

PROCESSO - A. I. N° 279468.0025/12-3
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0075-01/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 10/04/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0061-11/14

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. ESTORNO DE DÉBITOS RELATIVOS A SERVIÇOS DE “HABILITAÇÃO” DE APARELHOS TELEFÔNICOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Segundo a legislação que rege a matéria, *“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”*. Precedentes deste Conselho. Estornos feitos indevidamente. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/10/2012 para exigir ICMS no valor de R\$1.827.916,80, acrescido da multa de 60%, relativo ao período de abril a dezembro/2009, em razão de estorno de débito deste imposto, constando, na imputação, que o contribuinte creditou-se indevidamente, em desacordo com a legislação, em seu livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, do imposto relativo aos serviços de comunicação de habilitação, consoante Anexo 1 do Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 10 a 20 dos autos, em suma alegando que não haveria incidência de ICMS no caso de habilitação, por tratar- se de atividade-meio, mas que teria ocorrido erro de seu sistema, no qual houvera o lançamento a débito de ICMS sobre receitas de habilitação e, para retificar o erro, ele, impugnante, realizara um ajuste no seu livro Registro de Apuração, da seguinte forma: os débitos de ICMS gerados pelo destaque foram transportados para a coluna Outros Créditos, de modo a efetivar o estorno. Assim, teria corrigido a sua escrituração fiscal, excluindo os valores referentes às prestações que não se amoldariam ao fato gerador do imposto estadual.

Assinalou que quando a Fiscalização requereu-lhe explicações acerca da origem dos estornos, foi esclarecido tratar-se de valores de ICMS, sobre os valores de “receitas de habilitação/Convênio 69/98” debitados, por equívoco. Que tratou-se de erro escritural, portanto descumprimento de obrigação acessória.

Afirmou que a consolidação do posicionamento pelo STJ levou à edição da Súmula nº 350, que muito embora trate especificamente da não incidência do ICMS-comunicação sobre a habilitação de telefones móveis, seria, por lógica, aplicável a habilitação de telefones fixos, e sintetiza o entendimento daquela Corte Superior quanto à ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98, questão

também já submetida ao STF.

Aduziu que no Tribunal de Justiça desse Estado há decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.805.0000-0, que afastou a incidência de ICMS sobre a atividade-meio e serviços suplementares, coadunando-se com o entendimento do STJ.

Afirmou que sendo indevido o imposto ora exigido também o seria a cobrança do FUNCEP – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%.

Afinal requereu a improcedência do Auto de Infração e a produção de todos os meios de prova permitidos.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 51 a 64 assinalando que foi entregue ao contribuinte mídia CD contendo os arquivos em formato “txt” com a relação, nota a nota, que totaliza os valores registrados no livro Registro de Apuração. Que essas NFSTs constam nos arquivos do Convênio ICMS 115 do período de 2009, comprovando que houve a emissão das notas fiscais e os correspondentes destaques de ICMS.

Salientaram que o serviço de habilitação na telefonia fixa é tributado pelo ICMS, conforme previsto na Cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98 e § 4º do art. 66 do RICMS/BA/97.

Citaram jurisprudência da esfera judicial para lastrear sua afirmativa quanto a tratar-se de assunto controverso na esfera judicial, e não assente, conforme alegara o contribuinte.

Pontuaram que mesmo se os lançamentos relativos aos estornos de débito fossem referentes a erros formais, o que aduziram não ser o caso, a primeira e precípua condição para o lançamento do estorno do débito nos moldes realizados pelo impugnante não fora atendida porque o montante de ICMS estornado, correspondente aos serviços de habilitação, com tributação prevista no ordenamento jurídico do Estado da Bahia, foi de valores constantes em documentos fiscais, cabendo a aplicação do art. 112 do RICMS/BA/97.

Ressaltaram que a discussão quanto à alegação de inconstitucionalidade dos dispositivos contidos no art. 66, §4º, do RICMS/BA/97, que acolheu a cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98, não se inclui na competência dos órgãos julgadores (art. 167 do RPAF/99).

Concluíram que as interpretações emanadas, apesar de versarem sobre habilitação na telefonia móvel, poderiam ser aplicadas também sobre a matéria em discussão, uma vez que a habilitação na telefonia fixa e móvel é um mesmo serviço.

Concluíram mantendo a autuação e pedindo o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0075-01/13. Em seu voto assim se expressa o ilustre Relator:

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a estornos de débitos de ICMS efetuados em desacordo com a legislação do imposto – o autuado fez estornos de débitos, creditando-se dos valores referentes aos serviços de comunicação de “habilitação”.

O autuado sustenta que o STJ, nos autos do REsp 402.047/MG, declarou a ilegitimidade da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, e aduz que nesse aspecto tem sido sistematicamente seguido e reproduzido pelas duas Turmas de Direito Público que compõem sua 1ª Seção, assinalando que o TJBA também vem se manifestando nessa linha, conforme trecho que transcreve da ementa do acórdão proferido pela sua Seção de Direito Público nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.805.0000-0.

A jurisprudência do CONSEF vem reiterando que o fato em discussão – serviço de habilitação – é tributável pelo ICMS, haja vista previsão legal expressa em pleno vigor. Com efeito, à época dos fatos em discussão, estava em vigor a regra do § 4º do art. 66 do RICMS/97. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto.

Os estornos foram feitos indevidamente.

Voto pela PROCEDÊNCIA no Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 81 a 91 inicialmente reproduzindo a imputação

e em seguida reprisando todos os seus argumentos impugnatórios iniciais. Assim, alegou que a habilitação seria apenas atividade-meio sem a qual o serviço de comunicação não poderia ser prestado, discorrendo a respeito. Citou que em 28/11/2012 foi julgado o Recurso Especial representativo de controvérsia, Resp no. 1.176.753/RJ, acerca de não incidência de ICMS sobre serviço de habilitação de telefone, Acórdão do STJ no Resp 402.047/MG, sobre ilegitimidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, e decisões afins na esfera judicial. Novamente pronunciou-se sobre a Súmula nº 350 do STJ sobre serviço de habilitação de telefone celular, decisão TJBA, MS nº 0001542-9/2010.

Aduziu que seria inaplicável o artigo 112 do RICMS/BA/97 ao caso em lide, porque as “GIAs” que teria transmitido não contemplavam esses débitos. Diz que a decisão de base fala que houve descumprimento de obrigação principal mas cita o artigo 112, e aduz que este artigo refere-se a estorno de débitos que já teriam sido recolhidos ao erário, o que não é a situação em foco.

Diz que seus “ajustes” não envolveriam débitos fiscais, porque o “ajuste” que fez refere-se a operação de habilitação, que seria não-tributável, pelo que o ato seria um “método contábil” da empresa. Reprisa a alegação de erro formal passível com aplicação de multa, e discorre a respeito. Novamente insurge-se contra a cobrança do percentual de 2% para o FUNCEP - Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, aduzindo que indevida a cobrança do ICMS sobre serviço de habilitação, resta indevida a cobrança de tal percentual de 2%.

Conclui pedindo o Provimento do Recurso, para reformar a decisão de base e declarar nulo o Auto de Infração, com extinção do crédito tributário e arquivamento do PAF.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 95 a 105/frente/verso opinando no sentido do improviso do recurso interposto.

Discorre acerca da delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República; o artigo 2º, III, da LC 87/96; o artigo 110 do CTN, e sobre o significado da expressão “prestação onerosa”, citando jurista. Fala sobre o conceito de “Comunicação” expressado no Decreto nº 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações).

Aduz que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN 1.467-6/DF, prolatou Acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, e que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação. Discorre sobre o conceito de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, e texto de jurista. Cita o artigo 60 da Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), que determina que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Assevera que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto. Cita decisão judicial da Nona Vara de Fazenda Pública do Estado da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, a respeito. Afirma que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços suplementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; que o imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividades que agilizem, ou otimizem, os serviços de comunicação.

Aduz que, assim, entende não caber guarida às alegações do recorrente, porque emoldurado no campo de incidência do ICMS o ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitada no Convênio ICMS 69/98, em sua Cláusula Primeira.

Conclui opinando pelo Improviso do Recurso Voluntário interposto.

Dado o processo como instruído, este foi encaminhado para julgamento.

Na assentada da sessão de julgamento nesta 1ª CJF o contribuinte juntou Memorial às fls. 108 a 112, ratificando as alegações defensivas anteriores e citando decisões da esfera judicial.

Em mesa foi ponderado pelos demais Conselheiros, e pela representante da PGE/PROFIS presente à sessão, existir necessidade de novo pronunciamento da PGE/PROFIS acerca da incidência do ICMS sobre as prestações objeto da exação em foco, tal como listadas no Auto de Infração e na solicitação de Parecer, tendo em vista recentes decisões judiciais sobre o tema, a exemplo do RE nº 781.841 (STF, AgR no RE nº 781.841, Segunda Turma, julgado em 17/12/2013, publicado em 07/02/2014; RE 572.020/DF; TJ/BA no MS nº 0001542-92.2010.805.0000-0, todas citadas também em sustentação oral pelo Advogado do contribuinte, presente a essa sessão.

A sugestão de encaminhamento solicitando a emissão de novo parecer técnico-jurídico foi acolhida por esta Relatora e assim decidido por unanimidade, conforme documento de fls. 115 e 116.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite novo Parecer às fls. 119 e 120 aduzindo repisar o Parecer de fls. 95 a 105 dos autos, expondo que a matéria em debate, em que pese uma orientação jurisprudencial desfavorável ao Estado, ainda não se encontra definitivamente resolvida, não se aplicando o quanto disposto na Súmula nº 350 do STJ, por se tratar de telefonia móvel.

Prossegue expondo que, ademais, o procedimento adotado pelo autuado foi completamente equivocado, não havendo previsão legal para o ajuste na escrita fiscal praticada cabendo-lhe, neste caso, um pedido de restituição dos supostos indébitos. Afirma não haver como se aceder à tese recursal.

Conclui novamente opinando no sentido do Improvimento do Recurso interpuesto.

Pautado, na data de 27/02/2015, este processo para julgamento, então dias após, na data de 06/03/2015, o contribuinte protocolou documento pedindo que o processo fosse retirado de pauta e fosse aberta vista do processo a ele, requerente, com a concessão de novo prazo para que pudesse “se manifestar sobre as “alegações da doura PGE, ocasião em que trará suas alegações finais” pedido este que aduziu fundado na imperiosidade do contraditório e a garantia da ampla defesa.

A Representante da PGE/PROFIS presente à sessão de julgamento declarou reiterar os termos dos dois Pareceres técnico-jurídicos constantes dos autos e, quanto ao novo pedido formulado pelo recorrente, relativo a abertura de vista para pronunciamento sobre o Parecer PGE/PROFIS, aduziu inexistir previsão normativa para seu atendimento, ressaltando que o Parecer jurídico exarado pela PGE nos autos é um opinativo solicitado por este CONSEF.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interpuesto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da Primeira Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, quanto ao pedido do contribuinte no sentido de que o PAF fosse retirado de pauta e aberto vista para seu pronunciamento acerca do Parecer PGE/PROFIS, esclareço que a PGE/PROFIS não apresentou “alegações”, e sim emitiu opinativo técnico-jurídico em atendimento a pedido deste Conselho de Fazenda, conforme previsto no artigo 137, II, do RPAF/99. Observo que a PGE/PROFIS é órgão de assessoramento técnico-jurídico do Estado, e na função exercida junto a este contencioso inexistem previsão normativa para que seja instaurado “contraditório” em relação a tal opinativo.

Quanto ao exercício de ampla defesa pelo sujeito passivo, vê-se do exame dos autos deste processo que o contribuinte manifestou-se regularmente, e a busca da verdade material, bem como o respeito ao direito de ampla defesa, chegaram a motivar que o processo fosse retirada de pauta para nova apreciação técnico-jurídica, o que se deu.

Voto pelo não atendimento destes pleitos do contribuinte.

Também preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o

autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Arguição de nulidade rejeitada.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Tal como já exposto no Parecer emitido pela PGE/PROFIS às fls. 95 a 105, e no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em Primeira Instância.

O tema é recorrente em julgamentos deste Contencioso.

Trata-se de assunto reiteradamente analisado neste Conselho, inclusive com a apreciação do tema pelos dignos Representantes da PGE/Profis, tendo sido, até aqui, predominante o entendimento no sentido de que todas as facilidade e atividades vinculadas necessariamente à prestação dos serviços de telecomunicação compõem a base de tributação do ICMS.

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

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

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

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2.º O imposto incide sobre:

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

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

VII - a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

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;

§ 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 optimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

No RICMS/BA/97, em redação vigente à época dos fatos objeto da autuação:

Art. 4º. Nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato

gerador do ICMS no momento:

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

§ 1º. Entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.

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

A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado. Este é o caso específico, por exemplo, da habilitação para o uso do aparelho de telefonia, seja ele fixo, ou móvel.

A habilitação para uso da linha telefônica, objeto da autuação, tal como dito pelo contribuinte, é essencial à prestação dos serviços de telecomunicação que presta. Não se trata, portanto, sequer de uma “facilidade”, e sim de condição imprescindível para que o seu serviço de comunicação seja prestado.

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

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

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

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

Por outro viés, tal como já dito pelos autuantes ao prestarem a informação fiscal, o montante de ICMS estornado, correspondente aos serviços de habilitação, com tributação prevista no ordenamento jurídico do Estado da Bahia, foi de valores constantes em documentos fiscais, cabendo a aplicação do art. 112 do RICMS/BA/97. A sua inclusão, ou não, em documento de informações econômico-fiscais não invalida o destaque nos documentos fiscais.

Comungo integralmente das ponderações do voto da decisão *a quo*, bem como do teor dos dois Pareceres técnico-jurídicos exarados nos autos, que não reproduzo por desnecessário, visto que

constam no Relatório que integra este Acórdão, e com base no inciso II do artigo 155 da Constituição da República; no inciso III do artigo 2º da LC 87/96; no artigo 110 do CTN; no artigo 60 da Lei Geral de telecomunicações; e nos artigos 2º, VII, e 17, inciso VIII, e §11, ambos da Lei nº 7.094/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento firmado pela i. Relatora com relação a incidência do ICMS nos serviços de telecomunicações em relação aos serviços de habilitação.

A Carta Magna, no seu art. 146, III, “a” e “b” determinou que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária, inclusive quanto a definição de tributos, fato gerador, obrigação tributária e base de cálculo. Nessa seara, a Lei Complementar nº 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS, estabelece no seu art. 12, VII a hipótese de incidência do ICMS nos serviços de telecomunicação, in verbis:

Art. 12.

(...)

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

Me parece claro que o critério material da hipótese de incidência do ICMS não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação.

Permito-me transcrever parte do voto divergente do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no Acórdão CJF Nº 0202-12/12, haja vista que comungo do entendimento ali colocado de que a incidência do ICMS nos serviços de comunicação ocorre somente nos serviços de comunicação *stricto sensu*, sendo afastados os serviços preparatórios:

Para mim, é de clareza solar que, diante das determinações legais da LC 87/96, só teríamos incidência do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis e de natureza exclusiva prestados pela empresa de telecomunicações são passíveis da cobrança do ICMS. Se qualquer serviço preparatório para a comunicação pode ser disponibilizado por outra pessoa (jurídica ou física) fora do ramo da atividade de telecomunicações, então tal serviço não é fato gerador do ICMS-Comunicação.

No caso dos autos, conforme dito no próprio Auto de Infração, foram lançados valores relativos a aluguéis de equipamentos, montagem, instalação ou configuração de aparelhos. Percebo que tais serviços podem ser prestados por terceiros, como empresas de computação ou de locação de aparelhos para redes/internet, não sendo um caso de um serviço exclusivo da prestadora de telefonia para a realização da comunicação propriamente dita. Assim, creio que os serviços lançados nos autos de infração no item 1 são atividades-meio e não atividades-fim dos serviços de comunicação e, portanto, não estão passíveis de incidência do ICMS-Comunicação.

Deste modo, entendo que os serviços preparatórios para que se estabeleça a prestação de serviços de comunicação, bem como os serviços correlacionados para que haja ou se mantenha a prestação de serviço de comunicação, como no caso da cobrança no presente Auto de Infração, não estão na hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação.

Importante pontuar que o art. 13, III da LC 87/96 ao eleger como base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação o preço do serviço, confirma o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Não me parece razoável que os Estados possam alterar a base de cálculo do ICMS incluindo no seu campo de incidência serviços que não são de comunicação, apenas por serem adicionais que a empresa oferece e em determinados casos cobra por isso.

Sobre o tema, a jurisprudência do STJ é assente, conforme se observa na ementa no RESP 945.037/AM, de relatoria do ministro Luiz Fux:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO QUE APRECIOU A APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELulares E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. Os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação) não sofrem a incidência do ICMS. (Precedentes: REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005).

2. Deveras, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, ambas as Turmas integrantes da 1a Seção firmaram entendimento no sentido da inexistência do tributo, à consideração de que a atividade de habilitação não se incluía na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2o, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a "procedimento tipicamente protocolar, (...) cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço", serviços "meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita", "meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação" (RESP 402.047/MG, 1a Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003 e do EDcl no AgRg no RESP 330.130/DF, 2a Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004).

3. Outrossim, a própria 1a Seção no RMS n.o 11.368/MT consagrou o entendimento no sentido de que:

[...]

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular inocorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III - O Convênio ICMS no 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1o do CTN.

[...]

(RMS 11368/MT, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 13/12/2004, DJ 09/02/2005 p. 182)

4. A doutrina do tema assenta que:

a) "o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação";

b) "a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam";

c) "a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato imponível do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. De outro lado, é importante termos presente que estas atividades-meio são levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realiza o serviço. Têm por escopo, apenas, possibilitar as atividades-fim, que, estas sim - aproveitam a terceiros."

5. O Convênio ICMS no 69/98 dilargou o campo de incidência do ICMS ao incluir em seu âmbito as atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do tema iudicandum.

6. Omissis

REsp 945.037/AM RECURSO ESPECIAL (2007/0086541-9) Ministro LUIZ FUX - PRIMEIRA seção - 24 de junho de 2009.

Data vênia a autuação está equivocada, haja vista que a Constituição e a Lei Complementar limitam a incidência do ICMS nos serviços de comunicação, determinando a incidência somente

nas prestações onerosas de serviços de comunicação, compreendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Em parecer exarado aos autos, a PGE/PROFIS, firma entendimento no sentido de que por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar nº 87/96 os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

Novamente, torna-se pertinente transcrever parte do voto do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, constante no acórdão CJF N° 0202-12/12:

Pari passu, a D. PGE/PROFIS, em parecer enxertado aos autos, opinou no sentido de que o art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações é absolutamente claro em dizer que a prestação de serviço de comunicação não é somente a comunicação propriamente dita, mas também abrange todo o conjunto de atividades relacionados com a comunicação, devendo ser computado na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem o serviço de telecomunicação. Para uma maior compreensão do alcance das expressões legais, trazemos à baila o mencionado artigo:

"Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis."

Em que pese o juízo da d. PGE/PROFIS quanto à incidência abrangente do ICMS-comunicação, não comungo com a visão de que o conjunto de atividades seja tão amplo assim ao ponto de abarcar todos os serviços ligados à comunicação, mesmo aqueles apontados com preparatórios para a comunicação propriamente dita, como é o caso do presente PAF.

Novamente ressalto que somente com uma leitura sistemática dos dispositivos legais pertinentes à matéria, seremos capazes de elucidar a questão trazida aos autos. Portanto, não basta uma leitura isolada do caput do art. 60 da LGT, pois ela indubitavelmente leva à conclusão simplista de que realmente todos os serviços que possibilitassem a comunicação, estariam sob a incidência deste tributo. Devemos respeitar a separação entre o serviço de comunicação propriamente dito e o serviço que permite a comunicação, mas que ela não se confunde. Para isso, a primeira providência é a leitura atenta dos parágrafos primeiro e segundo do citado artigo, que já mostram que todos os serviços sob a incidência do ICMS-Comunicação devem ser relacionar à atividade-fim da empresa de telecomunicações, ou seja, os já referidos serviços exclusivos, que só podem ser prestados por empresas de telefonia, como é o caso dos serviços prestados pelas estações de telecomunicações, referidas no parágrafo 2º do art. 60.

Em seguida, devemos observar o artigo 61 da LGT que assim dispõe:

"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."

Numa leitura mais calma, esse artigo já demonstra que existem serviços que são ligados à telecomunicação, mas que com ele não se confundem. Isso significa dizer que temos serviços vinculados ao serviço de comunicação, que não são fatos geradores do ICMS-Comunicação, ao contrário do que entende a PGE/PROFIS.

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STJ, ex vi da ementa a seguir transcrita:

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. SERVIÇO DE INSTALAÇÃO DE LINHA TELEFÔNICA FIXA. SERVIÇO INTERMEDIÁRIO AO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. LEI KANDIR. LEI DAS TELECOMUNICAÇÕES. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE LEI.

IMPOSSIBILIDADE DE PREVISÃO PELO CONVÊNIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO APENAS PELA FAZENDA ESTADUAL. DECISÃO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. REFORMATIO IN PEJUS INDEVIDA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. *Este Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Convênio 69, de 19.6.1998, concluiu, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consonte previsto no art. 6º da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar.*
2. *Os serviços de instalação de linha telefônica fixa não são considerados serviços de comunicação propriamente ditos, nos termos da Lei Kandir e da Lei Geral de Telecomunicações, mas serviços de natureza intermediária. Não deve, portanto, incidir ICMS sobre essa atividade, pois não há previsão legal nesse sentido, existindo apenas o Convênio 69/98 que disciplina a matéria, no entanto, de forma indevida.*
3. *É inviável reformar o acórdão recorrido a favor da parte que não interpôs recurso especial, a fim de que, nos termos da jurisprudência deste Tribunal Superior, seja considerada indevida a incidência de ICMS sobre os serviços de instalação de telefone fixo, pois, na espécie, estar-se-ia promovendo reformatio in pejus contra a parte recorrente.*
4. *Se apenas uma das partes interpõe recurso especial, é vedado ao Tribunal agravar sua situação.*
5. *Recurso especial desprovido.* (REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006)

Deste modo, não há supedâneo para manter a autuação, devendo ser excluídos os valores concernentes a serviços que não são serviços de comunicação *stricto sensu*.

Pelo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279468.0025/12-3, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.827.916,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS