

A. I. N° - 279468.0004/12-6
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S.A.
AUTUANTES - MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA, ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 11. 04. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0058-01/13

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. **a)** BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, INCLUSIVE INSTALAÇÃO, MONTAGEM E CONFIGURAÇÕES. O ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação de serviço de comunicação, assim considerada a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiro os meios físicos ou materiais para que a comunicação se torne possível. Nesse conceito incluem-se os equipamentos locados ao usuário do serviço pelo prestador, que fazem parte da prestação do serviço. A locação dos equipamentos é atividade-meio necessária à ocorrência da comunicação, integrando o valor da prestação do serviço de comunicação. O preço cobrado pela locação dos referidos bens constitui uma despesa acessória do serviço de comunicação, e por isso integra a base de cálculo do imposto estadual, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar nº 87/96. Mantido o lançamento. **b)** PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. RECEITAS RELATIVAS A CHAMADAS DE ESPERA, SERVIÇO HORA PROGRAMADA, SERVIÇO DE CHAMADA LOCAL, LDN E SERVIÇO DE INFORMAÇÃO 102. Previsão legal da tributação dos serviços objeto da ação fiscal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto. Previsão legal da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 24.4.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos relativo a prestações de serviços de comunicação, em virtude da falta de inclusão, na base de cálculo, de parcelas cobradas dos seus usuários de serviços por considerar que se referem a valores não tributáveis pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, entendendo o fisco que tais valores, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços [de comunicação], pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços que permitam a transmissão da palavra ou de outros sons, como o serviço telefônico, nem [bem] como a emissão, transmissão e recepção de palavras escritas como os serviços de mensagens, de modo que para a execução dos seus serviços de comunicação o

contribuinte também fornece materiais e equipamentos para sua viabilização, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.225.644,52, com multa de 60%;

2. falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, em virtude de escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, por ter o contribuinte deixado de recolher o imposto relativo a serviços de telecomunicações, tais como, chamada de espera, serviço hora programada, serviço de chamada local, LDN e serviço de informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos livros fiscais de saídas na coluna isentas ou não tributadas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 738.780,35, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 15/33) sustentando que não há incidência de ICMS sobre as receitas auauadas. Destaca que grande parte das atividades auauadas sob a insígnia “serviços de comunicação” compreende em verdade meras operações de locação, conforme consta na própria descrição feita no Auto, ao se referir a “aluguéis ou locação de equipamentos”. Argumenta que locação de bens sequer constitui serviço, muito menos de comunicação, não podendo portanto ser tributada pelo ICMS. Frisa que essa é a situação da locação de aparelhos e equipamentos, tais como “Aluguel Modem Speedstream Oi Velox-256”, “TC Voice Net-Alug. Apa Padrão”, “Roteador – Aluguel Nivem 2”, etc., que nada mais são que a disponibilização onerosa de meios para terceiros, clássico exemplo de locação de bens móveis. Explica que a atividade “TC Voice Net-Aluguel”, tanto “Apa” quanto “Apa Padrão” ou “Apa c/Chave”, fornece a empresas uma rede corporativa de voz que integra seus endereços, com o objetivo de reduzir gastos com telecomunicação, e como é óbvio não pode ser classificada como serviço de telecomunicação. Argumenta que a locação de coisas é mera cessão do direito de uso, não havendo atividade humana, e portanto não existe esforço físico ou intelectual, de modo que o que há é a utilização de capital, e não de serviço, para produzir rendimento financeiro, configurando uma obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe um fazer. Faz ver que a 1ª Seção do STJ já se manifestou sobre a não incidência de ICMS sobre serviço de locação prestado por empresa de telecomunicações, no REsp 945.037/AM, e o STF, na Sessão Plenária de 4.2.10, aprovou a Súmula Vinculante nº 31, segundo a qual é inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, e essa súmula aplica-se analogicamente ao presente caso, pois sua “ratio” consiste em afastar a incidência da tributação do imposto incidente sobre serviços nas atividades que consistam em obrigação de dar e não de fazer, como é o presente caso.

Impugna a cobrança do ICMS sobre atividades-meios (item 1º do Auto) e serviços suplementares (item 2º), sustentando a ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98. Assinala nesse sentido que o STJ, em acórdão unânime, nos autos do REsp 402.047/MG, declarou a ilegitimidade de toda a cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98, no que tem sido sistematicamente seguido e reproduzido pelas duas Turmas de Direito Público que compõem sua 1ª Seção. Aduz que o TJBA também vem se manifestando nessa linha, conforme trecho que transcreve da ementa do acórdão proferido pela sua Seção de Direito Público nos autos do Mandado de Segurança nº 000072902200980500000.

O auauado frisa que a questão da intributabilidade pelo ICMS das atividades-meios e dos serviços suplementares foi inclusive submetida ao regime dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C) em acórdão de relatoria, no REsp 816.512/PI, o qual, apesar de posteriormente anulado por vício formal do recurso interposto, consigna o entendimento da 1ª Seção do STJ. Por essas razões, argumenta que serviços de montagem, instalação e configuração de equipamentos, identificação de chamada, chamada em espera, serviço hora programada, dentre outros, não podem ser confundidos com o serviço de comunicação, sob pena de se extrapolar a competência atribuída ao Estado para tributar apenas os serviços de comunicação. Acentua que os serviços listados são atividades-meios e suplementares, certamente relacionadas com o serviço de comunicação, mas dele essencialmente distintas, haja vista que *a)* atividades-meios são atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário (item 1º do Auto – instalação, configuração, montagem, manutenção, dentre outras, e *b)* serviços suplementares são serviços extras oferecidos ao usuário, sem

que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor, servindo tais serviços para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, potencializando um serviço de comunicação pré-existente, mas que com ele não se confunde (item 2º do Auto – identificador de chamadas, chamada em espera, hora programada, etc.). Destaca decisão nesse sentido do STJ no REsp 754.393/DF.

Por esses elementos, conclui que o ICMS sobre serviço de comunicação somente incide quando há efetiva transmissão de mensagem, do emissor “A” ao receptor “B”, por um terceiro contratado para tanto (prestador do serviço de comunicação), e atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, mas que não envolvam a consecução de uma efetiva relação comunicativa, refogem à incidência desse imposto.

Também sustenta não haver incidência de ICMS sobre os serviços de valor adicionado (SVA), tais como “Serviço de informação 102” (item 2º do Auto). Argumenta que tal atividade não configura serviço de comunicação, pois por serviço de comunicação entende-se a disponibilização de aparelhos de longo alcance para a interação remota e bidirecional entre dois sujeitos, ao passo que o referido “Serviço de informação 102” é um serviço prestado via telefone de consulta e informação de dados, não constituindo um serviço de comunicação, enquadrando-se no conceito de serviço de valor adicionado, pois tal serviço “102” não disponibiliza aparelhos de longo alcance para a interação remota entre dois sujeitos, já que o “102” é um serviço de consulta e informação que é apenas prestado via telefone, pelo qual o usuário, através de uma ligação telefônica, entra em contato com o “call center” da empresa, buscando obter determinada informação (um número telefônico), sendo cobrado especificamente por isso, constituindo uma facilidade colocada à disposição do usuário e que se ultima por meio de um serviço de comunicação, este, sim, serviço tributado pelo ICMS.

Observa que essa conclusão já foi confirmada pela receita federal, em resposta à Consulta nº 73/06, em que se consigna a não inclusão de receitas de “consulta 102” na base de cálculo da COFINS calculada sob o regime cumulativo, por não se tratar de serviço de comunicação. Transcreve a referida Consulta nº 73/06.

Aduz, que, analisando-se a natureza do “Serviço de informação 102”, nele existem duas prestações de serviços materialmente distintas: *a)* o serviço de telecomunicação consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário para contatar a central responsável pelo serviço de auxílio à lista 102; *b)* o serviço de prestação de informações no qual a telefonista, ao atender à chamada feita pelo usuário, consulta a base de dados da empresa e informa o número do terminal solicitado. Comenta que, sendo dois serviços distintos, poderia haver, em tese, uma cobrança para cada um deles, porém, para o serviço de telecomunicação que dá suporte ao serviço de informação 102, a Anatel veda especificamente a cobrança de qualquer tarifa decorrente da chamada telefônica, pois tal prestação deve ser gratuita, e não sendo onerosa, a prestação do serviço não se sujeita ao ICMS. Observa que essa gratuidade é prevista desde a edição da Prática Telebrás 415-200-154, de 9.1.90, cujo item 6 transcreve em parte. Aduz que depois foi editada pela Anatel a Resolução nº 357/04, que aprovou o Regulamento sobre as Condições de Acesso dos Serviços de Utilidade Pública e de Acesso ao STFC, conforme arts. 4º e 13, que transcreve em parte.

Com base nessas normas, sustenta que a legislação diferencia o “acesso” aos serviços de apoio ao STFC (isto é, a ligação telefônica) da “informação de código de acesso de assinante” (o objeto do serviço de informação 102), sendo que, no caso do “acesso”, a legislação é expressa no sentido de que não pode haver qualquer cobrança de tarifa pelo uso das redes de telecomunicações.

Conclui pontuando que: *a)* no momento em que o usuário faz a ligação para o número 102, ele utiliza a rede de telecomunicações como suporte, o que dá origem ao fato gerador de ICMS, pois há efetiva prestação de serviço de comunicação, que não se confunde com o serviço de informação 102; *b)* ocorrendo o fato gerador do ICMS, sua base de cálculo, de acordo com o art. 13, III, da Lei

Complementar nº 87/96, é o próprio preço do serviço cobrado do usuário; c) mas, no caso da utilização da rede telefônica para a prestação do serviço de informação 102, a legislação veda qualquer cobrança de tarifa pela operadora; d) apesar de o fato gerador do ICMS se concretizar, sua base de cálculo é zero, já que a Anatel deixou expresso que o referido serviço de telecomunicação deve ser gratuito; e) por isso, não há ICMS, pois o serviço de telecomunicação (ligação telefônica) nesse caso é gratuito.

Prossegue dizendo que, apesar de a legislação ser expressa no sentido de que não há pagamento pela chamada telefônica na prestação do serviço de informação 102, isso não significa que esse serviço de valor adicionado não seja remunerado, mas o que há é um pagamento único pelo serviço de prestação de informação, em valor fixo, independente da duração da chamada. Argumenta que, como a chamada telefônica não pode ser tarifada por expressa vedação da legislação, o valor do serviço de informação 102 remunera unicamente a prestação do serviço de informações, cuja natureza é de serviço de valor adicionado e não atrai a incidência do ICMS.

Como evidência de que o serviço de informações 102 não compreende um serviço de telecomunicação tributável pelo ICMS, destaca que os Municípios exigem o pagamento do ISS sobre as receitas dele decorrentes, com fulcro no item 17.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 11/03 [*sic*], e a empresa recolhe o ISS sobre as receitas do serviço de informações 102.

Argumenta que é ilegal a adoção da base de cálculo artificial, diversa do preço do serviço (“Gross up”), frisando que, no caso de subsistir qualquer imposto neste caso, ele deverá ser reduzido em razão do aumento ilegítimo de sua base de cálculo, porque a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota sobre a receita obtida pela empresa com os serviços autuados, infringindo o art. 13, III, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, porém a fiscalização tomou tal preço como líquido de ICMS, ou seja, tomou-o como o valor de que a empresa se apropriaria, após o pagamento do imposto, e calculou, como se fosse o próprio agente econômico, o preço que este, na sua visão, deveria cobrar, para fazer face ao dever fiscal, sendo essa majoração justificada pelo fisco como sendo o modo de calcular o ICMS “por dentro”, conforme trecho do relatório fiscal, que transcreve, entendendo o fiscal que deveria identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS, e então adicionar este novamente. Reclama de tal entendimento, frisando que o fenômeno do cálculo “por dentro” resulta exclusivamente do fato de o ICMS incidir sobre o preço do serviço, e foi isso o que assentou o STF no julgamento do RE 212.209/RS. Argumenta que, se o próprio ICMS constitui o preço do serviço ao aplicar a alíquota sobre esse preço, o ICMS estará necessariamente incidindo sobre sua própria base de cálculo. Grifa que todo esse raciocínio seria dispensado se o art. 13, III, da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 52 do RICMS/BA fossem aplicados sem que se fizesse qualquer elucubração, haja vista que esses dispositivos preceituam que o ICMS incide sobre o preço do serviço, mas neste caso o fisco sugere que a base de cálculo não é o preço praticado, mas o que deveria ter sido praticado, criando uma ficção jurídica sem qualquer fundamento.

Cita nesse sentido decisão da Quarta Câmara Cível do TJBA no julgamento dos Embargos Declaratórios na Apelação Cível nº 28.881-4/2007, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente praticado, do qual transcreve a ementa e trecho do voto.

Prossegue acentuando que o STJ acolheu a tese ora sustentada e confirmou o entendimento do TJBA, conforme ementa do julgamento do REsp 1190858/BA, que transcreve.

Seguem-se considerações acerca do caráter confiscatório da multa cominada.

Requer a realização de prova pericial, para que seja definido quais serviços configuram verdadeiras prestações de serviços de telecomunicação e quais constituem locações, meras atividades-meios ou serviços de valor adicionado. Indica seu assistente técnico. Apresenta os quesitos a serem respondidos.

Pede que o Auto de Infração seja cancelado, e sucessivamente, a redução da multa a patamares não confiscatórios.

As autuantes prestaram informação (fls. 84/99) dizendo que todo o crédito tributário objeto destes autos foi constituído de acordo com o que está estabelecido no ordenamento jurídico em vigor, que dispõe sobre a incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, conforme trechos que passam a transcrever.

Com relação ao 1º item, assinalam que o contribuinte deixou de adicionar na base de cálculo todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

Informam que o contribuinte tem o procedimento habitual de subdividir um mesmo serviço de comunicação em vários códigos tarifários e muitas vezes firma contratos em instrumentos diferentes para cobrá-los separadamente, porém tudo deveria integrar a base de cálculo do ICMS, pois não se podem dissociar as atividades preparatórias do serviço propriamente dito, uma vez que é impossível efetivar a prestação do serviço de comunicação sem a utilização de equipamentos, que nada mais são que os meios físicos por onde trafegam os dados, e sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a concretização da chamada “relação comunicativa”, sujeita à incidência do ICMS.

Explicam que a empresa excluiu da base de cálculo do ICMS parcelas significativas dos valores cobrados dos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, sob a alegação de que tais parcelas decorreriam de aluguel ou locação de equipamentos e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Informam que os equipamentos normalmente indicados neste caso são modems, roteadores e portas de roteadores, e a receita decorrente da cobrança do suposto aluguel é tratada como isenta ou não tributada ou outras, sendo tributadas indevidamente pelo ISS.

Informam que a Anatel elaborou uma lista dos chamados “produtos para telecomunicações”, na qual foram descritos os equipamentos ou aparelhos utilizados e fornecidos aos usuários pelas operadoras de telefonia, os quais proporcionam as condições materiais necessárias que possibilitam a fruição do serviço de comunicação e fazem parte da infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica imprescindível à transmissão e recepção de mensagens.

Sinalizam que, a título de exemplificação prática da operacionalização do método utilizado pelo contribuinte para fugir ao pagamento do ICMS, selecionaram o serviço denominado como “TC Voice Net” (antigo PABX). Dizem que no “Portfólio de Produtos Telemar”, onde a empresa explicita de forma detalhada o que compõe a prestação desse serviço, descrito como uma avançada rede corporativa que oferece facilidades exclusivas das centrais públicas digitais no ambiente dos clientes empresariais, agilizando as comunicações de voz e integrando todos os endereços de uma empresa, pode-se observar claramente que não se trata da prestação de serviços independentes, tampouco de um principal e outros acessórios, mas apenas de um serviço de comunicação, com a disponibilização de equipamento, instalação e outros itens que compõem a infraestrutura necessária para a sua viabilização. Isso implica a formação de uma rede com a integração de terminais telefônicos, transformando-os em ramais, sem a necessidade de uso de um equipamento de PABX, utilizando as centrais públicas da Telemar.

Segundo as autuantes, no aludido portfólio é apresentada uma tabela mostrando os impostos incidentes sobre os denominados “itens fixos e eventuais”. Com base nesses elementos, os autuantes consideram que não se trata da prestação de serviços independentes, tampouco de um principal e outros acessórios, mas apenas de um serviço de comunicação, com a disponibilização de equipamento, instalação e outros itens que compõem a infraestrutura necessária para a sua viabilização, e neste exemplo a própria empresa, de forma contraditória às suas alegações, informa

que os serviços de instalação de terminais e mudança externa de terminais deve ser tributada pelo ICMS, PIS e COFINS.

Insistem em que não se trata da prestação de dois ou mais serviços independentes, tampouco de um principal e outros acessórios, mas apenas de um único serviço de comunicação com fornecimento dos equipamentos necessários a sua viabilização e a sua correspondente instalação, configuração ou montagem cobrados de forma segregada, embora tudo seja vinculado a uma única razão, que é a prestação do serviço de comunicação, não restando dúvida, a seu ver, de que tais serviços são serviços onerosos de comunicação, sujeitos à incidência do ICMS, ficando evidenciado o método utilizado pelo contribuinte para deixar de adicionar à base de cálculo do ICMS todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas.

Dizem que, para corroborar o seu juízo sobre a incidência do ICMS e não do ISS sobre a operação descrita como sendo de “aluguel de equipamentos”, citam um trecho da Decisão Normativa CAT-5, datada de 2.12.04, exarada pela Coordenação de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com conclusões que consideram bastante esclarecedoras e que a seu ver se aplicam perfeitamente ao caso em foco.

Citam comentários de Roque Carrazza.

Consideram que para ter acesso e fruição aos serviços de comunicação é imprescindível a disponibilização dos meios necessários à operação destes serviços, e conseqüentemente os valores cobrados aos usuários, independentemente do título que lhes sejam atribuídos ou da forma como lhes sejam exigidos, frequentemente de forma segregada, integram o valor do serviço e, de acordo com o ordenamento jurídico vigente, devem ser tributados pelo ICMS.

Transcrevem lição de J. C. Mariense Escobar sobre o novo direito de telecomunicações, de Walter Gaspar acerca do ICMS sobre os serviços de comunicação, de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a incidência do ISS e de Sampaio Dória acerca da natureza das operações.

Aduzem que as atividades de venda de serviços ou de venda de mercadorias são na realidade sempre mistas (contêm ao mesmo tempo “serviço” e “material”), inexistindo, a não ser em casos excepcionalíssimos, atividade pura, que seja de venda exclusiva somente de serviços ou unicamente de material. Ponderam que, de modo análogo, para a operadora de telefonia o objeto principal não é a atividade de instalação ou montagem de aparelhos ou equipamentos, mas a prestação do serviço de comunicação (é a mesma pessoa quem vende o serviço e quem monta e fornece os equipamentos necessários e imprescindíveis a sua fruição), e dessa forma não devem ser considerados de forma isolada a montagem e instalação de centrais e linhas telefônicas, por exemplo, ou outros sistemas de telecomunicação, com a aplicação de produtos, partes ou peças fornecidos pelo executante, adquiridos de terceiros prontos e acabados, mas sim como a efetiva prestação de um serviço de comunicação, que já deveria incluir no seu preço estes materiais e meios que viabilizam a sua fruição, tendo como fundamento desta proposição a preponderância funcional da utilidade fornecida, que é a prestação de serviços de comunicação.

Finalizam dizendo que “Este Fisco” entende que o valor total pactuado em contrato, pelo qual o contratado se obriga à prestação do serviço de comunicação, é o preço do serviço definido na legislação sobre o qual o imposto deve incidir, independentemente do título que seja atribuído.

No tocante ao item 2º, informam os autuantes que nas receitas relativas à prestação de serviços de telecomunicações denominados de Serviço de Informação 102, Chamada em Espera e Serviço de Hora Programada ficou patente a existência de uma mensagem, sua transmissão e recepção, bem como a sua onerosidade, caracterizando a efetiva prestação de um serviço de comunicação dentro do campo de incidência do ICMS.

Observam que o Convênio ICMS 69/98 firmou 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.

Transcrevem a ementa e trecho do voto de decisão da 2ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0160-12/06.

Quanto à reclamação do autuado relativamente à majoração da base de cálculo, o chamado “Gross up”, os fiscais informam que este procedimento foi embasado no art. 13 da Lei Complementar 87/96, que estabelece como elemento formador da base de cálculo do ICMS o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro” do tributo estadual. Aduzem que este dispositivo foi incorporado ao RICMS/BA através do art. 52, que no seu “caput” determina que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

No que se refere aos demais argumentos da impugnação sobre o resultado de decisões judiciais, bem como sobre a legalidade de dispositivos normativos, as autuantes dizem que não cabe comentá-los no âmbito de suas atribuições, uma vez que, por responsabilidade funcional, devem obediência irrestrita à legislação em vigor no Estado da Bahia.

Reportam-se a um parecer da PROFIS.

Discordam da solicitação de realização de perícia técnica.

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

Tendo em vista a alegação do autuado de que a base de cálculo foi apurada de forma artificial, diversa do preço do serviço, tendo sido majorada porque na apuração da base de cálculo o ICMS foi calculado “por dentro”, haja vista que a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota sobre a receita obtida pela empresa com os serviços autuados, infringindo o art. 13, III, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, e considerando-se que a defesa toma por fundamento dois acórdãos, um do TJBA e outro do STJ, em que este confirma o entendimento do Tribunal baiano, o processo foi encaminhado à PROFIS (fls. 134/136), solicitando-se que fosse emitido parecer acerca da tese da defesa, em face das decisões supracitadas do TJBA e do STJ.

A procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa emitiu parecer (fls. 138-139) informando que, após consulta ao setor judicial da PGE/PROFIS, especialmente à procuradora Dra. Rosana Jezler, responsável pelas contendas judiciais envolvendo a empresa autuada, concluiu que *a)* a decisão do STJ no REsp 1190858/BA ainda não transitou em julgado, tendo a PGE/PROFIS ingressado com Agravo Regimental em Embargos de Divergência, estando os autos conclusos ao Min. Rel. Ari Pargendler, desde 12.9.12, e que *b)* a referida decisão diverge de tantas outras já prolatadas pelos tribunais pátrios, inclusive o próprio STJ, o que justificou a apresentação dos Embargos de Divergência, com indicação pela PGE/PROFIS de inúmeras decisões de outras Câmaras daquela Corte, a exemplo das que indica a seguir. Por esses elementos, entende a procuradora que o precedente trazido pelo autuado não deve servir de norte a este órgão administrativo, pois, como foi informado, a tese da defesa não está consolidada, trata-se de decisão isolada, passível de modificação, havendo muitos precedentes favoráveis ao entendimento manifestado pelo autuante.

O processo foi dado por instruído e posto em pauta para julgamento. Na sessão do dia 13.12.12, decidiu-se retirar o processo de pauta para realização de nova diligência (fl. 142). A fim de que se desse ciência ao contribuinte do resultado da consulta feita à PROFIS, reabrindo-se o prazo de defesa.

O autuado manifestou-se (fls. 148/167) reiterando não haver incidência de ICMS sobre as receitas autuadas. Cita jurisprudência. Destaca a impossibilidade de cobrança do imposto sobre atividades-

meios (item 1º) e sobre serviços suplementares (item 2º). Insiste em que o Convênio ICMS 69/98 foi considerado ilegal e inconstitucional, e repassa os termos da defesa originária, inclusive quanto à necessidade de prova pericial, e renova o pedido de cancelamento do Auto de Infração. Juntou documentos.

VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de dois lançamentos.

O item 1º acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos relativo a prestações de serviços de comunicação, em virtude da falta de inclusão, na base de cálculo, de parcelas cobradas dos usuários de serviços por considerar que se referem a valores não tributáveis pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, entendendo o fisco que tais valores, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços de comunicação, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços que permitam a transmissão da palavra ou de outros sons, como o serviço telefônico, bem como a emissão, transmissão e recepção de palavras escritas como os serviços de mensagens, de modo que para a execução dos seus serviços de comunicação o contribuinte também fornece materiais e equipamentos para sua viabilização.

O autuado observa que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a locação (aluguel) de equipamentos, e sustenta não haver incidência de ICMS sobre locação, pois locação não é serviço, e muito menos serviço de comunicação. Faz ver que locação de coisas é mera cessão de direito de uso, não havendo atividade humana, sendo inexistente o esforço físico e intelectual. Sustenta que na locação o que existe é a utilização do capital, e não de serviço, configurando-se uma obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe uma obrigação de fazer.

De fato, locação (aluguel) não é serviço de comunicação. Se alguém aluga bens móveis a outrem não tem que pagar ICMS por esse fato. O problema é quando o contrato de aluguel está atrelado a outro negócio. Aí, há que se perquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado.

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

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

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

A Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, estabelece que o ICMS incide sobre “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”, e no art. 13, III, prevê que a base de cálculo do imposto é, “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”.

Por “preço do serviço” há que se entender o valor cobrado pelo serviço. Se no preço estão incluídas outras despesas, a base de cálculo é o total cobrado ou debitado. Integram a base de cálculo do imposto quaisquer despesas acessórias “pagas, recebidas ou debitadas”, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da supramencionada lei complementar.

Importa notar que o ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação do serviço de comunicação, assim considerada a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Embora para ocorrer o processo de comunicação seja necessário haver remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e contacto, sendo este um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e permanecer em comunicação, para a incidência do ICMS apenas interessam os aspectos relacionados ao contacto, no que concerne aos meios físicos ou materiais que o prestador do serviço ponha à disposição do usuário, para que a comunicação se torne possível. Nesse conceito incluem-se os equipamentos locados ao usuário do serviço pelo prestador.

No caso em exame, consta que os bens locados são necessários à prestação do serviço de comunicação. Fazem parte da prestação do serviço, porque, sem eles, o processo não se realizaria, não seria possível prestar o serviço de comunicação, que é a disponibilização de meios para que a comunicação ocorra, e, portanto, a locação dos mesmos é atividade-meio necessária à ocorrência da comunicação, integrando o valor da prestação do serviço de comunicação. Sendo assim, o preço cobrado pela locação dos referidos bens constitui uma despesa acessória do serviço de comunicação. Integra, pois, a base de cálculo do imposto estadual, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar nº 87/96.

Sendo assim, é devido o ICMS sobre as parcelas relativas à locação dos equipamentos em discussão, não pelo fato de a locação constituir fato gerador da obrigação tributária, mas por constituir uma despesa acessória cobrada ou debitada pelo prestador do serviço de comunicação, este, sim, fato jurídico gerador da obrigação, haja vista que o acessório segue a sorte do principal.

Mantenho o lançamento do item 1º.

No item 2º, o lançamento diz respeito à falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, por ter o contribuinte deixado de recolher o imposto relativo a serviços de telecomunicações, tais como, chamada de espera, serviço hora programada, serviço de chamada local e LDN, e serviço de informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos livros fiscais de saídas na coluna isentas ou não tributadas.

Isto é o que consta na acusação imputada no Auto de Infração. Em seguida à descrição do fato, existe um adendo: “Esta infração está demonstrada no Anexo 02”. Não há nos autos esse “Anexo 02”, porém foi anexado um CD. Não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, porém o contribuinte demonstrou na defesa ter tomado conhecimento dos elementos da autuação.

O autuado, na defesa, dando prosseguimento às questões de mérito, sustenta que o STJ, em acórdão unânime, nos autos do REsp 402.047/MG, declarou a ilegitimidade de toda a cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98, e aduz que nesse aspecto tem sido sistematicamente seguido e reproduzido pelas duas Turmas de Direito Público que compõem sua 1ª Seção, assinalando que o TJBA também vem se manifestando nessa linha, conforme trecho que transcreve da ementa do acórdão proferido pela sua Seção de Direito Público nos autos do Mandado de Segurança nº 000072902200980500000.

A defesa levantou uma questão, ao reclamar que a base de cálculo foi calculada de forma artificial, alegando que, no caso de subsistir qualquer imposto neste caso, ele deverá ser reduzido em razão do aumento ilegítimo de sua base de cálculo, porque a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota sobre a receita obtida pela empresa com os serviços autuados, tendo o ICMS sido calculado “por

dentro”, conforme trecho do relatório fiscal, que transcreve. Reclama que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço, e foi isso o que assentou o STF no julgamento do RE 212.209/RS. Cita nesse sentido decisão da Quarta Câmara Cível do TJBA no julgamento dos Embargos Declaratórios na Apelação Cível nº 28.881-4/2007, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente praticado, do qual transcreve a ementa e trecho do voto. Acentua que o STJ confirmou o entendimento do TJBA, conforme ementa do julgamento do REsp 1190858/BA. O autuado pediu perícia. Indicou assistente técnico. Apresentou quesitos.

Indefiro o pedido de perícia, pois as respostas aos quesitos formulados defluem dos elementos constantes nos autos.

Quanto à alegação da defesa de que o imposto foi cobrado “por dentro”, isso não consta na descrição dos fatos.

Segundo a defesa, tal “majoração” constaria numa justificativa apresentada pelos fiscais autuantes. A defesa transcreve à fl. 27, entre aspas, a justificativa que teria sido apresentada pelos autuantes. Tal justificação se inicia assim: “Esclarecemos que a equipe de fiscalização quando da apuração da base de cálculo...”

Ocorre que não consta nos autos essa “justificação”, que na descrição dos fatos, que nos papéis anexados aos autos (fls. 4 a 9).

Quanto à jurisprudência do STJ no tocante à ilegalidade e inconstitucionalidade da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, a jurisprudência do CONSEF vem reiterando que os serviços em discussão neste caso são tributáveis pelo ICMS, haja vista previsão legal expressa em pleno vigor. Com efeito, à época dos fatos em discussão, estava em vigor a regra do § 4º do art. 66 do RICMS/97. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto.

Também não é razoável alegar no âmbito administrativo do caráter confiscatório da multa prevista em lei.

Mantenho também o lançamento do item 2º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0004/12-6**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.964.424,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR