art. 86, V, “d” do RICMS/BA, e sim apenas o art. 4º, §4º do mesmo Regulamento, porque a fiscalização de fato invocou a alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA, inserida pelo Decreto nº 12.831/11 acima mencionado, como fundamento da autuação quando, no descriptivo das infrações dela constante, mencionou tal alínea; e também pelo fato de que os valores que cobra dos seus assinantes, a título de locação de equipamento e cessão de *softwares* não seriam enquadráveis no referido artigo 4º, §4º, do RICMS/BA, que decorre diretamente das disposições do Convênio ICMS nº 69/98, uma vez que não podem ser caracterizados como serviços de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura ou facilidades adicionais prestados ou disponibilizados aos assinantes. Que, ao contrário, seriam atividades distintas da prestação de serviços de televisão por assinatura, que têm finalidade meramente preparatória no contexto desta atividade-fim. Que, por isso, não poderiam integrar a base de cálculo do ICMS.

O sujeito passivo prossegue expondo que o valor da assinatura mensal serve para remunerar os custos que tem para adquirir os direitos de transmissão dos programas, e que a contraprestação pelos assinantes pelos *softwares* cedidos teria a finalidade de cobrir os custos técnicos da transmissão, sendo uma contrapartida dos meios técnicos para que a transmissão dos programas ocorra, e que por isto não se poderia considerar que seja remuneração de um serviço de telecomunicação *stricto sensu*. Aduz ser preciso distinguir os meios técnicos necessários para que o serviço de comunicação se opere e a comunicação em si, que seriam realidades distintas. Cita jurista.

Aduz que seria inequívoco que os Estados, ao celebrarem os Convênios ICMS 69/98 e 20/11 com vistas a legitimar a incidência do ICMS sobre os valores cobrados a título de cessão de equipamentos no contexto da prestação de serviços de televisão por assinatura, teriam incorrido em violação ao quanto estabelecido pela LC nº 87/96. Cita Decisão judicial da Primeira Seção do STJ e as Súmulas STJ nº 334 e 350.

Afirma que o Convênio ICMS 69/98 alterou o conceito de “comunicação” estabelecido no artigo 155, II, da Constituição da República, no inciso III, do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 60, §1º, da Lei nº 9.472/97 - LGT, violando frontalmente o artigo 110 do CTN. Que tendo em vista que não existiria previsão legal autorizadora da tributação dos serviços arrolados no Convênio ICMS 69/98, a respectiva tributação por parte do ICMS implicaria interpretação extensiva da legislação, que, segundo dispõe o artigo 108, § 1º do CTN, é vedada em matéria

tributária. Assevera que se competência tributária tem efeito negativo, no sentido de impedir que recaia sobre qualquer objeto fora do campo constitucionalmente delimitado, não haveria como se admitir a incidência do ICMS sobre algo que não se enquadre no conceito de comunicação.

O contribuinte afirma que em sendo as disposições do art. 4º, §4º do RICMS/BA contrárias às diretrizes do ICMS estabelecidas pela LC nº 87/96, conforme entendimento do STJ em processo em que o próprio Estado da Bahia foi parte, e ao conceito de telecomunicação contido na Lei nº 9.472/97 - LGT, não se prestariam para justificar a autuação em lide, pelo que seria evidente que a fiscalização baiana fundamenta sua pretensão nas disposições do Decreto nº 12.831/11, ao qual pretende conferir caráter interpretativo para lhe emprestar efeitos retroativos de maneira a abranger períodos anteriores à sua publicação, o que afirma que não pode ser admitido. Cita o art. 106, I do CTN. Discorre sobre retroatividade da norma jurídica, cita juristas e o § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, aduzindo que este estabelece que as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova. Cita os artigos 2º; 5º, XXXVI e art. 150, III, "a", da Constituição da República.

Aduz ser imperioso que se considere a aplicabilidade da alínea "d" do inciso V do art. 86 do RICMS/BA apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11. Cita que o próprio RICMS/BA, quando internalizou as disposições do Convênio ICMS 20/11, expressamente consignou "nota" estabelecendo que a alínea "d" foi acrescentada ao inciso V do art. 86 pela Alteração nº 145 (Decreto nº 12831/11), de 09/05/11, DOE de 10/05/11, efeitos a partir de 10/05/11.

Frisa que as exigências correlatas à cessão de *softwares* aos assinantes baianos decorrem de atividade abarcada pela LC nº 116/03, pelo que estaria sujeita ao ISS e não ao ICMS. Que, de acordo com o art. 1º, §2º da LC nº 116/03, os serviços por ela definidos estão sujeitos exclusivamente à incidência do ISS, inclusive quando haja o fornecimento de mercadorias para a execução dos serviços, ressalvados os casos em que a própria LC excluiu da incidência do imposto os materiais empregados, que ficam sujeitos ao ICMS. Que o subitem 1.05 da Lista Anexa à LC nº 116/03 prevê a incidência exclusiva do ISS sobre os serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, exatamente a atividade sobre a qual afirma que a fiscalização baiana pretende exigir ICMS por meio do Auto de Infração ora em julgamento.

O recorrente passa a falar sobre a Infração 2 afirmando que existiria impossibilidade de se exigir ICMS sobre os valores cobrados a título de assistência técnica. Que no entender do Fisco e da JF, pelo fato de tais serviços serem prestados por ele, Recorrente, em regime de exclusividade, em equipamentos de sua propriedade e sem os quais não haveria a efetiva recepção dos sinais pelos assinantes, seriam eles imprescindíveis para a atividade comunicativa, motivo pelo qual os valores a eles relativos deveriam necessariamente compor a base tributável do ICMS. Que, entretanto, os serviços de assistência técnica prestados podem ser contratados pelos assinantes nas formas de "mensalidade" ou "evento". Que nos termos dos contratos usualmente propostos aos assinantes, referido serviço compreende, basicamente, a instalação, reinstalação, assistência técnica (reparos, ajustes etc.), distribuição e retirada de equipamentos, todos relacionados ao serviço *Direct To Home - DTH* fornecido. Que, mais especificamente, a prestação dos serviços de assistência técnica é disponibilizada aos assinantes nas formas: (i) "Serviço Premium", quando cobrados mediante mensalidade fixa; e (ii) por evento, quando cobrados por unidade de visitas e/ou serviços solicitados. Cita o contrato de adesão sobre o assunto. Afirma que o caráter opcional deste serviço seria claro e o assinante só o contrata se quiser, de forma que lhe for mais conveniente, como parte de um *combo* ou não, e não faria sentido a alegação de que o valor da assistência técnica integra o preço do serviço de comunicação, porque dele não faria parte e representaria atividade específica.

Aduz que da mesma forma como ocorre com as atividades de locação de equipamentos e de cessão de *softwares*, os serviços de assistência técnica são ofertados de forma autônoma, representando atividades auxiliares ao serviço de *DTH* executado, e as receitas a eles inerentes são também cobradas, registradas e precificadas de forma autônoma. Diz que desta constatação de que as receitas relativas aos serviços de assistência técnica decorrem de outras atividades

realizadas por ele, Recorrente, distintas da prestação dos serviços *DTH*, concluir-se-ia que não haveria que se falar em incidência do ICMS sobre tais valores, porque tal atividade também não estaria compreendida dentro do campo de incidência do imposto. Que como regra, nos termos da lei, somente a receita decorrente da prestação de serviços de telecomunicação poderá ser onerada pelo imposto, e em seu caso específico a única receita que cumpriria esse requisito é a auferida como contraprestação do serviço de transmissão dos programas de televisão e de áudio via satélite. Cita jurista e Decisão do STJ.

Afirma que nos casos específicos em que as atividades são desempenhadas diretamente por ele, Recorrente, destaca o fato de ser a única empresa capacitada para a prestação desses serviços em determinadas hipóteses, sendo somente ele, Recorrente, quem possui os conhecimentos técnicos e códigos de sistema relativos aos serviços prestados, razão pela qual em algumas situações não poderia haver outros prestadores de serviços de assistência técnica. Diz que admitir que terceiros tenham acesso a algumas informações tecnológicas e à codificação dos seus sinais e habilitá-los como prestadores de serviço equivaleria à entrega dos segredos de transmissão, seu ativo mais importante, a terceiros, e se isso acontecesse estaria assumindo o risco de permitir que suas atividades fossem “*hackeadas*”. Que é por esse motivo legítimo que opta por prestar alguns poucos serviços de assistência técnica diretamente, não havendo qualquer restrição quanto a essa sistemática na LC nº 116/03.

O contribuinte conclui pedindo o recebimento e provimento do Recurso interposto para o fim de reformar integralmente a Decisão recorrida, determinando o cancelamento do Auto de Infração e o arquivamento do processo administrativo dele decorrente. Protesta pela intimação para a realização de sustentação oral das presentes razões de Recurso Voluntário.

A PGE/Profis, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 171 a 195 aduzindo que o inciso II do artigo 155 da Constituição da República preconizou competir aos Estados a instituição do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Que o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Discorre acerca do conceito de prestação onerosa, citando juristas e, sobre a incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação, citando a ADIN 1.467-6/DF.

O Procurador aduz que embora existindo conflito entre os artigos 60 e 61 da LGT, tendo sido um erro o teor do artigo 61 sobre a exclusão de “serviço adicionado”, mas que consoante o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações “*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”. Que assim, a prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem, ou otimizem, o serviço de telecomunicação. Que a eventualidade não descaracteriza esta situação. O Procurador tece comentários acerca de limites da competência tributária, hierarquia de normas, e afirma que a Lei Complementar 87/96 não pode ter seu alcance delimitado pela LGT, aduzindo não ser possível aceder à tese esposada pelo recorrente.

Afirma que não há como acolher a tese do recorrente no sentido de que o Convênio ICMS 69/98 teria alargado o âmbito do ICMS ou criado novos fatos geradores, porque, de acordo com o inciso IV do artigo 100 do CTN, trata-se de diploma de escala inferior à Lei e, ademais, a norma definidora do alcance da incidência do ICMS relativamente aos serviços adicionais e complementares de comunicação é a própria Lei Complementar nº 87/96 (artigo 2º, inciso III), após expresso permissivo constitucional, quando estabeleceu a incidência do imposto estadual também sobre a “*ampliação de comunicação de qualquer natureza*”. Aduz que por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar nº 87/96 os serviços ora discutidos, mesmo que

prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, que copia.

Acerca do subitem 1.05 da Lei Complementar 116/03, aduz que o recorrente alega que os serviços que presta estariam inseridos neste subitem, mas que tal tese está, a seu ver, equivocada. Aduz que tal subitem traz que “1.05 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*” Que inexiste dúvida quanto à diferença entre os serviços prestados pelo recorrente e as atividades objeto do ISS, porque as atividades que o próprio autuado informa que presta é o serviço de distribuição de sinais de televisão e áudio por assinatura via satélite *Direct To Home – DTH*. Cita o artigo 1188 do Código Civil Brasileiro e Leis atinentes a programas de computador, texto de jurista.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às duas infrações imputadas.

Ressalto, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, inclusive quanto a Convênios relativos ao ICMS.

No mérito, não merece reparo a Decisão objeto do Recurso.

O Auto de Infração diz respeito à falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributados como não tributados.

Na primeira imputação relativos a locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de *software*, valores cobrados dos clientes para transmissão da programação em ponto extra, sem incluí-los na base de cálculo do ICMS, considerando o Fisco que todos os equipamentos e *softwares* necessários à execução do serviço de telecomunicações fazem parte do serviço, pois são indispensáveis à execução do mesmo.

Na segunda imputação relativos à cobrança, dos clientes, do serviço de assistência técnica de forma avulsa, ou por intermédio dos planos de assistência denominados serviço de assistência Premium ou SKY Prime 24h. O Fisco elucida que o contrato de adesão assinado pelo consumidor o obriga a recorrer somente à SKY quando houver necessidade de manutenção nos equipamentos que são imprescindíveis à realização dos serviços, e que os equipamentos decodificadores só funcionam com um cartão com chip que é introduzido no equipamento decodificador, cartões estes também de propriedade da SKY.

Ou seja, o tema da autuação é adstrito à incidência de ICMS sobre os serviços suplementares e facilidades adicionais que integram a prestação do serviço de telecomunicação.

Trata-se de matéria recorrente neste Conselho de Fazenda e a este respeito assinalo, por oportuno, que em segunda instância o Auto de Infração sob nº 298.636.0033/11-9, julgado em primeiro grau com o multicitado Acórdão JJF 0280-05/11, teve, por unanimidade, a Decisão de base mantida com o não-acolhimento do Recurso Voluntário então interposto, conforme Acórdão CJF 0082-12/13.

Posteriormente, em outro Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa, pelo cometimento de igual infração relativamente a fatos geradores ocorridos em períodos distintos, a autuação foi também julgada procedente, por unanimidade, em primeira e segunda instância, igualmente não tendo sido acolhido o Recurso Voluntário respectivo, conforme Acórdão JJF 0015-01/12 e Acórdão CJF 0096-12/13.

Assim, observo que toda a matéria objeto do presente Recurso já foi analisada quando do julgamento de primeiro grau. Além disto, situação totalmente correlata, embora atinentes a fatos

geradores ocorridos em outro momento, praticados pelo mesmo sujeito passivo que ora figura como Recorrente, já foi objeto dos dois julgamentos de segundo grau pelo que, por concordar inteiramente com a argumentação didaticamente exposta no voto proferido pela Conselheira Relatora Denise Mara Andrade Barbosa em tais julgamentos, reproduzo o teor da Ementa e do voto da Conselheira Relatora no Acórdão 0082-12/13:

Acórdão 0082-12/13

*"ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo recorrente a título de locação de equipamentos, cessão de uso de software e assistência técnica. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. Não acolhidas as alegações de ilegalidade dos convênios regentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime."*

#### VOTO

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

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

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

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

*Como bem pontuou a PGE/PROFIS, o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:*

*Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

***III** - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

*Lei nº 7.014/96:*

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

*(...)*

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

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

O autuante indicou no Auto de Infração, como enquadramento legal, o artigo 4º e outros dispositivos do RICMS/97, e o fato de ter citado, na descrição dos fatos, a alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS/97, atribuindo-lhe caráter interpretativo, em nada interfere na análise e resolução da questão aqui posta, como visto nas fundamentações anteriormente trazidas neste voto.

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

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

Ao contrário do alegado na peça recursal, a cessão de software a que se refere o subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) é dirigida às empresas que prestam “serviços de informática e congêneres” por meio de análise e

*desenvolvimento de sistemas, elaboração de programas de computadores e consultoria etc, o que não é o caso do autuado, ora recorrente.*

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

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

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

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

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

*A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito limite 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 O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSO DE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO'"). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."**

(grifos não originais).

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

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

Assim, em suma, entendendo que todas as facilidades e serviços adicionais relativas aos serviços de comunicação fornecidos de forma onerosa pelo prestador ao seu cliente constituem fato gerador do ICMS, considero procedentes as imputações.

Pelos termos aqui expostos, inclusive a argumentação objeto do voto transcrita, com a qual comungo inteiramente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## **VOTO DIVERGENTE**

Divirjo do entendimento firmado pela i. Relatora com relação à incidência do ICMS nos serviços de telecomunicações em relação à locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de software, valores cobrados para transmissão da programação em ponto extra, bem como serviço de assistência técnica.

A Carta Magna, no seu art. 146, III, "a" e "b" determinou que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária, inclusive quanto à definição de tributos, fato gerador, obrigação tributária e base de cálculo. Nessa seara, a Lei Complementar 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS, estabelece no seu art. 12, VII a hipótese de incidência do ICMS nos serviços de telecomunicação, *in verbis*:

Art. 12.

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Parece-me claro que o critério material da hipótese de incidência do ICMS não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação.

Permito-me transcrever parte do voto divergente do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no acórdão CJF N° 0202-12/12, haja vista que comungo do entendimento ali colocado de que a incidência do ICMS nos serviços de comunicação ocorre somente nos serviços de comunicação *stricto sensu*, sendo afastados os serviços preparatórios:

*Para mim, é de clareza solar que, diante das determinações legais da LC 87/96, só teríamos incidência do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis e de natureza exclusiva prestados pela empresa de telecomunicações são passíveis da cobrança do ICMS. Se qualquer serviço preparatório para a comunicação pode ser disponibilizado por outra pessoa (jurídica ou física) fora do ramo da atividade de telecomunicações, então tal serviço não é fato gerador do ICMS-Comunicação.*

*No caso dos autos, conforme dito no próprio Auto de Infração, foram lançados valores relativos a aluguéis de equipamentos, montagem, instalação ou configuração de aparelhos. Percebo que tais serviços podem ser prestados por terceiros, como empresas de computação ou de locação de aparelhos para redes/internet, não sendo um caso de um serviço exclusivo da prestadora de telefonia para a realização da comunicação propriamente dita. Assim, creio que os serviços lançados nos autos de infração no item 1 são atividades-meio e não atividades-fim dos serviços de comunicações e, portanto, não estão passíveis de incidência do ICMS-Comunicação.*

Deste modo, entendo que os serviços preparatórios para que se estabeleça a prestação de serviços de comunicação, bem como os serviços correlacionados para que haja ou se mantenha a prestação de serviço de comunicação, como no caso da cobrança no presente auto de infração, não está na hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação.

Importante pontuar que o art. 13, III da LC 87/96 ao eleger como base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação o preço do serviço, confirma o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Não me parece razoável que os Estados possam alterar a base de cálculo do ICMS incluindo no seu campo de incidência serviços que não são de comunicação, apenas por serem adicionais que a empresa oferece e em determinados casos cobra por isso.

Sobre o tema, a jurisprudência do STJ é assente, conforme se observa na ementa no RESP 945.037/AM, de relatoria do ministro Luiz Fux:

#### EMENTA

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO QUE APRECIOU A APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELulares E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

1. *Os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação) não sofrem a incidência do ICMS. (Precedentes: REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005).*

2. *Deveras, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, ambas as Turmas integrantes da 1a Seção firmaram entendimento no sentido da inexigibilidade do tributo, à consideração de que a atividade de habilitação não se incluía na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2o, III, da Lei Complementar 87/96, por*

corresponder a "procedimento tipicamente protocolar, (...) cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço", serviços "meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita", "meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação" (RESP 402.047/MG, 1a Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003 e do EDcl no AgRg no RESP 330.130/DF, 2a Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004).

3. Outrossim, a própria 1a Seção no RMS n.º 11.368/MT consagrou o entendimento no sentido de que:  
[...]

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular inocorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III - O Convênio ICMS no 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1º do CTN.

[...]

(RMS 11368/MT, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 13/12/2004, DJ 09/02/2005 p. 182)

4. A doutrina do tema assenta que:

a) "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";

b) "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";

c) "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. De outro lado, é importante termos presente que estas atividades-meio são levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realiza o serviço. Têm por escopo, apenas, possibilitar as atividades-fim, que, estas sim - aproveitam a terceiros."

5. O Convênio ICMS no 69/98 dilargou o campo de incidência do ICMS ao incluir em seu âmbito as atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do tema iudicandum.

6. Omissis

REsp 945.037/AM RECURSO ESPECIAL (2007/0086541-9) Ministro LUIZ FUX - PRIMEIRA seção - 24 de junho de 2009.

Os autuantes partem da presunção de que a locação e instalação dos equipamentos, inclusive os serviços de assistência técnica são serviços de comunicação, sem os quais, não haveria a comunicação em si.

Data vénia essa é uma conclusão equivocada, haja vista que a Constituição e a Lei Complementar limitam a incidência do ICMS nos serviços de comunicação, determinando a incidência somente nas prestações onerosas de serviços de comunicação, compreendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Em parecer exarado aos autos, a PGE/PROFIS, firma entendimento no sentido de que o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações determina que "Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação" e por isso a prestação do serviço de telecomunicação alcança sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem, ou otimizem, o serviço de telecomunicação.

Assevera ainda que por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar nº 87/96 os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo

de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

Novamente, torna-se pertinente transcrever parte do voto do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no acórdão CJF N° 0202-12/12:

*Pari passu, a D. PGE/PROFIS, em parecer enxertado aos autos, opinou no sentido de que o art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações é absolutamente claro em dizer que a prestação de serviço de comunicação não é somente a comunicação propriamente dita, mas também abrange todo o conjunto de atividades relacionados com a comunicação, devendo ser computado na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem o serviço de telecomunicação. Para uma maior compreensão do alcance das expressões legais, trazemos à baila o mencionado artigo:*

*"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."*

*Em que pese o juízo da d. PGE/PROFIS quanto à incidência abrangente do ICMS-comunicação, não comungo com a visão de que o conjunto de atividades seja tão amplo assim ao ponto de abarcar todos os serviços ligados à comunicação, mesmo aqueles apontados com preparatórios para a comunicação propriamente dita, como é o caso do presente PAF.*

*Novamente ressalto que somente com uma leitura sistemática dos dispositivos legais pertinentes à matéria, seremos capazes de elucidar a questão trazida aos autos. Portanto, não basta uma leitura isolada do caput do art. 60 da LGT, pois ela indubitavelmente leva à conclusão simplista de que realmente todos os serviços que possibilitem a comunicação, estariam sob a incidência deste tributo. Devemos respeitar a separação entre o serviço de comunicação propriamente dito e o serviço que permite a comunicação, mas que ela não se confunde. Para isso, a primeira providência é a leitura atenta dos parágrafos primeiro e segundo do citado artigo, que já mostram que todos os serviços sob a incidência do ICMS-Comunicação devem ser relacionar à atividade-fim da empresa de telecomunicações, ou seja, os já referidos serviços exclusivos, que só podem ser prestados por empresas de telefonia, como é o caso dos serviços prestados pelas estações de telecomunicações, referidas no parágrafo 2º do art. 60.*

*Em seguida, devemos observar o artigo 61 da LGT que assim dispõe:*

*"Art. 61. 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.*

*§ 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."*

*Numa leitura mais calma, esse artigo já demonstra que existem serviços que são ligados à telecomunicação, mas que com ele não se confundem. Isso significa dizer que temos serviços vinculados ao serviço de comunicação, que não são fatos geradores do ICMS-Comunicação, ao contrário do que entende a PGE/PROFIS.*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STJ, ex vi da ementa a seguir transcrita:

**"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. SERVIÇO DE INSTALAÇÃO DE LINHA TELEFÔNICA FIXA. SERVIÇO INTERMEDIÁRIO AO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. LEI KANDIR. LEI DAS TELECOMUNICAÇÕES. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE LEI. IMPOSSIBILIDADE DE PREVISÃO PELO CONVÊNIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO APENAS PELA FAZENDA ESTADUAL. DECISÃO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. REFORMATIO IN PEJUS INDEVIDA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.**

*1. Este Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Convênio 69, de 19.6.1998, concluiu, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento*

de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar.

2. Os serviços de instalação de linha telefônica fixa não são considerados serviços de comunicação propriamente ditos, nos termos da Lei Kandir e da Lei Geral de Telecomunicações, mas serviços de natureza intermediária. Não deve, portanto, incidir ICMS sobre essa atividade, pois não há previsão legal nesse sentido, existindo apenas o Convênio 69/98 que disciplina a matéria, no entanto, de forma indevida.

3. É inviável reformar o acórdão recorrido a favor da parte que não interpôs recurso especial, a fim de que, nos termos da jurisprudência deste Tribunal Superior, seja considerada indevida a incidência de ICMS sobre os serviços de instalação de telefone fixo, pois, na espécie, estar-se-ia promovendo reformatio in pejus contra a parte recorrente.

4. Se apenas uma das partes interpõe recurso especial, é vedado ao Tribunal agravar sua situação.

5. Recurso especial desprovido." (REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006)

Deste modo, não há supedâneo para manter a autuação, devendo ser excluídos os valores concernentes a serviços que não são serviços de comunicação *stricto sensu*.

Pelo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida e julgar improcedente o auto de infração epigrafado.

## 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 298636.0041/11-1, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$736.398,13**, 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) – Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Oswaldo Ignácio Amador e Rafaela Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO DIVERGENTE

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS