

**A. I. N°** - 278003.0001/13-0  
**AUTUADO** - TELEMAR NORTE LESTE S/A.  
**AUTUANTES** - MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA, ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 02/09/13

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0130-05/13**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, INCLUSIVE, MONTAGEM, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHOS. O ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação de serviço onerosa 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 aluguéis ou locação de equipamentos, instalação e configuração de aparelhos, gerenciamento e manutenção de rede, 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, gerenciamento de rede, 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. A locação dos equipamentos é, desse modo, 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, art. 17, VIII e § 11, da Lei nº 7.014/96. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/01/2013, diz respeito a 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 entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, sendo lançado imposto no valor de R\$13.486,181,67, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 12/43) arguindo que a autuação se deu em razão: (a) ausência de recolhimento de ICMS sobre locação de equipamentos destinados à prestação de serviço de comunicação; b) ausência de recolhimento de ICMS sobre locação de equipamentos de infraestrutura; c) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviços de auxílio à lista (102); (d) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviços de instalação; (e) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviços de configuração e montagem; (f) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviços de manutenção de rede; (g) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviço de transferência física, *in loco*, de linha telefônica e equipamento de clientes; (h) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviço gerenciamento de redes; (i) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviço de reprogramação de circuito; (j) ausência de recolhimento de ICMS sobre serviços de valor adicionado/facilidades (hora programada). Ainda, constatou-se também que a fiscalização utilizou da técnica do *gross up* para fins de cálculo do suposto tributo devido.

Para fundamentar a sua discordância, a Impugnante inicialmente dissertou sobre o ICMS Comunicação e a base legal, trazendo os dispositivos, almejando definir os contornos da sua hipótese de incidência, tomando por base a premissa que houve um indevido, ilegal e inconstitucional alargamento da hipótese de incidência base de cálculo do ICMS – Comunicação, que para haver a cobrança de imposto há de se haver uma prestação de serviço de comunicação em sentido estrito.

Nesse sentido apresentou recurso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, (REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012), sobre a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel.

Registra considerações de juristas e doutrinadores, sobre a repartição constitucional das competências de tributar e o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS - Comunicação em torno dos conceitos de “prestação de serviço” e de “comunicação” para concluir que para evitar qualquer suposto conflito de competências envolvendo o ICMS deve-se analisar se o serviço:

*(i) É tributável pelo ISS, não podendo, na sua percepção, sê-lo pelo ICMS - Comunicação;*

*(ii) Se o serviço se enquadra como prestação de serviço de comunicação strictu sensu, não devendo ser contemplados aí, no seu entendimento, os serviços - meio e serviços autônomos.*

Sustenta a tese doutrinária da não-incidência do ICMS sobre as receitas autuadas, dividindo a sua defesa nos seguintes questionamentos principais:

#### **1. “Não incidência do ICMS - Comunicação sobre locação de equipamentos destinados à prestação do serviço de comunicação”.**

Argumenta que em diversos contratos celebrados pelas prestadoras de serviços de telecomunicação, é oferecida como facilidade ao cliente a opção de alugar o equipamento a ser utilizado, a exemplo do cable, modem e roteadores (nos serviços de Internet), aparelho portátil de radiocomunicação (nos serviços dessa natureza), decodificador de sinais (na televisão a cabo), PABX (na telefonia), entre outros.

Assegura que no contrato firmado entre a Autuada e um de seus clientes e anexado a este PAF (doc. 04 – fls. 75 a 81), o objeto da contratação é a mera locação de equipamento utilizado na prestação de serviço de comunicação, mediante remuneração. Acrescenta que o serviço de comunicação em si seria contratado em outro instrumento, frisando que em alguns casos, no mesmo contrato, mas que sempre seria remunerado de forma apartada da locação.

Refere-se ao art. 60 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997 para contestar a exigência de ICMS sobre a locação de equipamentos, ao argumento de que essa disponibilização remunerada de aparelhos seria parte integrante do serviço de comunicação, integrando o valor do serviço, logo, tributável pelo imposto estadual.

Reitera que para que seja possível subsumir determinado fato à hipótese de incidência do ICMS - Comunicação é indispensável que esse fato pressuponha uma comunicação *per si*, devendo ser um serviço de comunicação *strictu sensu*; e que não seja um serviço tributável pelos Municípios, sujeito ao ISS.

Pontua que antes da análise sobre a natureza do serviço prestado (se comunicacional ou não), deveria ser averiguado se o fato econômico em questão se enquadraria ao conceito de serviço, para então se aferir a qual ente federativo as rendas dele advindas seriam devidas.

Acredita que no caso da locação de equipamentos, já haveria um consenso de que não seria serviço, fundamentando-se na decisão do Pleno do STF no julgamento do RE nº 116.121/SP, quando foi declarada inconstitucional a tributação pelo ISS, da locação de bens móveis, por não estar configurada prestação de serviço na hipótese, mas apenas cessão de direito de uso de bem ou produto.

Assevera que o aluguel de bens móveis não faz parte da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (ISS), por supostamente, não se enquadrar no conceito de serviço.

Continua o seu raciocínio afirmando que mesmo que a locação de equipamentos fosse serviço, não seria serviço de comunicação, pois argumenta que somente a prestação de serviço de comunicação seria objeto de tributação pelo ICMS, conforme infere do texto constitucional e da LC nº 87/96 e conclui que não se estaria diante de um caso de não incidência, mas de total ausência de competência impositiva.

Argumenta que para se falar em ICMS - Comunicação é indispensável que haja uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço. Na sua percepção, sem esses requisitos não haveria comunicação e sem comunicação não haveria incidência do ICMS - Comunicação.

Entende que na locação de aparelhos, não haveria qualquer transmissão de mensagem quando o usuário aluga um equipamento, inexistindo, conseqüentemente, as fontes transmissoras e receptoras e que toda a cadeia necessária à ultimate do serviço de comunicação (mensagem, transmissor, receptor e prestador do serviço que levará a mensagem do transmissor ao receptor) se encontraria ausente nessa atividade.

Alude que a locação de equipamentos estaria sendo disponibilizada para os seus clientes como uma facilidade, para uma maior comodidade, sendo dispensável quando o cliente já tiver o aparelho ou optar pela sua compra.

Apresenta jurisprudência do STJ sobre o posicionamento do Tribunal de Justiça do estado da Bahia e para firmar o seu juízo, inclui trecho de julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, invocando também de forma análoga a Súmula Vinculante nº 31, emanada da mesma Corte que se manifesta sobre a inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços nas operações que consistem na obrigação de dar, que se aplicaria a seu ver, no presente caso.

Finaliza com a conclusão de que se o aluguel de equipamentos não pode ser considerado como “serviço”, não se poderia cogitar, a incidência do ICMS sobre a prestação de “serviço de comunicação”, sendo a autuação, no seu entendimento, improcedente na sua totalidade.

## **2. “Da inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre os serviços listados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03”.**

Relembra que a Constituição Federal repartiu as competências impositivas para a instituição de tributos segundo critérios concernentes às espécies tributárias e suas respectivas materialidades, segregando entre os entes federativos os fenômenos econômicos passíveis de tributação.

Menciona que nos artigos 153 a 156 da CF/88, no que se refere aos impostos, à tributação de serviços de comunicação foi deixada para os Estados-membros e dos demais serviços para os

Municípios. Rememora que devido à rígida repartição de competências, os Estados-membros não podem, em regra, tributar serviços, bem como os Municípios não podem tributar operações de circulação de mercadorias.

Recorda que no tocante ao ISS, a CF/88, outorgou a instituição do imposto sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”, concluindo que a incidência do ISS, embora abarque, genericamente, os serviços de qualquer natureza, está subordinada à limitação constitucional de que os serviços tributáveis são somente os que não se compreendam na competência tributária da União e dos Estados e DF.

Alude que no sentido de guiar na solução de possível conflito de competência envolvendo fato que coloque em dúvida sua sujeição ao imposto estadual ou municipal, deve-se atentar para que onde houver obrigação de fazer, pode caber o imposto municipal sobre serviços - ISS, mas não o ICMS e onde houver a obrigação de dar, pode caber a incidência do ICMS, mas não do ISS. O que subjaz a esse entendimento é a circunstância de tratar-se ou não de uma obrigação de fazer. Estando essa obrigação de fazer prevista na LC/116, o serviço será consequentemente tributado pelo ISS.

Relata que a própria precisão do campo de incidência do imposto municipal já propiciaria ao jurista uma maior segurança para a cunhagem da norma de incidência do imposto estadual. E, além da observância das regras de incidência do imposto municipal, seria objeto do ICMS, a seu ver, tão somente a comunicação interativa, direcional, o que excluiria todas as formas unidirecionais de mensagens como jornais, rádio ou televisão.

Entretanto, a Defendente admite que existem algumas atividades específicas que geram dúvidas acerca de sua caracterização como serviço de comunicação ou como outro serviço de natureza diversa, a exemplo dos chamados serviços de valor adicionado. Neste caso, explica que os Estados cobram o ICMS sobre essas atividades e os Municípios exigem o ISS também sobre as mesmas.

A Impugnante defende a impossibilidade de cobrança do imposto estadual e pretende rebater as autuações referentes aos ditos “serviços autônomos”, que, segundo ela, estariam listados na LC nº 116/03 e fugiriam à incidência do ICMS.

## **2.1. “Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre o serviço de auxílio à lista (102)”.**

Neste aspecto, analisa a natureza do serviço de informação 102, afirmando que se trataria de um “*verdadeiro serviço de consultoria, para o qual a Impugnante recolhe o ISS normalmente*” o que, na sua percepção, se enquadraria no conceito de serviço de valor adicionado e estaria fora do campo de incidência do ICMS.

Nesta toada, não se configuraria, no seu entendimento, hipótese de serviço de comunicação, o qual teria como objetivo fazer a intermediação de mensagens entre dois pontos.

Apresenta o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações que conceitua o serviço de valor adicionado e o art. 3º, inciso III da Resolução Anatel de 25.11.98 que dispôs que os SVA's não se constituem como serviços de telecomunicações. Remata que os serviços de valor adicionado seriam, na sua concepção, serviços autônomos que muitas vezes sequer seriam prestados por operadoras de telefonia, explicando que estas apenas forneceriam o meio pelo qual ele seria prestado (através da ligação telefônica), além de incluir na fatura do usuário o preço daquele serviço para posteriormente repassar o numerário ao que seria o verdadeiro prestador (quando ele for prestado por terceiros).

Aprofunda a análise da natureza do serviço de informação 102 e informa da existência de duas prestações de serviço materialmente distintas: o serviço de telecomunicação consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário dirigida à central de informações que é gratuita, conforme determinado pela ANATEL e que não sendo onerosa, a prestação do serviço de informação não se

sujeitaria ao ICMS; e o serviço de prestação de informações, espécie de consultoria, no qual a telefonista, ao atender a chamada feita pelo usuário, consulta a base de dados da empresa e informa o número do terminal solicitado, cuja natureza, a seu ver, seria serviço de valor adicionado e não atrairia a incidência do ICMS.

Acrescenta que tal conclusão teria sido confirmada pela Receita Federal na resposta a Consulta nº 73, exposta às fls. 27 e 28 deste PAF, em que se consigna a não inclusão de receitas de consulta 102 na base de cálculo da COFINS por, supostamente, não se tratar de serviço de comunicação.

Apresenta decisões tanto na esfera administrativa, como judicial a cerca do tema, para concluir que “o serviço de informação 102” não compreenderia um serviço de comunicação, mas sim um serviço de valor adicionado, o qual apenas se utilizaria da ligação telefônica para ser prestado, estando, no seu ponto de vista, fora da hipótese de incidência do ICMS.

**a. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de instalação.**

Relata o suposto enquadramento dos serviços de instalação no item 31.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre o mesmo fato acrescenta resultados de julgamentos sobre matéria relacionada em serviços prestados por operadoras de TV a cabo e conclui pela improcedência da exigência do imposto estadual.

**b. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de configuração e montagem.**

Argui também a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre essa modalidade de serviço, fundamentando-se na sua suposta previsão no item 14.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

**c. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de manutenção de rede.**

Neste caso, infere a suposta incidência do ISS, baseando-se também no item 14.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

Acrescenta trecho de decisão do STJ sobre os critérios de incidência de ICMS e ISS nas chamadas operações mistas (de prestação de serviços com fornecimento de peças) e sobre o serviço de manutenção onerosa.

**d. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de transferência física, *in loco*, de linha telefônica e equipamento de clientes.**

A Defendente argui que essa modalidade de serviço não se assemelharia a um serviço de comunicação e presume a suposta incidência do ISS, fundamentando-se no item 31.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

**e. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviço de gerenciamento de redes.**

Mais uma vez infere a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre essa modalidade de serviço e presume a suposta incidência do ISS, fundamentando-se no item 17.23 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

Apresenta trecho de decisão proferida pelo STJ sobre modalidade similar de serviço que concluiu pela não incidência de ICMS.

Ressalta que o serviço de gerenciamento de redes é contratado de forma autônoma em relação aos serviços de comunicação *strictu sensu* e, que não haveria qualquer imposição da Autuada no sentido de exigir a contratação de ambos.

Esclarece que não obstante cuidar-se de serviço direcionado à rede interna de seus clientes, sob o qual a Autuada não tem qualquer responsabilidade, mesmo que não haja efetivamente a prestação de serviço de comunicação *strictu sensu*, e desde que haja a prestação do serviço de gerenciamento, a autuada emite fatura, o que comprovaria, a seu ver, a autonomia entre os dois serviços.

**f. Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviço de reprogramação de circuito.**

Nesta situação, defende também que não se trataria de serviço de comunicação e modalidade de serviço sujeito à incidência do ISS, baseando-se também no já referido item 17.23 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

**3. “Da Inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços passíveis de serem tributados pelo ISS. Serviço hora programada.”**

Neste quesito, a Impugnante destaca que para que haja incidência do ICMS - Comunicação é imprescindível que exista uma relação comunicativa e a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Rememora a definição de telecomunicação trazida no art. 60 da lei Geral de Telecomunicações e ressalta que a mesma legislação, no seu art. 61, traz em seu bojo outro conceito: o de serviço de valor adicionado, explicitado à fl. 37 deste PAF.

Invoca a Resolução Anatel nº 73/98 que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações e estabeleceu que os serviços de valor adicionado não se constituem como serviços de telecomunicações.

A Defendente infere dos textos colacionados que o serviço de valor adicionado não se deve confundir com serviços de telecomunicações e que o SVA é um serviço autônomo, para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações.

Argumenta que tal serviço pode ser prestado por terceiros, aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações para esse fim, ou até mesmo pela própria Autuada, sendo que nesta última hipótese a Empresa não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de serviço comum.

Evoca que o Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI-MC nº 1.491/DF asseverou que o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado, aduzindo que tal serviço corresponderia a uma *“mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes”*. Deflui daí serem intributáveis pelo ICMS, uma vez que, na sua percepção, não se subsumiriam ao conceito de serviço de comunicação.

A Impugnante sustenta que o serviço de hora programada se trata de *“mera facilidade disponibilizada através do uso de telefonia e como essa facilidade não é prevista na relação de serviços tributáveis, não há como se sustentar à incidência do ISS nesse caso”*. Isso não abriria espaço, no seu entendimento, para a tributação pelo ICMS.

Ressalta que *“tudo aquilo que não configurar relação comunicativa viabilizada por terceiro de forma onerosa não poderá ser tributável pelo ICMS”* e aduz que não se verificando, no caso em foco, a adequação do serviço ao conceito de prestação de serviço de comunicação, ficaria evidente sua não sujeição ao ICMS - Comunicação.

Às fls. 38 e 39 deste PAF, lista as premissas que teriam sido pacificadas no STJ quanto à questão da tributação de serviços pelo ICMS e solicita o julgamento pela improcedência da presente autuação, posto que, a seu ver, não incidiria o ICMS - Comunicação sobre os serviços elencados no Auto de Infração em epígrafe.

**4. Do “Gross up”.**

A Impugnante entende que na hipótese do entendimento final ser de que o ICMS exigido seja realmente devido, tornar-se-ia imprescindível a redução da sua base de cálculo pelas razões expostas às fls. 39 a 42 deste PAF, conforme segue:

*Apesar da ilegitimidade de todo o crédito exigido, na hipótese de os argumentos acima serem desconsiderados, cumpre demonstrar que a presente autuação peca pelo excesso de exação, devendo, no*

*caso de subsistir qualquer imposto devido, ser reduzido, em razão do aumento ilegítimo de sua base de cálculo do imposto através da utilização da técnica conhecida como gross up.*

*Isto porque a fiscalização não se limitou - como deveria - a aplicar a alíquota devida sobre a receita obtida pela empresa com os serviços de comunicação autuados.*

*Infringindo o art. 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 (ou seja, tomou-o como o valor de que a Impugnante 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.*

*Esta majoração é justificada pelo Fisco como sendo o modo de se calcular o ICMS “por dentro”. Este é o nome dado ao fenômeno de o ICMS incidir sobre sua própria base.*

*Então, para que o ICMS incidisse sobre sua base, o Fisco entendeu que deveria identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS e, então, adicionar este **novamente**. Assim, multiplicando **duas vezes** a alíquota estaria, a seu ver, realizando o cálculo “por dentro”.*

*Ocorre que tal entendimento, endossado por reiterada prática do Fisco, não guarda a menor consonância com os princípios que permeiam o direito tributário e a legislação concernente à incidência tributária.*

*Registra-se que o fenômeno do cálculo “por dentro” resulta exclusivamente do fato de o ICMS incidir sobre o preço do serviço. É o que assentaram os Ministros do STF no julgamento do RE nº 212.209/RS. Assim, se o próprio ICMS constitui o preço do serviço, ao aplicar a alíquota sobre este preço, o ICMS estará necessariamente incidindo sobre sua própria base de cálculo.*

*Mas, todo este raciocínio seria dispensado se o art. 13, III, LC nº 87/96 e art. 52 do RICMS/BA fossem aplicados sem que se fizesse qualquer elucubração. Veja que ambos os diplomas preceituam que o ICMS incide sobre o preço o serviço. É simples: se pelo serviço foi cobrado R\$100,00, paga-se ICMS sobre R\$100,00.*

*Infelizmente, 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.*

*Em outras palavras: 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 + ICMS. Constata-se claramente que tal prática implica na dupla cobrança do tributo sobre uma mesma operação.*

*Vale destacar que foi esse o entendimento exposto pelo Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em acórdão proferido pela Quarta Câmara Cível, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente prestado, no julgamento dos embargos declaratórios na apelação cível nº 28881-4/2007 (ementa e trechos do voto):*

*“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. CÁLCULO “POR DENTRO”. EFEITOS INFRINGENTES. RECURSO ACOLHIDO.*

*I- Prestam-se os embargos declaratórios ao suprimento de omissão, à harmonização de pontos contraditórios ou ao esclarecimento de obscuridade, afastando óbices que porventura se antepõem, dificultando ou inviabilizando a execução da decisão.*

*II- Contraditório é o acórdão que afirma ser a base de cálculo do ICMS o valor cobrado dos usuários do serviço de comunicação, todavia em sua conclusão legitima o Fisco a considerar como base de cálculo a soma do preço final do serviço com o imposto.*

*Embargos acolhidos.*

*(...)*

*No sistema tributário brasileiro o ICMS é calculado “por dentro”, consoante jurisprudência do STF.*

*Nesse sentido, se a base de cálculo é o preço do serviço cobrado, nos termos do art. 13, II, LC nº 87/96, no preço já estará inserida a parcela do tributo devido ao Ente estatal.*

*Com acerto o Des. Pessoa Cardoso ao exemplificar em seu voto divergente que, se declarado na nota fiscal o valor de R\$100,00, neste valor já estará inserido o quinhão do Fisco, correspondente a 27%, ou seja, R\$27,00, competindo o restante à prestadora.*

*(...)*

*Em outros termos, a base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação será sempre o preço final exigido e recebido, independentemente da prestadora ter ou não cobrado o valor do tributo do consumidor.*

(...)

*Assim, quanto ao ICMS devidos pelos serviços de comunicação, diante da tributação "por dentro" e da base de cálculo estabelecida pelo art. 13 II da LC nº 87/96, não há de ser outra a conclusão senão a de impor ao Fisco a tributação sobre o valor efetivamente exigido no preço final do serviço.*

Alude que o Superior Tribunal de Justiça confirmou a tese da impugnante e o confirmou o entendimento do e. TJBA:

***"TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA E RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.***

- 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS em operações de comunicação. A contribuinte entendia, em um primeiro momento, que não incidia o tributo estadual sobre determinados serviços, de modo que não houve destaque na nota fiscal de prestação de serviços, nem, evidentemente, recolhimento ao Fisco. Após a autuação, a empresa reconheceu a exigibilidade do ICMS in casu, de sorte que calculou o seu montante aplicando a alíquota (27%) sobre o preço que fora cobrado dos consumidores.*
- 2. No exemplo adotado pelo TJ, se cobrado R\$100,00 do consumidor (valor do serviço), a concessionária recolheria R\$27,00 ao Fisco estadual (27% sobre o preço).*
- 3. O Estado discordou desse cálculo. Entendeu que o preço cobrado do consumidor seria "líquido do imposto", ou seja, deveria ser somado a esse valor (R\$100,00, no exemplo dado) o montante do ICMS (R\$27, 00, naquele exemplo) e, sobre esse total (R\$127,00) ser calculado o tributo estadual (27% sobre R\$127,00).*
- 4. O TJ aferiu haver contradição no acórdão embargado e solucionou-a fundamentadamente ao julgar os aclaratórios; conseqüentemente, não há ofensa aos arts. 126, 458, 460 e 535 do CPC.*
- 5. No mérito, é incontroverso que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no preço cobrado (cálculo "por dentro"), conforme o art. 155, § 2º, XII, "i", da CF e o art. 13, § 1º, I, da CF.*
- 6. Não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/1986, o destaque é "mera indicação para fins de controle".*
- 7. No caso dos autos, a tese defendida pelo Fisco parte da premissa de que a concessionária cobrou menos do que deveria. No exemplo adotado pelo TJ, em vez de ter cobrado R\$100,00 pelo serviço, o Estado defende que o preço correto seria R\$127,00, de modo a embutir o valor do tributo. A rigor, esse cálculo implicaria recolhimento ainda maior ao Fisco, pois 27% de R\$127,00 é, evidentemente, mais que R\$27,00.*
- 8. Não consta que haja tabelamento ou imposição contratual à concessionária de prática do preço suscitado pelo Fisco. Ainda que fruto de erro, pois a contribuinte reconheceu, posteriormente, a incidência do ICMS, é certo que não há, em princípio, óbice na seara tributária a que a empresa cobre do consumidor valor inferior ao que o Estado entende correto.*
- 9. Se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação.*
- 10. Recurso Especial não provido. (REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010 - grifamos)*

Conclui restar patente, portanto que, apesar de não ter havido o trânsito em julgado das decisões acima colacionadas, é indevida a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. Caso o Estado da Bahia insista em manter este equivocado entendimento, perderá a discussão na via judicial e deverá arcar com honorários de sucumbência de alta monta.

Por fim, requer a procedência da sua impugnação, o cancelamento do Auto de Infração sob análise, a extinção do crédito nele consubstanciado e o arquivamento do processo fiscal instaurado.

As autuantes prestaram informação, às fls. 91 a 110 dos autos, após reproduzir os argumentos defensivos, afirma que em primeiro lugar cabe esclarecer que todo o crédito tributário objeto deste PAF 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, a começar pela Constituição Federal/88 que no inciso II do seu artigo 155 preconizou competir aos Estados e



ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Reproduz o art. 2º, II da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao tratar dos fatos geradores do imposto, alinhando que o Convênio ICMS 69/98, em sua cláusula primeira, firmou entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação e esclareceu sobre fatos e situações sobre as quais pairavam dúvidas para que o contribuinte pudesse cumprir corretamente com as suas obrigações tributárias.

Destaca o estabelecido no inciso VII do art. 2º da Lei Ordinária nº 7.014/96 que instituiu o ICMS no estado da Bahia a seguir transcrito:

*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;*

Aponta o § 11 do art. 17 da mesma Lei (acrescentado pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, D.O.E. de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10):

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

.....

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

Consigna que o contribuinte infringiu, também, dentre outros, ao que está estabelecido no Art. 4º, I e § 1º do Decreto nº 6.284/97 que aprovou o Regulamento do ICMS do estado da Bahia.

Alude que o sujeito passivo 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, gerenciamento e manutenção de rede, dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação, infringindo o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96:

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

...

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:*

...

*II - o valor correspondente a: seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição. (grifo nosso).*

E a Lei Ordinária nº 7.014/96 (que instituiu o ICMS-BA):

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

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

Argumenta 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. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações não seria possível à concretização da chamada “relação comunicativa”, sujeita à incidência do ICMS.

Afirma que a Telemar exclui 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 seriam decorrentes de aluguel e/ou locação de equipamentos e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Os equipamentos normalmente indicados neste caso são modems, roteadores e portas de roteadores e a receita decorrente da cobrança do suposto aluguel ou locação é tratada pela Empresa como isenta/não tributada ou outras (quando são oferecidas indevidamente à tributação pelo ISS).

Argui que a ANATEL elaborou uma lista dos chamados “produtos para telecomunicações”, aonde 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 infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica imprescindível à transmissão e recepção de mensagens.

Para corroborar com o seu entendimento sobre a incidência do ICMS e não do ISS sobre a operação chamada como sendo de “aluguel de equipamentos”, incluímos a seguir trecho da Decisão normativa CAT-5, datada de 02/12/2004, exarada pela Coordenação de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo, com conclusões bastante esclarecedoras e que se aplicam perfeitamente ao caso em foco:

*“Fica claro que, não obstante a forma escolhida pelas partes, não se trata aqui de dois serviços independentes, nem um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação. Trata-se de apenas de um serviço, de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada.*

*Pois não apenas o chamado contrato de aluguel de equipamentos, pretensamente acessório, segue a sorte do pretensamente principal, de prestação de serviço de comunicação, mas também vice-versa, já que a falta do fornecimento dos equipamentos de conexão importa inadimplência da obrigação de fornecer serviço de comunicação”.*

Desta forma, afasta-se claramente a incidência do tributo municipal sobre serviços denominados como sendo de aluguel de equipamentos, uma vez que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos que viabilizam a atividade-fim de prestação de serviços de comunicação.

O ilustre autor Roque Carrazza (ICMS. 7ª EDIÇÃO, 2001, Malheiros Editores, págs. 145 e 146) esclarece que *“o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica, um serviço de comunicação”*. E continua:

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

*Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelos destinatário (fruidor) do serviço. Isto é feito, em primeiro lugar, mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessária à comunicação.*

*Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação à disposição do usuário dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Agora sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida.”*

Conclui que para ter acesso e fruição aos serviços de comunicação é imprescindível a disponibilização dos meios necessários à operação destes serviços, 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.

Para uma análise mais aprofundada, sob o ponto de vista técnico, J. C. Mariense Escobar na obra “O Novo Direito de Telecomunicações”, págs. 38 e 39, ensina:

*“As redes de telecomunicações, para que cumpram a finalidade de veicular a comunicação, conectam-se a equipamentos terminais. Esses equipamentos, que se denominam terminais de telecomunicações, definem-se como o equipamento ou aparelho que possibilita o acesso ao usuário a serviço de telecomunicações, podendo incorporar estágios de transdução, estar incorporado a equipamento destinado a exercer outras funções ou ainda incorporar funções secundárias (aparelho telefônico, telex, fax, microcomputadores, etc).*

*A conexão de equipamentos terminais sem a certificação expedida pelo órgão regulador pode ser vedada, como meio de uniformizar as características técnicas desses aparelhos, a fim de garantir qualidade ao serviço, em benefício de todos. A prévia certificação é um requisito previsto e observado em todo o mundo, e consiste no reconhecimento da compatibilidade das especificações de determinado produto com as características técnicas do serviço a que se destina, daí a sua importância para o funcionamento adequado das redes de telecomunicações.*

*Para fins de certificação, há três categorias de produtos, assim definidos: Produtos de Comunicação de **Categoria I** – equipamentos terminais destinados à conexão com a rede de suporte ao Serviço Telefônico Fixo Comutado- STFC, através de uma terminação de rede. São, também, assim classificados, os equipamentos destinados à conexão de uma rede de suporte de serviços de telecomunicações de interesse restrito, com uma terminação de rede do STFC e os equipamentos utilizados no provimento de serviços de valor adicionado, com conexão direta ou indireta à terminação de uma rede do STFC (telefones de assinantes, telefones públicos e semipúblicos, equipamentos de fax, modems, equipamentos de rede inteligente etc);*

*Produtos de Comunicação de **Categoria II**- equipamentos não incluídos na definição da categoria I, mas que fazem uso do espectro radioelétrico, incluindo-se antenas e aqueles caracterizados, em regulamento técnico específico, como equipamentos de radiocomunicação de radiação restrita;*

*Produtos de Comunicação de **Categoria III**- equipamentos que não se enquadram nas definições das categorias I e II, mas que são cobertos por algum Regulamento Técnico emitido pela ANATEL (acoplador óptico, acumuladores de energia, cabos coaxiais, cartões para telefone público, centrais de comutação, concentradores de linhas, conectores, fios telefônicos, repetidores ópticos, multiplex digital síncrono- SDH, sub-bastidores, unidades retificadoras, etc.)”*

À pág. 119 da mesma obra, o autor esclarece:

*“....são deveres das prestadoras, prestar o serviço com absoluta observância da regulamentação editada pela ANATEL, **implantar todos os equipamentos e instalações necessárias à prestação, continuidade, modernização, ampliação e universalização (quando for o caso) do serviço** (grifo nosso); manter os terminais de uso público, permanentes ou temporários, em perfeitas condições de operação e funcionamento; submeter à aprovação da ANATEL sua minuta-padrão de contrato de prestação de serviços, suas alterações e aditamentos; no caso de prestação de outros serviços, manter registro contábeis separados por serviços, tendo em dia os inventários dos bens e componentes do ativo imobilizado reversíveis; submeter à aprovação prévia da*

*ANATEL os acordos operacionais ou contratos de prestação de serviços, de associação ou de parceria, que pretenda firmar com entidades estrangeiras; divulgar, diretamente ou através de terceiros, o código de acesso de seus assinantes e dos demais assinantes de prestadoras do STFC, em regime público e privado, na área em que executa o serviço, com exclusão daqueles que requereram, expressamente, a omissão dos seus dados pessoais; fornecer, em prazo e a preços razoáveis e de forma não discriminatória, a relação de seus assinantes, a quem quiser divulgá-la (será gratuito o fornecimento da listagem da prestadora em regime privado, à concessionária ou permissionária do STFC local); respeitar, rigorosamente, o dever de sigilo e confidencialidade das telecomunicações, observadas as prescrições legais e contratuais; submeter à prévia aprovação da ANATEL a cisão, fusão, transformação, incorporação, bem como a transferência de controle ou alteração no capital social; dar ampla divulgação dos seus preços, tarifas e descontos; etc.”*

Anui que Walter Gaspar (Novo ICMS Comentado, Ed. Lumen Juris, 1993, pág. 42) elucida que o *“ICMS incidirá sobre os serviços de comunicação em sentido o mais amplo possível. Toda operação relativa à comunicação, por qualquer processo ou natureza, é fato gerador do ICMS”*.

Acrescenta ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, extraído do seu livro “Doutrina e Prática do ISS”, à página 361, onde são apresentados alguns conceitos muito úteis e interessantes sobre a prestação de serviços:

*“Instalar é arrumar para funcionar. Serviços de instalação são os prestados em aparelhos, máquinas e equipamentos, colocando-os em estado de funcionamento. Será sempre serviço, quando executado por terceiro, alheio à industrialização e ao fornecimento da unidade ou equipamento”*.

*“Se o executor da operação fornecer apenas seu próprio trabalho, realizando a instalação com materiais de propriedade de terceiro encomendante, para uso deste, no próprio local da instalação, não haverá a incidência do IPI, mas, sim, do ISS”.*

Acrescenta que 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). Desta maneira, não deverão ser considerados de forma isolada a montagem, configuração 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.

Entende que o valor total, pactuado em contrato, pelo qual o contratado se obriga à prestação do serviço de comunicação, este último o objeto do contrato, é o preço do serviço definido na legislação sobre o qual o imposto deve incidir independentemente do título que seja atribuído a si ou as parcelas que integram o seu valor, sendo, portanto, este valor total a base de cálculo correta a ser considerada para a apuração do ICMS.

Da mesma forma, complementa, o contribuinte excluiu também de tributação os valores cobrados sob o título de serviços de hora programada, manutenção e gerenciamento de redes, reprogramação de circuito e transferência física de linha telefônica e equipamento de clientes, sendo também por ele considerados como prestações isentas/não tributadas ou outras, na maioria das vezes tributando indevidamente pelo ISS, cuja alíquota é bastante inferior a do ICMS ou simplesmente não oferecendo tais rubricas à tributação.

A título de exemplificação prática da operacionalização do método utilizado pelo Contribuinte para fugir ao pagamento do ICMS, selecionam o serviço denominado como “TC Voice Net” (antigo PABX).

Afirma que no “Portfólio de Produtos Telemar”, onde a empresa esclarece 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.

Em outras palavras, aduz implicar na 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.

Assegura que no citado Portfólio é apresentada uma tabela mostrando os impostos que deverão incidir sobre as denominações “itens fixos e itens eventuais”:

| <b>ITENS FIXOS (mensal)</b>  | <b>Impostos incidentes</b> |                          |                          |                          |
|--|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|  | <b>ICMS</b>                | <b>ISS</b>               | <b>PIS</b>               | <b>COFINS</b>            |
| <i>Assinatura por terminal</i>   | <input type="checkbox"/>   |                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <i>Integração de PABX de cliente (por canal)</i>   | <input type="checkbox"/>   |                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <i>Aluguel de aparelho telefônico (por aparelho) – locação de bem móvel, ou seja, de aparelho telefônico com função “flash” de 600 milisegundos, não encontrada em aparelhos convencionais, normalmente vendidos no mercado.</i> |                            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <i>Instalação de terminais (por terminal)</i>  | <input type="checkbox"/>   |                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <i>Mudança externa de terminais (por ramal)</i>  | <input type="checkbox"/>   |                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <i>Serviços Internos – serviços de pequena monta que visam adaptar e configurar a estrutura do cliente para operar com ao TC Voice Net.</i>  |                            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

|   |                          |  |                          |                          |
|---|--------------------------|--|--------------------------|--------------------------|
| Reposição de aparelho telefônico (cada) | <input type="checkbox"/> |  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Instalação de terminais (por terminal)  | <input type="checkbox"/> |  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Afirma que, novamente, 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 infra-estrutura necessária para a sua viabilização e neste exemplo, o próprio Contribuinte de forma totalmente contraditória às suas alegações de defesa, informa que os serviços de instalação de terminais e mudança externa de terminais deve ser oferecida à tributação pelo ICMS.

Alega que este artifício comumente utilizado pela Impugnante serve também e principalmente para diminuir a base de cálculo oferecida à tributação do ICMS, com o uso do chamado “planejamento tributário” no intuito de redução da sua carga tributária. Para tanto faz a dissociação do serviço de comunicação em diversos outros, oferecendo estes últimos à tributação pelo ISS que tem uma alíquota substancialmente menor do que o imposto estadual ou até simplesmente não tributando.

Afirma não restar dúvidas Senhores Julgadores de que tais serviços prestados pela Operadora são serviços onerosos de comunicação, vez que são cobrados dos seus clientes e são sujeitos à incidência do ICMS, conforme determina a Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, inciso III.

Considera evidenciado, o método utilizado pelo Contribuinte para deixar de adicionar à base de cálculo do ICMS todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como receitas de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos e demais dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

No que diz respeito às receitas relativas à prestação de serviços de telecomunicações denominados de Serviço de Informação 102 (auxílio à lista), e Serviço de Hora Programada, assegura ter ficado patente à 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.

Alude 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.

Assinala também que o Convênio ICMS 69/98, conforme disposto em suas considerações iniciais, tratou da uniformização dos procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e, também, de esclarecer o contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias. Deixar de incluir os serviços nele elencados na base de cálculo do ICMS seria uma limitação do conceito de prestação de serviço de telecomunicação.

Informa que para ratificar o seu entendimento transcrevem a seguir Acórdão exarado por esse Egrégio Conselho, em grau de recurso ao Acórdão 5º JF nº 0188-05/05 sobre a procedência da exigibilidade do ICMS para os serviços em análise:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0160-12/06**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÕES. RUBRICA “FACILIDADES”: AUXÍLIO À LISTA; “0800”; ALUGUEL DE MODEM; TRANSMISSÃO DE DADOS; AUXÍLIO DESPERTADOR; INSTALAÇÃO DE MODEM; ASSINATURAS; IDENTIFICADOR E BLOQUEIO DE CHAMADAS; DVI; LIGAÇÕES PARA CELULARES; DISQUE TURISMO E EILD. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de

*serviços de comunicação. As chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. As aludidas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. É devido o imposto. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de inconstitucionalidade. Indeferido pedido de diligência. Mantida a Decisão de primeira instância. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

No que tange ao questionamento da defesa da Impugnante sobre uma suposta majoração da base de cálculo do ICMS pelo Fisco, o chamado Gross up, esclarece que este procedimento foi embasado no art. 13 da lei Complementar nº 87/96 que estabelece como elemento formador da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro” do tributo estadual. 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 ao resultado de decisões judiciais, bem como sobre a legalidade de dispositivos normativos, salientam que não cabe fazê-lo no âmbito de nossas atribuições posto que, por responsabilidade funcional, devemos obediência irrestrita à legislação em vigor no estado da Bahia.

Concluem que, por tudo quanto exposto e mediante as considerações apresentadas, manter na sua totalidade a ação fiscal.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a infração por falta de inclusão, na base de cálculo, de parcelas cobradas dos seus usuários de serviços por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se referem a aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.

Embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que o critério do órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, consoante o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º: “*Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.*” e “*A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.*”

No que diz respeito a aluguéis ou locação de equipamentos, instalação e configuração de aparelhos, gerenciamento e manutenção de rede, 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, gerenciamento de rede, 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 à 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.

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.

Destaque 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.

Diante do acima alinhado 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.

O sujeito passivo não inclui também na tributação os valores cobrados sob o título de serviços de hora programada, manutenção e gerenciamento de redes, reprogramação de circuito e transferência física de linha telefônica e equipamento de clientes, sendo também por ele considerados como prestações isentas/não tributadas ou outras, na maioria das vezes tributando indevidamente pelo ISS, cuja alíquota é bastante inferior a do ICMS ou simplesmente não oferecendo tais rubricas à tributação.

Destaco a observação das autuantes de que no “*Portfólio de Produtos Telemar, onde a empresa esclarece 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.*”

Ocorre 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. Ver tabela apresentada pelas autuantes, relativo ao aludido Portfólio, mostrando os impostos que deverão incidir sobre as denominações “itens fixos e itens eventuais”.

Sem dúvidas 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 infra-estrutura necessária para a sua viabilização e neste exemplo, o próprio Contribuinte de forma totalmente contraditória às suas alegações de defesa, informa que os serviços de instalação de terminais e mudança externa de terminais deve ser oferecida à tributação pelo ICMS.

Efetivamente o sujeito passivo deixa de adicionar à base de cálculo do ICMS todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como receitas de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos e demais dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

No que alude às receitas relativas à prestação de serviços de telecomunicações denominados de Serviço de Informação 102 (auxílio à lista), e Serviço de Hora Programada, concordo com as autuantes de que fica evidenciada a existência de uma mensagem, um emissor, sua transmissão, um receptor e recepção, bem como a sua onerosidade, caracterizando a efetiva prestação de um serviço de comunicação dentro do campo de incidência do ICMS.

Cabe apontar o Acórdão, apresentado na informação fiscal, exarado por esse Egrégio Conselho de Fazenda, em grau de recurso ao Acórdão 5ª JFJ Nº 0188-05/05 sobre a procedência da exigibilidade do ICMS para os serviços em análise e outros da mesma natureza, bem como o Acórdão JFJ Nº 0313-01/12.

No que tange ao questionamento da defesa da Impugnante sobre uma suposta majoração da base de cálculo do ICMS pelo Fisco, o chamado Gross up, considero que este procedimento está amparado no art. 13 da lei Complementar nº 87/96, que estabelece como elemento formador da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro” do tributo estadual. Este dispositivo foi incorporado ao RICMS/BA através do art. 52 que no seu caput determinando que: “*o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*”.



Destarte, em síntese, o ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação de serviço onerosa 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 aluguéis ou locação de equipamentos, instalação e configuração de aparelhos, gerenciamento e manutenção de rede, 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, gerenciamento de rede, 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, efetivamente, 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, art. 17, VIII e § 11, da Lei nº 7.014/96.

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais colacionadas pelo contribuinte, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0001/13-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.486,181,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR