

A. I. Nº - 279468.0002/14-0  
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A  
AUTUANTES - ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 08. 10 .2014

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0185-01/14

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, bem como sobre atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação. Os serviços objeto do lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de comunicação, e, portanto, onerados pelo ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência. O ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2014, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$1.792.447,48 acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de agosto a dezembro de 2012. Consta que o contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, 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. Estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídas são cobrados dos seus clientes, portanto, devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades. Consta, ainda, que a infração se encontra demonstrada no Anexo 01.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 13 a 39) discorrendo, inicialmente, acerca da tempestividade da peça defensiva e sobre os fatos que culminaram com a autuação.

Sustenta que a autuação não tem condições de prosperar, em face das seguintes razões:

*“ a) parte dos serviços autuados não configura serviço de comunicação, mas tão somente valores recebidos em razão do contrato de locação/comodato firmado entre a Autuada e seus clientes e, enquanto tais, sequer configuram serviço, pelo que não compõem a base de cálculo do ICMS – ademais, não há norma estadual estendendo a tributação do ICMS a receitas de locação/comodato;*

b) outra parte dos valores auatados correspondem a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou serviços suplementares (hora programada), procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo;

c) ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA) por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, as quais estão fora do campo de incidência do ICMS-comunicação, como é o caso do Serviço de Informação - 102;

d) a majoração da base de cálculo do ICMS promovida pelo Fisco (“Gross up”) não encontra respaldo na legislação, que determina que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço e não sobre um outro valor arbitrado (fictício).”

Argumenta que o ICMS – comunicação incide exclusivamente sobre a “prestação onerosa do serviço de comunicação”. Reporta-se sobre a exegese da CR/88, da LC nº 87/96 e do art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, do Estado da Bahia, dizendo que a CR/88 definiu, em linhas gerais, que o imposto incidente sobre a prestação do serviço de comunicação seria de competência dos Estados, consoante o art. 155, I, cuja redação reproduz. Aduz que coube a LC nº 87/96 a definição mais precisa de qual seria o fato gerador do referido imposto, conforme os seus arts. 2º, III, 12, VII, cujo teor também transcreve. Diz que, nessa mesma linha segue a legislação baiana, no caso a Lei nº 7.014/96 em seu art. 2º, VII, cujo texto também reproduz. Assinala que para a ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação, portanto, dois elementos devem coexistir, quais sejam: a atuação remunerada de um terceiro, o que constitui a prestação do serviço em si; a existência efetiva da comunicação, tornando perfeito, acabado, consubstanciado, portanto, o serviço previsto na CR/88 e na LC nº 87/96.

Invoca e reproduz texto de um dos subscritores da peça de defesa, no caso André Mendes Moreira, quanto ao alcance do termo comunicação e, em decorrência, sua significação para efeitos tributários.

Assevera que a transmissão efetiva de uma mensagem é condição essencial à sua existência e, portanto, à subsunção desta prestação à norma de incidência do ICMS-comunicação. Ou seja, o fato gerador do ICMS só ocorre quando, em razão de um contrato oneroso, “A” (prestador) realiza a intermediação de mensagens entre “B” (emissor) e “C” (receptor), com base em meios próprios ou alheios, de forma a configurar verdadeiro serviço de comunicação. Acrescenta que, cumprido este requisito, portanto, poderá se pensar em prestação de serviço de comunicação.

Afirma que em nenhuma das rubricas auatadas é possível observar a efetiva ocorrência da prestação do serviço de comunicação, a atrair o ICMS-comunicação, conforme passa a expor.

Sustenta a não incidência do ICMS nas operações de locação/comodato e da intributabilidade das operações tais como “TC CPE Solution-Aluguel”.

Observa que grande parte da autuação, ao contrário do que tenta forçosamente sustentar o Estado da Bahia, refere-se a receitas auferidas em decorrência de efetivas operações de locação contratadas com os seus usuários dos serviços de telecomunicação, no caso os locadores. Afirmo que o correto entendimento das rubricas auatadas não deixa outra saída a não ser o reconhecimento da natureza locatícia do que o Fisco tenta classificar como serviço de telecomunicação, conforme passa a discorrer.

Consigna que a sigla “TC CPE Solution-Aluguel” significa *Customer Premises Equipment* e, nas modalidades “Pequeno, Médio e Grande Porte”, consiste na criação de infraestrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação, instalação, configuração e manutenção de equipamentos. Acrescenta que, por meio desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviço. Ou seja, em posse destes equipamentos, os usuários poderão, a partir daí, utilizar-se do serviço de comunicação, conforme o resumo explicativo anexo sobre a atividade que elaborou (doc.04).

Menciona, como exemplo, o que seria um contrato do “TC CPE Solution-Aluguel”, a criação de infraestrutura de um banco, com a instalação de caixas eletrônicos interligados aos computadores da

agência, instalação de computadores interligados em rede e instalação de PABX, todos esses serviços devidamente instalados, configurados e mantidos pela empresa. Diz que, por meio desta infraestrutura, o banco pode usufruir dos serviços de comunicação contratados com uma concessionária de telefonia fixa, com uma autorizatária de serviço móvel, com uma prestadora do serviço de internet e com uma prestadora de serviços multimídia, como é o seu caso, que oferece pacotes de dados mediante assinatura de um plano mensal.

Assevera que da breve descrição da natureza das rubricas autuadas, percebe-se que não se pode falar com propriedade acerca da existência de uma efetiva prestação de serviço, ainda mais em serviço de comunicação, haja vista o caráter contratual de locação de que se revestem estas rubricas. Acrescenta que isso é o que se depreende dos contratos de locação “CPE” que colacionou aos presentes autos, para auxiliar no esclarecimento acerca de sua natureza locatícia (doc. 05).

Diz que, por meio da cláusula primeira destes contratos é possível identificar exatamente o objeto da contratação.

Observa que se verifica que esse contrato tem por objeto, exclusivamente, a criação de infraestrutura de telecomunicação, não incluindo a contratação de serviços de dados – potencial fato gerador do ICMS –, os quais são acordados e cobrados de forma apartada. É o que se constata com as cláusulas da forma de pagamento acordada.

Assim, acorda-se inicialmente a disponibilização dos equipamentos necessários à consecução do serviço para, posteriormente, contratar-se a prestação do serviço de telecomunicação em si. Segundo a previsão legal do fato gerador, somente esta segunda contratação poderia atrair o ICMS, visto que, somente a partir daí restaria configurada a “*prestações onerosas de serviços de comunicação*”.

Aduz que é sabido que a locação de coisas é mera cessão do direito de uso e que não havendo atividade humana, é inexistente o esforço físico e intelectual. Acrescenta que, noutro giro, existe a utilização de capital e bens, e não de serviço, para produzir rendimento financeiro, o que configura nítida obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe um fazer.

Ressalta, ainda, que inexistente qualquer obrigação de alugar os equipamentos necessários à prestação de serviço, tampouco que determine que esses equipamentos sejam locados exclusivamente pela empresa. Diz ser óbvio que se o usuário já possui caixas eletrônicos, *modems*, ou quaisquer outros equipamentos que disponibilizados pela empresa, não será necessário celebrar um contrato de “*TC CPE Solution*”, bastando a contratação do serviço de comunicação – o qual será normalmente tributado pelo ICMS.

Menciona que a Primeira Seção do STJ já teve a oportunidade de se manifestar sobre a não incidência de ICMS sobre serviço de locação prestado por empresa de telecomunicações, conforme decisão que reproduz. Assinala que, nesse mesmo sentido, com o fito de encerrar a discussão, o STF aprovou, na Sessão Plenária de 04.02.2010, a Súmula Vinculante nº 31, aplicada analogicamente ao presente caso.

Frisa que a *ratio decidendi* desta súmula se aplica perfeitamente ao presente caso, uma vez que, decidiu-se que o ISS não incide na operação de locação de bens móveis justamente por não restar configurada a prestação de um serviço. Indaga que se o STF reconheceu inexistir a prestação de um serviço, como qualificá-lo, como tenta presentemente o Fisco, como sendo de comunicação?

Consigna que o STJ seguindo a orientação firmada pelo STF, nos autos do processo 1.194.999/RJ, ao analisar situação análoga à presente, em que a empresa autuada prestava serviços (manutenção/instalação) juntamente com a locação de equipamentos (máquinas de xerox), afastou a cobrança do ISS sobre as receitas de locação, conforme transcrição que apresenta.

Ressalta que o próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão proferida nos autos do mandado de segurança em reexame necessário nº 0018784-95.2009.8.05.0001, sob a relatoria da Exma. Des. Maria da Graça Osório Pimentel Leal, afastou a incidência do ICMS sobre contratos de locação, coadunando-se com o já citado entendimento do STJ. Reproduz trecho do voto da Relatora. Registra que outros Conselhos Administrativos Fiscais da Federação também têm reconhecido que sobre receitas de locação não há que se falar em ICMS, conforme decisões que transcreve dos Estados da Paraíba e Minas Gerais.

Observa que, nesse sentido, tem caminhado o entendimento deste CONSEF, ao julgar uma impugnação à autuação fiscal em que se discutia “*TC CPE Solution*” na 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, sendo proferidos três votos favoráveis à sua tese, os quais somente não prevaleceram, em razão do voto de qualidade do Presidente, conforme se desprende do Acórdão CJF nº 0528-13/13 anexo (doc. 08), o voto divergente aberto pelo douto Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza foi acompanhado por outros dois julgadores, Ilmo. Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo. Reproduz trechos do voto divergente.

Afirma que a mesma *ratio* deve se aplicar ao presente caso, no sentido de que, o ICMS deve incidir exclusivamente sobre as receitas de telecomunicação, não se estendendo às receitas de locação de equipamentos, exacerbando, portanto, a necessidade de exclusão de todas as rubricas relativas às operações de locação.

Alega que não incide o ICMS sobre atividades-meio, ou seja, montagem, instalação, configuração e serviços suplementares (hora programada). Diz que, analogamente, ao que ocorre com as operações de locação de equipamentos supra-analisadas, conjuntamente com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação, como prestadora deste serviço, tem de promover operações de tipos diversos, as quais, apesar de serem conexas, definitivamente não podem ser confundidas com o serviço de comunicação em si, justamente por lhes faltar o elemento essencial da transmissão da mensagem, conforme já explicado acima.

Salienta que dentre estas operações, destacam-se as seguintes:

“(i) Atividades-meio (instalação, configuração, montagem, manutenção): *trata-se de atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário; e* (ii) Serviços Complementares (hora programada): *serviço extra oferecidos ao usuário, sem que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor; tais serviços servem para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, potencializando um serviço de comunicação pré-existente, mas que com ele não se confunde.*

Frisa que, conforme já explicado, a hipótese de incidência do imposto estadual é única e exclusivamente a *prestação onerosa de serviços de comunicação*, assim entendida a intermediação de mensagens entre duas ou mais pessoas, por meio de negócio jurídico oneroso.

Afirma que, no caso em questão, o que se vê são operações autônomas, com materialidades próprias, e que não transmitem qualquer mensagem, visto que representam, por um lado, atividades burocráticas e administrativas realizadas pela operadora de telefonia, como ocorre com as atividades-meio, e, de outro, meras facilidades e comodidades disponibilizadas ao usuário, na hipótese dos serviços suplementares.

Diz que, sendo assim, não há como se imaginar que a remuneração cobrada por estas atividades/serviços possa ser tributada por meio do ICMS, conclusão esta que se coaduna com o texto da norma expressa no art. 13 da LC nº 87/96.

Observa que a base de cálculo da referida exação estadual corresponde unicamente ao preço cobrado pelas operadoras de telefonia em virtude da prestação do serviço de comunicação, e não sobre receitas decorrentes de outras atividades acessórias que são por elas disponibilizadas aos seus usuários.

Consigna que a doutrina especializada é unânime em reconhecer que tanto as atividades-meio como os serviços suplementares estão fora do alcance do ICMS Comunicação. Invoca e reproduz, nesse sentido, lições de Geraldo Ataliba, Aires Brito, Roque Antônio Carrazza e André Mendes Moreira.

Assevera que o tributo incidente sobre a prestação de serviços que sejam diferentes do serviço de comunicação é o ISS, desde que previsto na lista anexa da LC 116/2003.

Diz que é por essa razão que cobra do usuário, de forma segregada, o valor do serviço de comunicação propriamente dito, qual seja, a realização de ligações telefônicas ou a transmissão de dados, do preço da utilidade buscada pelo cliente. Acrescenta que, desse modo, ao Estado caberá o ICMS-comunicação sobre o preço da comunicação (mensagem, ligação, transmissão de dados, ou qualquer outro caso do serviço de comunicação), e ao Município, eventualmente, o ISS sobre a utilidade (o custo pela utilização do serviço hora programada, por exemplo, que faz com que determinado telefone toque em uma hora predeterminada).

Assinala que a questão já está pacificada nos Tribunais Superiores, com efeitos repetitivos. Aduz que em julgamento proferido pelo STJ nos autos do REsp 1.176.753/RJ, foi rechaçada a incidência de ICMS sobre as atividades e serviços conexos ao serviço de comunicação, conforme ementa do referido julgado que transcreve. Registra que este julgado não mereceu reparo do c. STF, mesmo após a interposição do Recurso Extraordinário nº 781.841 pelo ente tributante envolvido naquela causa.

Conclui que é patente, portanto, que as receitas decorrentes das atividades-meio e serviços suplementares não podem ser incluídas na hipótese de incidência do ICMS Comunicação. Saliencia que, diante desses remansos entendimento a recalcitrância do Fisco em tentar tributar essas atividades representa um desrespeito às Altas Cortes, além de implicar em um alto risco de sucumbência para o Estado.

Prosseguindo, afirma que não incide o ICMS sobre os serviços de valor adicionado (SVA): “*Serviço de Informação 102*”. Diz que amparado pela mesma argumentação que até agora foi veementemente combatida ao longo da presente peça, o Fisco baiano também exige o ICMS que, de acordo com seu entendimento, incidiria nas rubricas “*Serviço de Informação 102*”, contudo, ilegítima se apresenta a pretensão fiscal.

Observa que o “*Serviço de Informação 102*” nada mais é que um serviço de consultoria prestado por meio da rede de telecomunicações, sendo que, os usuários entram em contato com o seu *call center* em busca de informações sobre número e endereço de terminais telefônicos. Registra que este serviço é definido pelo art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações, cuja redação reproduz.

Assevera que é indiscutível que o serviço autuado é Serviços de Valor Adicionado (SVA), pois, utilizando do serviço de telecomunicação, acrescenta-lhe nova utilidade, no caso, consultoria e informação de dados.

Frisa que analisando o “*Serviço Informação 102*”, pode-se facilmente verificar a existência de duas prestações materialmente distintas: (1) o serviço de comunicação, consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário para contatar a central responsável pelo serviço; e (2) o serviço de prestação de informações, o qual se utiliza da rede de telecomunicações para chegar ao usuário.

Sustenta que não há, portanto, como classificar o serviço de “*Consulta 102*” como um serviço de comunicação propriamente dito. Diz que isso é o que também se depreende da Resolução Anatel nº 73, de 25/11/1998, que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, conforme reprodução do art. 3º, III, que apresenta.

Afirma que se trata, portanto, de dois serviços completamente distintos, que não se confundem sob nenhuma hipótese. Destaca que a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 73/06, já reconheceu que a *Consulta 102* não é um serviço de comunicação. Transcreve trecho da resposta.

Afirma que, especificamente quanto ao “*Serviço de Informação 102*”, ainda existe uma peculiaridade, pois a ANATEL expressamente veda qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço de “*Consulta 102*”.

Consigna que se não fosse por essa expressa vedação, todos os minutos utilizados pelo usuário seriam regulamente tarifados. Observa que os minutos seriam tributados, pois, caracterizariam a prestação do serviço de comunicação, não se podendo dizer o mesmo do Serviço de Consulta “102”, que, obviamente, por ser distinto da comunicação, não atrairia – assim como não atrai – a incidência do ICMS.

Assinala que essa gratuidade específica é determinada desde a edição da Prática Telebrás 415-200-154, de 09.11.90, conforme apresenta.

Registra que mais recentemente, 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. Reproduz os dispositivos que tratam da matéria

Afirma que, diante desta regulamentação da ANATEL, chega-se, ainda, num segundo e importantíssimo ponto, ou seja: sendo a prestação do serviço gratuita, não há que se cogitar na incidência de qualquer imposto, muito menos do ICMS.

Salienta que, conjugando estas disposições, conclui-se que 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 comunicação que, repete, não se confunde com a prestação do serviço de informação 102. Acrescenta que, ocorrendo o fato gerador do ICMS, é imperativo que se calcule sua base de cálculo, a qual, segundo o art. 13, III, da LC nº 87/96, é o próprio preço do serviço cobrado do usuário, contudo, no caso específico da utilização da rede telefônica para a prestação do serviço de informação 102, a legislação veda qualquer cobrança de tarifa pela operadora. Aduz que, desse modo, apesar do 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.

Afirma que a conclusão, portanto, é a de que não há ICMS, pois o serviço de telecomunicação, ligação telefônica, no caso em exame, é gratuito. Invoca nesse sentido decisão da 11ª Vara da Fazenda Pública do Rio de Janeiro, que julgou inteiramente procedente a ação anulatória nº 2004.001.126255-9, afastando a exigência de ICMS sobre os serviços de *Consulta 102* (doc.09). Também a decisão proferida pelo Corpo de Julgadores do Piauí que concluiu pela não-tributação do ICMS dos valores de serviços de informação 102 (doc.10).

Destaca a recente decisão do STJ, que confirmou decisão do TJBA, que tratava, dentre outros, do serviço em comento (doc. 11), cujo teor reproduz.

Afirma que é imperioso que se exclua da presente autuação os valores referentes ao “Serviço de Informação 102”.

Continuando, diz que na remota hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto aos pontos impugnados, hipótese que registra ser compelido a entrever somente por segurança e precaução, inescapável se mostra o recálculo do tributo devido, em obediência ao princípio da legalidade.

Alega que o Fisco baiano, ao realizar os cálculos devidos levando em conta uma base de cálculo diversa do preço do serviço, desconsiderou o princípio e os próprios limites da legalidade. Diz que em sentido oposto, contrariando a ordem jurídica, não se limitou a aplicar a alíquota devida sobre a receita obtida com os serviços de comunicação autuados.

Sustenta que, à revelia do art. 13, III, da LC 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”, o Fisco simplesmente presumiu este valor, incluindo neste o montante que hipoteticamente acresceria ao valor cobrado, para fazer face ao dever fiscal.

Afirma que diante de uma situação de não pagamento, deve o Fisco calcular o imposto com base no preço praticado pelo contribuinte, e não presumindo valores diferentes dos cobrados na base de cálculo.

Aduz que a compreensão precisa do que se discute pode ser facilitada pela análise do seguinte exemplo hipotético, em que apresenta valores numéricos para uma ainda melhor visualização: Considere-se que o ICMS-comunicação esteja submetido à alíquota de 27%, como no caso, e que determinado contribuinte prestador de serviços de telecomunicação cobre do consumidor, mediante fatura telefônica (nota fiscal), o valor de R\$100,00 por determinado serviço.

Diz que, caso o prestador entenda que o serviço enseja tributação, o imposto incidente estará destacado na nota fiscal, e não há dúvidas de que, além do valor do serviço, estará incluído ao preço total o valor correspondente à quitação do imposto. Ou seja, dos R\$100,00 cobrados ao tomador do serviço no exemplo, R\$27,00 destinar-se-á ao Fisco (valor obtido pela aplicação da alíquota de 27% sobre o valor cobrado), restando R\$73,00 ao prestador do serviço.

Observa que, em decorrência, constata-se que a alíquota real de um imposto “calculado por dentro” é maior que a alíquota nominal, pois os R\$27,00 de imposto devido não são iguais a 27% (alíquota

nominal) dos R\$73,00 apropriados pelo contribuinte de direito, mas sim, aproximadamente, 37% (alíquota real).

Ressalta, de forma veemente, que não discute a validade do “cálculo por dentro” do ICMS, ou seja, que se calcule o imposto incluindo-se em sua base de cálculo seu próprio valor, mas sim discute, em realidade, a confusão que o Fisco fez com os institutos jurídicos em tela, implicando em claro desrespeito à LC nº 87/96, no que se refere à base de cálculo do ICMS.

Apresenta trecho do artigo publicado pelos subscritores da defesa, para compreensão dessa técnica.

Assinala que a questão está sendo submetida ao STF, através de recurso interposto pela Telemar no REsp nº 1.190.858/BA. Registra que, neste caso, o STJ inicialmente havia referendado a tese do contribuinte, através da confirmação, pela Turma, do acórdão proferido pelo TJBA, contudo, posteriormente, o STJ deu provimento aos embargos de divergência interpostos pelo Estado, reformando sua decisão. Aduz que, por certo, o STF na linha do entendimento prolatado no RE nº 212.209/RS, declarará que o ICMS deve incidir sobre o preço real, efetivamente praticando, e não sobre base de cálculo fictícia, como no caso, sendo nesse sentido que pretende a manifestação deste órgão julgador.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário nele exigido, com o arquivamento do processo fiscal instaurado. Requer, ainda, sejam as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, feitas em nome do advogado Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC).

As autuantes prestaram informação fiscal (fls 228/245), consignando que o autuado se trata de uma empresa concessionária de serviço público de comunicação, atuando predominantemente na prestação de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), denominação utilizada pela ANATEL, órgão regulador vinculado ao Ministério das Comunicações, para caracterizar a prestação onerosa de serviços de telefonia fixa no Brasil.

Registram que o ICMS exigido foi apurado através das informações apresentadas pelo contribuinte, extraídas do Convênio 115/03 e do livro Registro de Saídas do exercício de 2012. Dizem que estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídos são cobrados dos seus clientes, portanto devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades.

Discorrem resumidamente sobre os argumentos defensivos e, em seguida, apresentam a contestação.

Esclarecem, inicialmente, 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 preconiza 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.

Afirmam que a norma constitucional é clara ao prever a tributação pelo ICMS dos serviços de comunicação. Dizem que, posteriormente, a Lei Complementar nº 87/96, ao tratar dos fatos geradores do imposto, dispôs no seu art. 2º, III, que o *imposto incide sobre*:

Dizem que, complementarmente, o Convênio nº 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. Acrescentam que, adicionalmente, deve-se observar também o que está estabelecido no inciso VII do art. 2º da Lei Estadual nº 7.014/96 que

instituiu o ICMS no Estado da Bahia, conforme transcrição que apresentam, assim como no §11 do art. 17 da mesma Lei, cuja redação também reproduzem.

Sustentam 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, infringindo o que dispõe a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, §1º, II, “a”, bem como a Lei nº 7.014/96 nos seus arts. 1º, III, 2º, VII, 4º, XIII, “a”, 1, 2, “b”, 15, 16, 16—A e 42, II, “a”, cujo texto transcreve.

Observam que o autuado tem o procedimento habitual de subdividir um mesmo serviço de comunicação em vários códigos tarifários e muitas vezes, firma contratos em um único ou diferentes instrumentos para cobrá-los separadamente, porém tudo deveria integrar a base de cálculo do ICMS, pois não se pode 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. Acrescentam que, 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.

Salientam que o autuado 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. Esclarecem que os equipamentos normalmente indicados neste caso são modems, roteadores, e que a receita decorrente da cobrança do suposto aluguel ou locação é tratada como isenta/não tributada ou outras.

Registram que a ANATEL elaborou uma lista dos chamados “produtos para telecomunicações”, onde 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.

No intuito de ratificação do que entendem sobre a incidência do ICMS sobre a operação chamada “aluguel de equipamentos”, invocam e reproduzem 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, que, segundo dizem, tem conclusões bastante esclarecedoras e que se aplicam perfeitamente ao caso em foco.

Asseveram que, desse modo, 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. Invocam e transcrevem sobre o tema lição de Roque Carrazza.

Frisam que se pode concluir que para ter acesso e fruição aos serviços de comunicação é imprescindível a disponibilização dos meios necessários à operação destes serviços, consequentemente 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, nesse sentido, lição de J. C. Mariense Escobar. Também mencionam posição doutrinária de Walter Gaspar e Bernardo Ribeiro de Moraes, para corroborar o entendimento que manifestam.

Aduzem que, dessa forma, pode se concluir que as atividades de venda de serviços ou de venda de mercadorias são, na realidade, sempre mistas, isto é, contém ao mesmo tempo “serviço” e “material”, inexistindo, salvo em casos excepcionais, atividade pura, que seja de venda exclusiva



somente de serviços ou unicamente de material. Reproduzem lição de Antônio Roberto Sampaio Dória.

Assinalam 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).

Dizem que, dessa forma, 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.

Manifestam o entendimento, segundo dizem, com fundamento na legislação vigente, de 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.

Observam que, do mesmo modo, o autuado 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.

Registram que, para melhor entendimento sobre os serviços prestados pelo autuado, acostaram gravado no DVD anexado ao PAF às fls. 245: Portfólio site Corporativo, obtido no endereço eletrônico: <http://200.202.193.180/corporativo/index.asp?idPage=3&idPageSub=a4&header=a> ; Alguns contratos ref. a serviços de comunicação tais como: TC Data Turbo, TC Frame Way, TC VPN IP, TC VPN VIP, TC IP Connect, TC Voice Net, dentre outros, Contrato de Adesão, NFST, Manual IP Connecte, Pedido de Solicitação, Portfólio de Soluções, Proposta Frame Way, comprovando que os valores cobrados pela configuração, instalação e manutenção dos aparelhos, dispositivos e equipamentos estão incluídos no preço dos serviços de comunicação e que sem estes o serviço de comunicação não seria possível; Alguns contratos ref. a serviços de VELOX, comprovando que os valores cobrados a título de alugueis de modem estão incluídos no preço dos serviços de comunicação.

Salientam a título de exemplificação prática da operacionalização do método utilizado pelo ontribuinte para fugir ao pagamento do ICMS, que selecionaram o serviço denominado como “TC Voice Net” (antigo PABX).

Observam 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. Ou seja, implica 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.

Registram que no citado Portfólio é apresentada uma tabela mostrando os impostos que deverão incidir sobre as denominações “itens fixos e itens eventuais”, conforme apresentam.

Dizem 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.

Afirmam que se depreende 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, muitas vezes com o 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 repetem é a prestação do serviço de comunicação.

Salientam que este artifício comumente utilizado pelo autuado 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. Acrescentam que, 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.

Asseveram que não restam dúvidas de que tais serviços prestados pela Operadora são serviços onerosos de comunicação, uma 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.

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, dizem que 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.

Assinalam 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. Acrescenta que, deixar de incluir os serviços nele elencados na base de cálculo do ICMS seria uma limitação do conceito de prestação de serviço de telecomunicação. Registra que, no intuito de ratificação do entendimento que manifestaram, transcrevem o Acórdão CJF Nº 0160-12/06, exarado por este CONSEF, sobre a procedência da exigibilidade do ICMS para os serviços em análise.

No que tange ao questionamento do autuado sobre a majoração da base de cálculo do ICMS pelo Fisco, o chamado “Gross up”, esclarecem que este procedimento foi embasado no art. 13 da Lei Complementar 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”.

Quanto às decisões judiciais aduzidas pelo autuado, bem como a legalidade de dispositivos normativos, salientam que não cabe fazê-lo no âmbito de suas atribuições, posto que, por responsabilidade funcional, devem obediência irrestrita à legislação em vigor no Estado da Bahia.

Frisam que para ratificar todo fundamento para manutenção da autuação, no contrato anexado, doc. nº 05, celebrado com a empresa Transportadora Cometa S/A, transcrevem o referido contrato.

Afirmam que, diante de toda fundamentação da autuação, pode-se constatar que os serviços em questão não são de locação de bens móveis, desvinculada da prestação de serviço de comunicação, como pretende o autuado. Acrescentam que, de fato, há uma prestação de serviço de comunicação, que, para a sua realização, são indispensáveis algumas atividades ou utilização de equipamentos e produtos em que o tomador do serviço deve pagar ao prestador do serviço. Ressaltam que sem esses serviços e equipamentos a prestação de serviço não se realiza.

Finalizam mantendo o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação imputado ao autuado. Consta na complementação da descrição da infração que: *O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, 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. Estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídas são cobrados dos seus clientes, portanto, devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades.* Consta ainda o registro: “*Infração demonstrada no Anexo 01*”.

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em exame foi efetuado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto no sentido material, no caso a Lei nº 7.014/06 e RICMS/BA, como no sentido formal, ou seja, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Constato que as autuantes acostaram aos autos os elementos necessários e indispensáveis para a validação do lançamento de ofício, no caso, termo de intimação, termo de prorrogação de fiscalização, demonstrativo de débito, Anexo 01, em meio magnético (CD), recibo de arquivos eletrônicos e, por fim, termo de saneamento emitido pela autoridade fazendária competente.

Tais elementos processuais foram levados ao conhecimento do autuado, o que lhe permitiu exercer o direito de ampla defesa e do contraditório, conforme fez ao rechaçar o que denominou de “rubricas autuadas”, identificando-as nominalmente.

Parece-me necessário consignar que, independentemente do alcance ou interpretação que se pretenda dar ao § 3º do art. 8º do RPAF/99, não se apresenta razoável que seja ofertado ao sujeito passivo planilhas em papel quando, em face da quantidade de notas fiscais - por certo milhares ou mesmo milhões - emitidas pelo contribuinte de grande porte - como é o caso do autuado -, a apresentação das planilhas e demonstrativos elaborados pela Fiscalização através de meio magnético (CD) lhe permite exercer de forma muito mais precisa, ágil e plena o seu direito de ampla defesa.

Final, imaginar hoje os prepostos do contribuinte analisando, nota por nota, item por item, as centenas de folhas das planilhas em papel, no intuito de identificar alguma impropriedade na autuação, quando utilizando das informações e dados fornecidos pela Fiscalização em meio magnético tal análise se dá com mais rapidez e segurança, pela utilização dos recursos da informática, efetivamente, não soa razoável. Há que se preservar e possibilitar da melhor forma possível o exercício do direito do contribuinte de ampla defesa, como ocorre com a entrega dos papéis de trabalho em meio magnético (CD).

Passo ao exame de mérito.

Verifico que o autuado conduz a sua defesa sustentando quatro tópicos de argumentação para rechaçar a autuação.

O primeiro argumento defensivo é de que parte dos serviços autuados não configura serviço de comunicação, mas tão somente valores recebidos em razão do contrato de locação/comodato firmado com seus clientes e, enquanto tais, sequer configuram *serviço*, pelo que não compõem a base de cálculo do ICMS – ademais, não há norma estadual estendendo a tributação do ICMS a receitas de locação/comodato.

Certamente que não pode prosperar esta argumentação defensiva, haja vista que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, sua transmissão e sua recepção, constituem-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, sujeita ao ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência.

Nesse sentido é que caminha o artigo 1º, § 2º, inciso VII do RICMS/BA, ao estabelecer que: *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”*.

A jurisprudência deste CONSEF tem sido sentido de que a prestação do serviço de telecomunicação abrange, também, o fornecimento de infraestrutura para sua consecução, por se tratar de uma condição imprescindível para que o serviço de comunicação seja prestado.

Assim sendo, o fornecimento da infraestrutura (*hardware*) aduzido neste tópico da impugnação, também integra o serviço de comunicação prestado, razão pela qual não há que se falar em locação/comodato, mas sim em disponibilização onerosa de infraestrutura componente da prestação de serviço de comunicação.

Diante disso, cabível a exigência fiscal atinente ao valor objeto deste item da autuação, haja vista que cobrado pelo autuado ao seu cliente pela prestação do serviço de comunicação, e não oferecido à tributação.

Nesse sentido, reproduzo abaixo a ementa de recente decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0528-13/13:

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0528-13/13

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO DE TERMINAIS DE REDE TC CPE SOLUTION. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. No caso, os serviços cobrados no lançamento de ofício (locação, montagem, e configuração de equipamentos) são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação. Infração caracterizada. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a apreciação de arguição de inconstitucionalidade. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

O segundo argumento defensivo é de que outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou serviços suplementares (hora programada), procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo.

Também não procede tal argumentação. Consoante dito na análise do primeiro argumento, a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que todos os serviços e equipamentos

colocados à disposição dos usuários pelo contribuinte prestador de serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS.

Assim sendo, tanto atividades-meio (instalação, configuração e montagem) como os serviços suplementares (hora programada), aduzidos pelo impugnante, são componentes da prestação de serviços de comunicação, razão pela qual deveriam ter sido tributadas pelo autuado, o que não ocorreu.

Desse modo, correta a exigência fiscal atinente aos valores objeto destes itens da autuação, haja vista que cobrados pelo autuado aos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, contudo, não computados na base de cálculo do ICMS.

O terceiro argumento defensivo é de que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA) por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, as quais estão fora do campo de incidência do ICMS-comunicação, como é o caso do Serviço de Informação – 102.

Descabe tal argumentação. Na realidade, conforme dito linhas acima, o ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação, neles compreendidos os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais.

Sobre este tema existem reiteradas decisões deste CONSEF, sendo que, precisamente, no que tange ao Serviço de Informação – 102 – Auxílio à Lista, o entendimento é no sentido de que a existência de emissor, receptor e terceiro, assim como de acesso pelo usuário à base de dados do prestador de serviço, mediante pagamento, com o fim de estabelecer o contato entre o emissor e o receptor, de fato, se trata de serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS.

Nesse sentido, reproduzo abaixo a ementa de recente decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº. 0021-11/14:

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/14

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a) AUXÍLIO A LISTA.** A hipótese de incidência da exação em enfoque (art. 155, II, CF/1988) -, não se refere à literalidade do termo “*serviço de telecomunicação*”, mas à relação comunicativa como um todo, o que ficou esclarecido na definição do art. 60, “*caput*” da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações): “*conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”. A prestação também ocorre na disponibilização de facilidades e prestações eventuais ou complementares, sendo assim, o auxílio à lista possui emissor, receptor e terceiro, uma vez que há acesso à base de dados deste último, mediante pagamento, com o fim de estabelecer o contato entre os dois primeiros. O serviço é reconhecido como de telecomunicação e sua conseqüente exclusão do campo de incidência do ISS. Fica patente que a facilidade não é ofertada de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade precípua e preponderante das concessionárias de telefonia, assim como não se caracteriza como nova modalidade de serviço. **Infração caracterizada.** **b) RECARGA PROGRAMADA.** Equivale ao serviço transmissão de mensagem do emissor “A” para o receptor “B”, enquadrando como serviço de prestação de serviço de comunicação na forma do Convenio ICMS 69/98, o que o diferencia é o momento de pagamento do imposto. **Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO.** Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão por maioria.

O quarto argumento defensivo é de que a majoração da base de cálculo do ICMS promovida pelo Fisco (“*Gross up*”) não encontra respaldo na legislação, que determina que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço e não sobre um outro valor arbitrado (fictício).

Verifico que o próprio autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, porque assim já referendou o próprio STF, divergindo quanto à metodologia utilizada pelo autuante que considerou como líquido o valor do serviço prestado, razão pela qual adicionou a este o imposto, obtendo assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de “*gross up*”.

Não vejo como prosperar o argumento defensivo, pois noto que a Fiscalização agiu corretamente quanto à apuração da base de cálculo.

É certo que ao não oferecer à tributação os valores atinentes às parcelas dos serviços de comunicação prestados - que entende não tributáveis -, o contribuinte não computou a parcela do imposto no valor da prestação, significando dizer que o valor cobrado do seu cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o valor do imposto, que no caso do ICMS é calculado “por dentro”, haja vista que o montante do imposto integra a própria base de cálculo.

Indubitavelmente, no presente caso, a Fiscalização apurou a base de cálculo conforme manda o artigo 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, não havendo inovação por parte das autuantes, mesmo porque não poderiam inovar, haja vista que exercem uma atividade plenamente vinculada:

Assim dispõe o art. 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

*(...)*

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

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

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”.*

Cabe observar que a metodologia de cálculo utilizada pelas autuantes se apresenta em conformidade com o previsto no dispositivo legal acima transcrito, ou seja, apuraram o valor líquido do serviço prestado escriturado pelo contribuinte e integraram o ICMS à base de cálculo, o que resultou no valor efetivo da prestação de serviço, valor este que deveria ter sido apurado e cobrado pelo contribuinte quando da prestação do serviço aos seus clientes, haja vista que *integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto*.

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

Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, sejam feitas em nome do advogado Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, nada obsta que o pedido seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária, contudo, não há que se falar em nulidade, haja vista que as hipóteses de intimação estão previstas no art. 108, do RPAF/99..

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Este Auto de Infração compõe-se de um só lançamento, porém envolve várias coisas – o contribuinte teria recolhido a menos o ICMS relativo a prestações de serviços de comunicação, porque, na qualidade de prestador de serviço de comunicação, deixou de incluir na base de cálculo do imposto parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributáveis pelo ICMS, uma vez que se trata de:

- 1) aluguéis ou locação de equipamentos;
- 2) montagem de aparelhos;
- 3) instalação de aparelhos;
- 4) configuração de aparelhos.

No adendo feito na descrição da imputação, os autuantes acrescentam que esses valores, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, são cobrados dos clientes, devendo portanto integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das atividades do contribuinte.

O autuado alega na defesa que a autuação não tem condições de prosperar porque:

- a) parte dos serviços autuados não configura serviço de comunicação, pois se trata de contratos de locação ou comodato firmados com seus clientes, e como tais sequer configuram “serviço”, e ademais não há norma estadual estendendo a tributação do ICMS às receitas de locação ou comodato;
- b) outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou a serviços suplementares (hora programada), que são procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo com o serviço de telecomunicação;
- c) o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, estando tais comodidades fora do campo de incidência do ICMS devido sobre comunicação, como é o caso do serviço de informação 102;
- d) a majoração da base de cálculo do ICMS não tem respaldo na legislação do imposto, segundo a qual este deve incidir sobre o preço do serviço, e não sobre outro valor arbitrado (fictício).

Analisarei, separadamente, cada uma dessas alegações. Primeiro, a questão dos bens cedidos em locação ou comodato. Cumpre nesse sentido advertir para a distinção entre locação e comodato. Trata-se de duas figuras jurídicas distintas. Locação é um contrato comutativo, oneroso, bilateral e de execução continuada, pelo qual o locador cede o uso e o gozo de determinada coisa ao locatário. Por seu turno, comodato é um contrato bilateral, gratuito, pelo qual alguém (comodante) entrega a outrem (comodatário) coisa infungível, para ser usada temporariamente e depois restituída. Como no presente caso, de acordo com a descrição feita pelos autuantes no corpo do Auto, eles apenas se referem a “aluguéis ou locação de equipamentos”, concluo que o levantamento fiscal não contempla casos de comodato, mas apenas de locação de equipamentos. Até mesmo porque os contratos de comodato não são onerosos, de modo que os fiscais não teriam como atribuir valores para apuração do imposto.

Em seguida à descrição da infração, existe um adendo: “Infração demonstrada no Anexo 01”. Não há nos autos esse “Anexo 01”. Os anexos que existem são o demonstrativo de débito, uma intimação, um termo de prorrogação de fiscalização, um envelope com um CD, um recibo de arquivos eletrônicos e o termo de saneamento. O “Anexo 01” a que se referem os autuantes encontra-se no referido CD (compact disc – disco compacto). Quanto a esse aspecto, cumpre-me assinalar que não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer e outras manifestações do contribuinte e do autuante, “bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos” deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados. Porém o contribuinte demonstrou na defesa ter tomado conhecimento dos elementos da autuação. Embora a defesa mencione de relance o termo “comodato”, ao discorrer sobre a tese sustentada ela se reporta apenas aos contratos de locação. Com base nessas considerações, parto do pressuposto de que os valores relativos a esse aspecto dizem respeito apenas a contratos de locação.

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 bens, 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 que implique uma prestação de serviço de comunicação. 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.

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.

Passo agora ao exame do que destaquei no tópico “b”, no início deste voto: a alegação da defesa de que, além de locações, outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação,



configuração e montagem) ou a serviços suplementares (hora programada), procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo com o serviço de telecomunicação.

Essa questão comporta dois enfoques. Um, quanto aos valores relativos a instalação, configuração e montagem. Outro, quanto aos valores relativos a hora programada. Na descrição da imputação, não consta a existência de valores relativos ao serviço “Hora programada”. Os fiscais, ao descreverem os fatos, se reportaram apenas aos valores cobrados a título de “aluguéis ou locação de equipamentos” e aos valores dos serviços cobrados a título de “montagem, instalação e configuração de aparelhos”. Desse modo, caso o levantamento fiscal envolva de fato serviços da rubrica “Hora programada”, deve-se proceder à exclusão dos valores correspondentes, sem entrar no mérito, pois na acusação não foi feita menção a esse aspecto, o que implica nítido cerceamento de defesa.

O mesmo ocorre em relação ao tópico “c” assinalado no início do meu voto, relativamente à alegação do autuado de que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, que estão fora do campo de incidência do ICMS devido sobre comunicação, como é o caso do serviço de informação 102. Ora, na descrição da infração não consta que tivessem sido incluídos na autuação valores relativos às alegadas comodidades, a exemplo do serviço de informação. Sendo assim, caso o levantamento fiscal envolva realmente serviços das chamadas “comodidades” – tais como, chamada de espera, serviço de chamada local e serviço de informação 102 –, deve-se proceder à exclusão dos valores correspondentes, sem entrar no mérito, pois na acusação não foi feita menção a esse aspecto, o que implica nítido cerceamento de defesa.

Conforme já assinalei, em seguida à descrição da infração existe um adendo: “Infração demonstrada no Anexo 01”. Não há nos autos esse “Anexo 01”. Os anexos existentes são o demonstrativo de débito, uma intimação, um termo de prorrogação de fiscalização, um envelope com um CD, um recibo de arquivos eletrônicos e o termo de saneamento. O “Anexo 01” a que se referem os autuantes encontra-se no referido CD. Conforme já salientei no início deste voto, não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais, inclusive “os demonstrativos e planilhas” deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados. Seja como for, tendo em vista que na descrição da imputação não é feita menção às referidas “comodidades”, considero que devem ser excluídos os valores a elas correspondentes, sem entrar no mérito, sob pena de cerceamento de defesa.

Aprecio afinal a questão assinalada na alínea “d” destacada no início do meu voto, acerca da alegação de que houve majoração da base de cálculo do ICMS sem respaldo na legislação do imposto, segundo a qual este deve incidir sobre o preço do serviço, e não sobre outro valor arbitrado (fictício). A questão aí diz respeito ao que foi destacado como “Gross up”. A defesa reclama que a fiscalização, ao adotar uma base de cálculo diversa do preço do serviço, desconsiderou o princípio da legalidade, 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”. 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. Reporta-se a um trabalho anexo, em que é frisado que, enquanto o STF afirma que o valor da operação (base de cálculo) é o valor praticado, o fisco pretende arbitrar valores hipotéticos. Prossegue frisando: dizer que o imposto integra sua base de cálculo significa simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado (base de cálculo) o montante do imposto a ser entregue ao fisco; integrar é estar contido; e o que está contido não se acresce, já faz parte do todo.

Quanto a essa alegação da defesa de que o imposto foi cobrado “por dentro”, vejo um problema nestes autos: é que tal situação não consta na descrição dos fatos, e portanto não faz parte da acusação. Isto implica cerceamento de defesa.

O meu voto, em princípio, é pela retirada do processo de pauta para que seja remetido em diligência a fim de que a fiscalização retire as parcelas que não fazem parte do que foi objetivamente acusado,

levando-se em conta estritamente o que consta na descrição do fato, devendo tais parcelas ser objeto de nova ação fiscal.

Como, porém, sou vencido quanto a esse aspecto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, haja vista que o processo não se encontra em condições de ser julgado quanto ao mérito, por falta de certeza e liquidez.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0002/14-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.792.447,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, "a" do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR