

**PROCESSO** - A. I. N° 279692.0007/12-0  
**RECORRENTE** - TNL PCS S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0295-03/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 24.09.2013

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0358-13/13

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO PARA VIABILIZAR A COMUNICAÇÃO. Serviço de telecomunicação é espécie de comunicação e um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, entre tais a disponibilização de equipamentos para transmissão dos dados. Os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal. Os serviços cobrados no lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhes seja dado; existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação. Infração caracterizada. Não compete a este órgão julgador administrativo a análise de argüição de constitucionalidade de dispositivo normativo em vigor. Rejeitadas as preliminares. Decisão unânime. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 279692.0007/12-0, lavrado em 16/08/2012 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$225.837,97, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento decorrente da prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 93 a 120, os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 152 a 168, contestando as alegações defensivas e mantendo a autuação.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0295-03/12. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### VOTO

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

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

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

*A exploração da atividade de comunicação tributável pelo ICMS é, nesse caso, vinculada à locação do equipamento que lhe seja próprio e cujas funcionalidades lhes sejam exclusivas para consumar o processo de comunicação. Logo, claramente depreende-se que os TC CPE SOLUTION (terminais de rede) utilizados são indispensáveis à efetivação do serviço de comunicação prestado pelo impugnante.*

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

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

*Lei Complementar nº 87/96*

[...]

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

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

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

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

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

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

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

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

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 190 a 218, 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 JJJ 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 julgados das esferas judicial e administrativa.
- II. não incidiria ICMS sobre serviços correlatos à telecomunicação, porque não incidiria ICMS sobre atividades-meio, das quais a locação dos equipamentos TC CPE Solution seria um exemplo.

Cita Decisão 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.*”

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.

Aduz 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 nº 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 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 Pùblico em Geral – STFC, da ANATEL, juristas, e a Súmula nº 350/STJ (O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.).

III – seria ilegal a adoção do cálculo do imposto “por dentro”, na forma adotada pelo Fisco para apurar o imposto lançado de ofício. Afirma que teria sido infringido o artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual “*a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço*”. Diz que a fiscalização não se limitou, como aduz que essa deveria, a aplicar a alíquota devida sobre a receita obtida pela empresa com os serviços de comunicação objeto da autuação. Que, a seu ver, infringindo o artigo 13, III, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual “*a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço*”, tomou tal preço como líquido de ICMS e calculou, como se fosse o próprio agente econômico, o preço que esse, na visão do Fisco, deveria cobrar, para fazer face ao dever fiscal, e que esta “*majoração*” foi mantida pela JJJ. Que para que o ICMS incidisse sobre sua base, a Junta entendeu correta a atitude do Fisco de identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS e, então, adicionar este novamente. Assim, aplicando duas vezes a alíquota estaria o Fisco, a seu ver, realizando o cálculo “por dentro”.

O contribuinte aduz que o fenômeno do cálculo “por dentro” resulta exclusivamente do fato de o ICMS incidir sobre o preço do serviço. Cita decisões judiciais. Afirma que se o próprio ICMS constitui o preço do serviço, ao se aplicar a alíquota sobre este preço o ICMS estaria necessariamente incidindo sobre sua própria base de cálculo.

Diz que deveria ser aplicado o teor do artigo 13, III, da LC nº 87/96 e do artigo 52 do RICMS/BA. Que ambos os diplomas preceituam que o ICMS incide sobre o preço do serviço e assim, se pelo serviço foi cobrado R\$100,00, dever-se-ia pagar ICMS sobre R\$100,00. Que, contudo, o Fisco sugere que a base de cálculo não é o preço praticado, mas o que deveria ter sido praticado. Que, assim, “*o Fisco diz que a empresa cobrou R\$ 100,00, mas deveria ter cobrado R\$ 100,00 + ICMS. E, então, sobre esta soma que se aplica o ICMS. Resultado da equação: R\$ 100,00 + ICMS. E, então, sobre esta soma que se aplica o ICMS, restando clara a dupla aplicação do tributo sobre a mesma operação.*”

Aduz que o STJ teria rechaçado a tese do Fisco, e cita o REsp 1190858/BA, julgado em 08/06/2010.

O contribuinte afirma restar patente que seria indevida a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo razão pela qual, caso suas razões meritórias não fossem acatadas, mereceria ser recalculado o imposto lançado, bem como a multa e os juros.

Insurge-se contra a multa aplicada, que diz ser confiscatória, e cita dispositivo da Lei nº 11651/91. Discorre acerca de confisco citando doutrina e julgados da esfera judicial. Pede que caso se entenda que seja devido o ICMS sobre a atividade de locação de bens móveis, a multa aplicada deveria ser decotada do montante “aplicado”, reduzindo-a a patamares não-confiscatórios.

O recorrente conclui pedindo o provimento do Recurso Voluntário interposto para reformar a Decisão de base, anulando-se o Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário e arquivamento do processo fiscal. Sucessivamente, pede seja decotada da autuação a parcela majorada da base de cálculo, porque a utilizada seria ilegítima.

Pede que as futuras intimações, publicações e comunicações sejam efetuadas em nome dos patronos e no endereço que indica à fl. 218, “*sob pena de nulidade*”.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 222 a 228. Aduz que o contribuinte alega a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre a locação de equipamentos. Que inobstante, como dizem os autuantes, trata-se de serviço de comunicação com fornecimento de materiais indispensáveis à sua consecução.

Cita 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 nº 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 as 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 diz que não há como aceder à tese esposada pelo recorrente, porquanto os aluguéis de bens móveis e equipamentos de telecomunicações integram o campo de incidência do ICMS, pois estão vinculados e ao serviço de comunicação, sendo imprescindíveis para a perfectibilização da comunicação entre dois pontos.

Afirma que a multa foi aplicada de acordo com a legislação e que cabe ao órgão Julgador administrativo a sua aplicação, e cita o artigo 59 do RPAF/99, acerca de redução e cancelamento multa por descumprimento de obrigação tributária principal.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Faço constar neste Relatório que o Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo declarou-se impedido de participar do julgamento da presente lide.

## VOTO

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

Preliminarmente, quanto ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, 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. Argüição de nulidade rejeitada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor,

inclusive de Convênios oriundos do CONFAZ, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Observo, por oportuno, que o pedido para redução de multa por descumprimento da obrigação principal, que é a imputação presente no Auto de Infração em foco, pode ser dirigido à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, c/c o artigo 159 do RPAF/99, inexistindo previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal, motivo pelo qual não o analiso.

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 de Fazenda, 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.

Como é de conhecimento comum, a grande velocidade das inovações tecnológicas traz, diariamente, a necessidade de adequação das regras sociais à realidade nova que se impõe. A necessidade de adequação atinge, igualmente, o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, no Brasil, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 08/1995, que flexibilizou o modelo brasileiro de telecomunicações ao eliminar a exclusividade estatal da concessão para exploração destes serviços, foi criada a Lei Federal nº 9.472/97, ou Lei Geral de Telecomunicações, como é conhecida, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

Trazendo então a previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - 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;*

Na Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 2.º 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;*

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

*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;*

No RICMS/BA, em redação vigente à época dos fatos objeto da autuação:

*Art. 4º. Nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior;*  
*(...)*

*§ 1º. 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.*

Assim, adequada a legislação à nova realidade tecnológica, não apenas os serviços de chamadas telefônicas configuram-se como serviços de comunicação, mas todos os serviços relacionados e/ou necessários à prestação de serviços de comunicação. Uma vez que o legislador não poderia prever as denominações que as operadoras viriam a utilizar para os serviços que viriam a prestar a seus usuários, relacionados à prestação de serviços de comunicação, o texto normativo descreve a abrangência dos serviços tributáveis em termos exemplificativos.

A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado. Este é o caso específico, por exemplo, do modulador-demodulador, ou “modem”.

O uso dos equipamentos objeto da autuação, 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, isto poderá ser em razão de o usuário já possuir tal aparelho, ou terá a opção de alugá-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 para que o seu serviço de comunicação seja prestado.

Assinalo que em nenhum momento qualquer dispositivo da legislação mencionada pelo contribuinte, e/ou mencionada e transcrita neste voto, exige, seja de forma expressa, ou tácita, que aquele que faça a transmissão da comunicação seja um terceiro, portanto pessoa diferente daquele que armazena, ou que gera, emite, o dado a ser comunicado.

Pelo contrário, o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, prevêem a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas. Portanto, inexiste base legal para a consideração do contribuinte relativamente a este aspecto.

No início da existência dos serviços de comunicação telefônica, utilizando-se inclusive apenas aparelhos e telefonia fixa, e sequer estando disponibilizado ao público o espaço virtual que veio a ser denominado mundialmente como “internet”, de fato ainda apenas existia a possibilidade de estabelecer-se ligação telefônica para efeito de originar, ou receber, chamada telefônica, que ordinariamente consistia em um serviço de comunicação de vozes humanas. Mas ocorre a inovação tecnológica ininterrupta.

Quando o sujeito passivo passa a disponibilizar conteúdo para venda aos seus usuários, em determinado momento coloca-se como originador da mensagem, ou dado, informação. Passa a ser um agente que gera a comunicação. E, de forma a também auferir receita, presta o serviço de transmissão necessário para que a venda ocorra. Trata-se de lícita opção do sujeito passivo, atuar destas duas formas, e receber a contraprestação financeira pela informação que vende, e pelo serviço que presta de levar a comunicação vendida até o comprador/usuário.

Neste sentido, entendendo que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra; que os chamados serviços e facilidades que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte, tais aludidos serviços estão incluídos no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.

Este tem sido o entendimento seguidamente esposado por este Conselho de Fazenda.

Quanto ao valor de base de cálculo encontrado pelo Fisco, assinalo que este mecanismo de cálculo do ICMS "por dentro", ou "gross up", teve sua legitimidade pacificada pelo STF. Cito, por oportuno, os Embargos de Divergência no REsp 1190.838, Decisão publicada no dia 12/08/2013, acerca de "Gross up". De fato, o §1º do I do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Observo que esta sistemática de cálculo do ICMS teve sua origem já no §7º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968.

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 Geral de telecomunicações; e no 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

Com a devida vénia, divirjo da Ilustre Conselheira Relatora, para votar pelo provimento do recurso voluntário, de acordo com os seguintes fundamentos.

O presente processo gira em torno da suposta falta de recolhimento de ICMS devido na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis. A partir de tal descrição fática, importa saber se os serviços glosados correspondem à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

O contribuinte, em seu recurso voluntário, sustenta que não incidiria ICMS-Comunicação sobre aluguéis de bens móveis (equipamentos), denominados "*TC CPE SOLUTION-ALUGUEL*", "*TC CPE SOLUTIONALUGUEL PEQUENO PORTE*" e "*TC CPE SOLUTION-ALUGUEL MÉDIO PORTE*".

De acordo com o art. 145, inciso II, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal detêm o poder de instituir o imposto sobre prestações de serviço de comunicação. O conceito de "prestação de serviço de comunicação" está definido na Lei Complementar nº 87/96 que vaticina o seguinte:

*Art. 2.º 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;*

Nesse sentido, a doutrina especializada é firme no sentido de que, para que se considere ocorrida a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, é imprescindível que ocorram cumulativamente os seguintes elementos, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 74):

*(a) existe uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);*

*(b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.*

No caso em tela, vejo que os valores glosados no auto de infração não se enquadram na hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, pois não estão subsumidos aos elementos caracterizadores da prestação do serviço de comunicação.

Não há dúvidas de que os valores glosados se referem à locação de aparelhos e equipamentos, pelo entendo ser claro e evidente que tal negócio não se confunde com a prestação de qualquer serviço, pois se consubstancia numa típica obrigação de dar, e não obrigação de fazer. Assim, inexistindo a realização de uma atividade humana (fazer algo em favor de outrem), não há que se falar em serviço, tampouco em hipótese de incidência de ICMS-Comunicação. Nesse sentido é pacífico o entendimento jurisprudencial, conforme aresto do STJ, *in verbis*:

*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). ( REsp 945037 / AM RECURSO ESPECIAL 2007/0086541-9 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 24/06/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 03/08/2009)*

É importante frisar que a matéria ora em debate está de tal forma pacificada na jurisprudência que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL editou a Sumula Vinculante nº. 31, cristalizando o entendimento de que a locação de bens não se confunde com prestação de serviços para fins de incidência tributária. Vejamos:

**SÚMULA VINCULANTE 31: É INCONSTITUCIONAL A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS.**

Apesar de Súmula Vinculante nº. 31 estar relacionada ao Imposto Sobre Serviço, não há dúvidas de que o fundamento para tal entendimento aplica-se integralmente para o ICMS-Serviço.

Por fim, registro que, o voto apresentado pela nobre Conselheira Relatora não infirma que os valores glosados correspondem a contratos de locação. Até porque, o Auto de Infração não apontou qualquer questionamento acerca do tipo de negócio jurídico realizado pela recorrente, consistindo apenas na exigência do ICMS sobre a locação de equipamentos.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando, em consequência, IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0007/12-0, lavrado contra **TNL PCS S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$225.837,97**, 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: Leonardo Baruch Miranda Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA - VOTO DIVERGENTE

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS