

A. I. N° - 298636.0099/14-4  
AUTUADO - NEXTTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 22/09/2014

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0205-03/14

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. ALUGUEL DE CELULAR UTILIZADO NA COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação. Os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal. integram a base de cálculo do ICMS quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão Unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2014, lança o crédito tributário de ICMS no valor de R\$537.638,26, acrescido da mula de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. Demonstrativo às fls. 07 a 11.

Consta na “Descrição dos Fatos” que: “A empresa, prestadora de serviços de telecomunicações, não recolheu ICMS referente à prestação de serviços de telecomunicações a não contribuinte(CFOP 5.307). Os serviços em questão denominados *Mensalidade Rental Program* foram lançados na coluna outros nos registros do Convênio ICMS 115/03. O Convênio ICMS 69/98(em anexo) estabelece que: Se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestação 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 independente da denominação que lhes seja dado.”

O contribuinte através de advogado legalmente habilitado, com procuração às fls. 31 a 33, apresenta, tempestivamente, impugnação, fls. 18 a 26, depois de discorrer acerca do teor da infração, do qual afirma inferir tratar-se da não inclusão da receita de locação de aparelhos celulares (*handsets*) na base de cálculo do ICMS, alinha os seguintes argumentos para refutar a acusação fiscal.

Observa que no caso em questão a lavratura do Auto de Infração contraria a CF/88, a Lei Complementar nº 87/96 e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Aborda os aspectos de direito da autuação, discorrendo acerca da regra-matriz de incidência do ICMS- Comunicação e do princípio da legalidade e da tipicidade fechada.

Depois de reproduzir o teor do art. 155, inciso II da CF/88, dos artigos 2º, inciso III e 12, inciso VII, da Complementar nº 87/96 e do art. 60, §1º da Lei nº 9.472/97 que define o conceito de

telecomunicação, frisa que diante dos conceitos constitucionais e legais dispostos, o ICMS-Comunicação somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, isto é, sobre a atividade-fim que é o serviço de comunicação e não sobre a atividade-meio, como por exemplo a locação de aparelhos celulares.

Cita, invocando o art. 150, inciso I, da CF/88 que veda/proíbe a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça, para enfatizar que o princípio constitucional da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo somente poderá ser exigido quando todos os elementos da regra matriz de incidência - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estejam contidos na lei tributária.

Assegura que o presente lançamento, ao pretender incluir a receita de locação dos aparelhos celulares na base de cálculo do ICMS, fere o mencionado princípio da legalidade ou tipicidade tributária, haja vista que essa atividade-meio não guarda qualquer relação com o conceito de comunicação, na forma definida pela Lei Geral de Telecomunicação e, portanto, não faz parte da regra matriz de incidência tributária do ICMS-Comunicação.

Observa que na realidade ao tentar fazer incidir tal exação tributária, a autoridade lançadora está utilizando-se da analogia para exigir imposto não previsto em lei, o que é vedado pelo art. 108 do CTN.

Arremata destacando que a CF/88 ao outorgar competência aos entes estaduais para instituir o ICMS-Comunicação descreveu a sua hipótese de incidência possível, bem como atribuiu competência à Lei Complementar para dispor sobre a definição dos tributos e dos seus respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes e, tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96 instituiu a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, cuja definição legal de telecomunicação encontra-se na Lei Geral de Telecomunicação, pode-se afirmar com tranquilidade que locação de aparelhos celulares não corresponde, e nem encontra qualquer similaridade com o conceito legal de telecomunicação sendo, portanto, inconstitucional e ilegal a incidência do ICMS sobre a receita de locação de aparelhos celulares, conforme pretende fazer crer e prevalecer o presente lançamento tributário.

Ao tratar da jurisprudência do STJ, reproduz o teor o art. 543-C do Código de Processo Civil, para enfatizar a importância da função do recurso representativo de controvérsia na uniformização, pelos Tribunais Estaduais e Federais, na adoção do mesmo entendimento do acórdão decorrente do julgamento daquele recurso representativo de controvérsia.

Reproduz trecho de ementas de julgado de Tribunais Superiores para asseverar que o serviço de comunicação relevante juridicamente para fins de tributação pelo ICMS é aquele decorrente de um contrato oneroso de prestação de serviço, do qual resulte efetivamente uma relação comunicativa entre emissor e receptor da mensagem. Arremata destacando que os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação) não sofrem a incidência do ICMS.

Pugna pela produção de provas admitidas pela legislação e pela juntada ulterior de novos documentos.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fl. 46, esclarece que, apesar da alegação da defesa de que as receitas lançadas com a denominação de “*Mensalidade Rental Program*” se referem a locações de aparelhos celulares, tais receitas foram lançadas nos registros do Convênio ICMS 115/03 com CFOP 5.307, que é o CFOP para prestação de serviços de comunicação a não contribuinte.

Sustenta que o autuado deveria ter apresentado provas documentais de que se trata realmente de locações de aparelhos celulares. Assevera que em sua impugnação o autuado não apresenta prova alguma da sua alegação, como por exemplo, cópias dos contratos de locação assinados pelas partes.

Diz que mantém sua posição de cobrar o imposto sobre serviços de comunicação.

Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é imputado ao autuado o cometimento da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, consoante demonstrativos acostados às fls. 07 as 11, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado, fl. 10.

Consta também da acusação fiscal a explicitação de que o não recolhimento refere-se a prestação de serviços de telecomunicações a não contribuinte (CFOP 5.307) denominados *Mensalidade Rental Program*, que foram lançados pelo autuado na Coluna “Outros” nos registros do Convênio ICMS 115/03.

Em sede de defesa o impugnante, depois de enunciar sua inferência que atribui à constituição do crédito fiscal objeto do Auto de Infração a não inclusão da receita de locação de aparelhos celulares (*handsets*) na base de cálculo do ICMS, concentrou suas razões de defesa no fato de que o ICMS-Comunicação somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, isto é, sobre a atividade-fim que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio, apontando como exemplo a locação de aparelhos celulares.

Para corroborar sua tese invocou decisões de Tribunais Superiores sobre o tema, reproduzindo trechos das respectivas ementas, além de transcrever o teor do art. 155, inciso II da CF/88, dos artigos 2º, inciso III e 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 60, §1º da Lei nº 9.472/97 que define o conceito de telecomunicação, com o objetivo ilustrar o fundamento legal da Regra Matriz de Incidência do ICMS-Comunicação e do princípio da legalidade e da tipicidade fechada.

O autuante asseverou que, apesar da alegação do impugnante de que as receitas lançadas com a denominação de “*Mensalidade Rental Program*” se referirem a locação de aparelho de celulares, o impugnante lançou as receitas nos registros do Convênio ICMS 115/03 com CFOP 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte (Classificam-se neste código as prestações de serviços de comunicação a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas não indicadas nos códigos anteriores).

Como visto acima, o próprio autuado observou que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a aluguel de celular (*handsets*) e sustentou não haver incidência de ICMS sobre aluguel, pois o aluguel é atividade-meio, e não serviço de comunicação, ou seja, atividade-fim, conforme definida na Lei Geral de Telecomunicações - Lei nº 9.472/97(art. 60, §1º).

É indubioso que, isoladamente, de fato, locação de bens ou equipamentos não é serviço de comunicação. Eis que, ao se alugar do proprietário ou do detentor de sua posse um bem móvel, não se tem que pagar ICMS por esse fato. A questão que se perquire nos presentes autos não se confunde com um simples contrato de aluguel. A locação apontada pelo impugnante, como sendo objeto da autuação, trata de contrato que se reveste e se configura de natureza específica por estar atrelado e intrinsecamente vinculado a outro negócio. Logo, há que se inquirir 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 celulares, por locatários, que utilizam os aparelhos exclusivamente ao usufruir os serviços de comunicação contratados e prestados pelo autuado. Saliente-se ainda que durante o contrato de locação o autuado terá que prover a manutenção e a garantia do celular alugado, sob pena de, eventualmente, a sua atividade de prestação do serviço de comunicação, sofrer solução de

continuidade. Assim, afigura-se patente a indissociabilidade da locação de celular com o serviço de comunicação prestado pelo autuado ao locatário.

Consoante previsão expressa do §1º, inciso 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.

Ao cunhar explicitamente no texto legal a expressão “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”, o legislador determina 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.

Nesta esteira, como se depreende das razões de defesa apresentadas pelo autuado, o seu entendimento também não coaduna com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, *in verbis*:

*“Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.” .*

Logo, ao contrário do manifesto entendimento da defesa, qualquer que seja a denominação atribuída, os valores cobrados aos assinantes a título de locação de celulares por força de contrato estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de locação dos equipamentos, além de intrínseca e exclusivamente vinculados aos serviços, devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto.

Em suma, a exploração da atividade de prestação de serviços de comunicação é tributada pelo ICMS e, nesse caso, inequivocamente vinculada à locação do celular para ser utilizado com funcionalidades exclusivas do serviço pelo tomador, o valor do aluguel deve compor a base de cálculo da operação para efeito de tributação do ICMS. Tal cobrança decorre da previsão contida no art. 155, inciso II da Constituição Federal e está amparada no art. 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 2º, inciso VII, c/c o §1º da Lei nº 7.014/96.

Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0271-13/13, CJF Nº 0323-13/13 e CJF Nº 0358-13/13.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0099/14-4**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$537.638,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA