

PROCESSO - A. I. Nº 333006.0013/14-9
RECORRENTE - CABLE BAHIA LTDA. (SIM)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0161-03/15
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/12/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0400-11/15

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÃO TRIBUTADA CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTADA. EXIGÊNCIA 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. Os valores dos serviços de locação de equipamentos e de assistência técnica disponível, necessários à prestação do serviço da espécie de telecomunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal. Item subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0161-03/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS de R\$462.555,32, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, no exercício de 2013, conforme demonstrado às fls. 5 a 7 e mídia eletrônica (CD) à fl. 9 dos autos.

Na Decisão recorrida, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida pelo contribuinte, foi dito que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação e que tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, os quais prevêm que 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. Salienta, ainda, que o §11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre a composição da base de cálculo, expressamente estatui que *“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 de 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”*, do que destaca que cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana.

Assim, o órgão julgador descartou a alegação defensiva de que a locação de equipamentos prestada aos assinantes é atividade onerosa e preparatória à prestação de serviço de televisão, pois, segundo a JJF, para a efetivação da sua prestação de serviço de televisão por assinatura via satélite se faz necessária tal estrutura (aparelho codificador), devendo a remuneração decorrente da cessão dos equipamentos integrarem o campo de incidência do ICMS, conforme previsão legal, visto que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

A JJF diz, ainda, que da mesma forma, na base de cálculo do ICMS, também devem ser incluídos os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, por

força do contrato de adesão, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do ICMS, não incidindo ISS, por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos, como determina a LC nº 116/2003, consoante afigura-se assente e pacificada no âmbito do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 0045-12/12; 0323-13/13 e 0271-13/13.

Por fim, apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, a JJF observa que a sua aplicação é prevista no artigo 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, falecendo competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158 e 159 do RPAF, bem como para apreciar a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, conforme art. 167, I, do RPAF.

Assim, a JJF concluiu subsistente a infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, às fls. 111 a 128, Recurso Voluntário, no qual aduz que o Recurso Voluntário suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, III, do CTN e princípios constitucionais. Em seguida, alega não terem sido oferecidos elementos suficientes para permitir a realização do contraditório e da ampla defesa, uma vez que nem ao menos lhe foi oportunizada depoimento junto à “Autarquia”, para esclarecimentos e que todas as alegações apresentadas pelo Fisco foram realizadas de maneira unilateral sem a observância da ampla defesa e contraditório, do que sustenta que o Auto de Lançamento encontra-se eivado de nulidade, pois não demonstra com clareza a sua idoneidade diante da situação em que foi gerado, contaminado, portanto, de pontos duvidosos. Alega, ainda, violação aos Princípios da Legalidade, pela inexistência de fundamento jurídico, e da Motivação, do que resulta nulidade da autuação. Cita doutrina e jurisprudência.

No mérito, defende a não incidência do ICMS sobre valores recebidos a título de locação de equipamentos, pois as atividades de instalação e locação de equipamentos de telecomunicação representam mera atividade-meio e não guardam qualquer relação com os serviços de comunicação, pelo que não materializam fato gerador. Diz ser totalmente infundado o Auto de Infração, uma vez ser indevida a exigência de ICMS-comunicação sobre os valores percebidos pelas empresas de telecomunicações a título de locação de equipamentos, utilizados na consecução de sua atividade-fim. Salienta que o ICMS deve incidir relativamente sobre os serviços de comunicação prestados, por expressa disposição do art. 155, II, da CF/88 e do art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96, e não em decorrência da locação de equipamentos, os quais são oferecidos como facilidade para o cliente, sob a opção de aluguel, a exemplos de: cable modem (na internet a cabo), o aparelho portátil de radiocomunicação (nos serviços dessa natureza), o decodificador de sinais (na televisão a cabo), o PABX (na telefonia), dentre outros, cujos valores referem-se meramente a cessão de direito de uso de equipamento utilizado na prestação do serviço de telecomunicação, mediante remuneração. Destaca que sequer é serviço, consoante já assentou o Pleno do STF no julgamento do RE nº 116.121/SP, que declarou inconstitucional a tributação pelo ISS.

Diz o recorrente ser essencial, para se falar em ICMS comunicação, que haja uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço. Sem isso, não há comunicação; sem comunicação, não há ICMS comunicação. Portanto, a locação de aparelhos não satisfaz o basilar requisito autorizativo da cobrança do ICMS comunicação, pois não há qualquer transmissão de mensagem quando o usuário aluga um equipamento, inexistindo, via de consequência, as fontes transmissora e receptora. Toda a cadeia necessária à ultimate do serviço de comunicação (mensagem, transmissor, receptor e prestador do serviço que levará a mensagem do transmissor ao receptor) se encontra ausente nessa atividade (que sequer pode ser considerada serviço, de acordo com a jurisprudência do STF).

Aduz que a locação de equipamentos é dispensável quando o usuário já tiver o aparelho ou optar pela sua compra (o que é perfeitamente factível, ocorrendo em diversos casos, nos quais nenhum valor é devido à prestadora a título de locação de equipamentos).

Destaca que sobre a atividade-fim, certamente, incidirá o ICMS. Contudo, atividades preparatórias (mormente aquelas dispensáveis e cobradas em separado, como acima visto) não se confundem

com a atividade-fim. O serviço de comunicação é tributado pelo imposto estadual, mas o mesmo não ocorre com a disponibilização de equipamentos para utilização do mesmo.

Salienta que, nesse sentido, o STJ já assentou que a mera disponibilização de meios para assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações não se confunde com a sua efetiva prestação, sobre a qual há a incidência do ICMS (REsp 816.512/PI, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 13/10/2010). O STJ já uniformizou o entendimento acerca da não-incidência do ICMS sobre a locação de equipamentos.

Do exposto, diz não incidir ICMS sobre os valores a título de locação de equipamento, conforme legislação e jurisprudências no sentido de que a locação de equipamentos não é fato gerador do ICMS-comunicação, seja porque não é sequer serviço, seja porque é atividade preparatória que não envolve prestação de serviço de comunicação (mas apenas cessão de direito de uso de equipamento).

Inerente à exigência do ICMS por ter deixado de incluir a taxa de assistência técnica na base de cálculo, o recorrente cita entendimento do STJ de que não incide ICMS sobre outros serviços acessórios prestados pelas TVs por assinatura, que não se confundem com os de telecomunicações propriamente dito e sobre os quais incide ISS na forma do Decreto-Lei 406/98, item 21 da Lista de Serviços – Assistência Técnica (REsp 710774/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2006, DJ 06/03/2006, p. 332).

Em seguida, o recorrente aduz ser excessiva, confiscatória e desproporcional a multa aplicada de 60% do valor do tributo a recolher, já que não houve nenhum dolo por parte da executada, simplesmente por não recolher o ICMS sobre valores provenientes de locação de equipamentos e taxa de assistência técnica que a legislação lhe resguarda direito. Diz que a multa aplicada extrapola o princípio da razoabilidade e é de extrema penalidade. Destaca que o forçado enquadramento da conduta como infração reflete afronta aos princípios e desideratos constitucionais, bem como desrespeito a norma insculpida no art. 12 do CTN, o qual impõe ao julgador a necessidade de interpretação mais favorável ao contribuinte. Cita doutrina e salienta que o critério há de ser o da razoabilidade.

Às fls. 151 a 160 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua Procuradora, Dr.^a Maria José Ramos Coelho Sento-Sé, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, por considerar as razões expendidas ausentes de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, visto que todas as alegações versando sobre a inconstitucionalidade da multa não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA. Frisa, ainda, que o princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, eis que, as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo, pois são autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa.

Defende que o lançamento tributário atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF, definindo com precisão os elementos essenciais da relação jurídico-tributária, inexistindo dúvida quanto aos aspectos material, pessoal, temporal, quantificador e espacial.

Aduz que, em breve síntese, a irresignação recursal gravita em derredor das seguintes questões: não incidência do ICMS sobre as operações de locação e sobre os serviços suplementares (taxa de assistência técnica).

Em seguida, passa a tecer comentários sobre questões jurídicas que circundam os temas, a exemplo de base de cálculo do ICMS, na qual diz não acolher as argumentações expendidas pelo recorrente neste ponto, pois contrariam frontalmente o texto expresso na lei, uma vez que, o trabalho realizado pelo autuante tem assento no art. 13 da LC 87/96, no art. 17, VIII, § 11, da Lei nº 7.014/96, e no art. 66, I, alínea “b”, § 4º, do RICMS/BA, consoante os quais, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, além dos valores cobrados relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Destaca que, em verdade, o contribuinte deixou de agregar o imposto ao valor cobrado de seus

clientes, não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço, tendo agido por sua conta e risco ao supor que os mesmos não eram tributados pelo ICMS.

Quanto ao mérito, a PGE/PROFIS, após interpretar os artigos 155 da Constituição Federal e 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96, concluiu que o ponto crucial da questão é conceituar e definir: prestação onerosa e serviço de comunicação, para efeito de tributação.

Salienta que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN nº 1.467-6/DF, prolatou:

- a) ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação;
- b) O serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação.

Assim, o opinativo aduz que, ancorado na definição desvelada na Corte Constitucional, é possível chegar à conclusão que, abstraindo-se da questão da onerosidade a que se refere a LC nº 87/96, a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS. Em outras palavras, a Constituição da República ao arrolar os serviços de comunicação em seu art. 155, II, não se refere à comunicação propriamente dita, em seu sentido literal, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa. Logo, fácil se entremostra que a regra matriz do ICMS é a prestar serviços de comunicação e não, simplesmente, realizar a comunicação.

Desta maneira, sustenta o opinativo da PGE/PROFIS que resta inquestionável que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação ou facilitação.

Em seguida, o parecer invoca o art. 60 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), no qual dispõe que *“Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”*, do que concluiu que a norma deixa claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

Destaca que *“É palmar, neste foco, que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores de ICMS, como, aliás, não poderia criá-los, e tampouco alargou a base tributária do imposto.”*, e que nesta trilha percorreu decisão prolatada pelo juiz titular da Nona Vara de Fazenda da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, que transcreve.

Assim, ante o exposto, segundo a PGE/PROFIS, impõe-se concluir que:

- a) O ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados;
- b) A exigência do imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e às atividades que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação.

Logo, entende não caber guarida às alegações esposadas pelo recorrente, pois perfeitamente emoldurado no campo de incidência do ICMS o serviço ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitado pelo Convênio ICMS 69/98.

O parecer registra a instalação de um Grupo de Trabalho na PGE que cuidou de observar a questão do campo de incidência do ICMS – Comunicação apreciada pelo STF, por conduto do RE nº 572.020, no bojo do qual a Corte Suprema *“manteve a mesma linha adotada pelo STJ, no sentido de que os serviços preparatórios ao de comunicação, tomados como atividades-meio, não constituem hipótese de incidência do ICMS-telecomunicações”*, tendo sido proposto aos Exmos. Srs. Procurador Geral do Estado e Secretário da Fazenda a edição de ato declaratório com o propósito de obstar a continuidade da cobrança do ICMS sobre os serviços conexos ao de comunicação ali elencados, contudo, devendo se restringir à específica hipótese tratada na decisão paradigma - serviços conexos ao de comunicação prestados por meio da *telefonia móvel* -, bem assim que não deve abranger todo e qualquer serviço conexo, mas apenas aqueles que, expressamente ou por

identidade, foram excluídos da incidência do ICMS, por força do entendimento firmado pelo STJ.

Assim, na minuta do ato declaratório foram listados como excluídos da incidência de ICMS os seguintes serviços conexos ao de comunicação, por meio de telefonia móvel: troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio de DDD e DDI; habilitação e religação.

Por fim, salienta que as conclusões do referido Grupo de Trabalho foram objeto de aprovação pelo Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal e, por assim ser, refletem o novel entendimento da PGE/PROFIS acerca da questão do campo de incidência do ICMS nos serviços de comunicação.

Do exposto, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou subsistente o Auto de Infração, lavrado para exigir a falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$462.555,32, nas prestações de serviço de comunicação tributadas, escrituradas como não tributadas, nos meses de 2013, conforme demonstrado na mídia (CD) à fl. 9 dos autos, inerentes ao serviço de “TAXA DE LOCAÇÃO DE DECODER” e “MENSALIDADE TAXA ASSISTÊNCIA TÉCNICA”.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo recorrente, pois o lançamento de ofício preenche todas as formalidade legais previstas, inexistindo qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa, sendo oferecido ao sujeito passivo elementos suficientes para permitir a realização do contraditório e da ampla defesa, conforme recibo à fl. 10 dos autos, o qual foi plenamente exercido.

Quanto ao mérito, conforme consignado na Decisão recorrida, deve-se ressaltar que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, os quais prevêem que 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.

Por sua vez, o § 11 do art. 17 da citada Lei nº 7.0014/96 dispõe que incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço de comunicação 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.

Como se trata de contribuinte com atividade de prestação de serviços de televisão por assinatura via satélite e a locação de equipamentos prestada aos assinantes é atividade onerosa e preparatória à prestação de serviços de telecomunicações, a qual se faz necessária o aparelho decodificador, deve a remuneração decorrente da cessão do equipamento integrar à base de cálculo por inserir no campo de incidência do ICMS, conforme previsão legal e consignado na Decisão recorrida, tendo em vista que tal serviço, assim como o valor incondicional cobrado ao assinante a título de assistência técnica disponível (por se tratar de custo de manutenção em seus próprios equipamentos e, nesta condição, não incidir ISS, conforme determina a LC nº 116/2003), não se enquadrarem entre aqueles listados como excluídos da incidência de ICMS, sugeridos na minuta do Ato Declaratório e muito menos de serviços conexos ao de comunicação por meio de *telefonia móvel*, conforme entendimento da PGE/PROFIS, aprovado pelo Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal.

Ainda, há de se ressaltar que, nos termos do art. 167, III, do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, devendo a decisão administrativa ser pela aplicação das normas estaduais relativas ao ICMS.

Registre-se que a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no caput de seu art. 60, o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta

de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação. Assim, devem-se incluir na base de cálculo do ICMS os valores relativos a tais serviços, já que o STF (RE nº 116.121/SP) já declarou inconstitucional a tributação pelo ISS.

No tocante à alegação de que a multa aplicada afronta aos princípios e desideratos constitucionais, comungo com a tese esposada no Parecer da PGE/PROFIS de que a arguição de inconstitucionalidade da multa não poderá ser apreciada pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA, estando a penalidade imposta prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, inexistindo, no caso concreto, desrespeito ao art. 12 do CTN ou ao critério da razoabilidade.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para votar divergindo do nobre Relator, eis que como visto do relato e voto supra expostos, tratam os autos de acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS devido na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, constando na descrição fática que os serviços glosados correspondem à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

O autuado, em sua defesa, afirma, fundamentadamente, que não incidiria ICMS-Comunicação sobre operações de locação dos aparelhos utilizados pela prestadora do serviço de telecomunicação para a prestação de seus serviços; sobre serviços suplementares como o “Serviço de Hora Programada”; e sobre os serviços de valor adicionado, tais como “Serviço de informação 102”.

Sabidamente, o art. 145, inciso II, da Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal o poder de instituir o imposto sobre prestações de serviço de comunicação. O conceito de “prestação de serviço de comunicação” está definido na Lei Complementar nº 87/96 que vaticina o seguinte:

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;*

Com efeito, tanto no campo doutrinário como no jurisprudencial, é cediço e firme o entendimento de que, para que se concretize a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, preciso é que ocorram, cumulativamente, os elementos como elucida Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 74:

(a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);

(b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Ora, a matéria sob julgamento refere-se à acusação fiscal da qual decorrem os valores lançados a guisa de locação de equipamentos, montagem, instalação ou configuração de aparelhos, o que bem sabemos, pode ser realizado inclusive por terceiros que não a recorrente, que não detem qualquer exclusividade neste sentido, e justamente não tem por serem serviços relativos à atividades-meio e não à sua atividades-fim, que são os serviços de comunicações.

A exegese atenta da LC 87/96 conduz à uma única ilação, qual seja, que a incidência do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação, isto é, da atividade-fim da recorrente, não abrange aqueles tidos dentro atividade-meio não é fato gerador do ICMS-Comunicação, os quais por isto mesmo não se constituem hipótese de incidência do ICMS.

Deste modo, entendo que esses serviços preparatórios atinentes à atividade-meio e não à atividade-fim, o são em face da prestação de serviços de comunicação, sem de confundir com a hipótese de incidência destes.

Importa pontuar que o art. 13, III da LC 87/96 estabelece como base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação o preço do serviço, o que vem a reforçar o entendimento de que no critério material da hipótese de incidência do imposto, nele não estão inclusos os serviços atinentes à atividade-meio, como o Estado da Bahia está a pretender, ilegitimamente.

Assim, pretende mudar a base de cálculo do ICMS e nela incluir serviços outros que não aqueles de comunicação, posição esta que não pode ser acolhida por esta CJF, vez que os serviços glosados pelo autuante não se enquadram na hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

E para espantar qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer, observe-se o teor do RESP 945.037/AM:

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 inexigibilidade 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 incorre 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 impositivo 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 thema iudicandum.

6. Omissis

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

Enfrentando a questão concernente à locação de aparelhos, também divirjo, por ser negócio jurídico que não se confunde com a prestação de qualquer serviço, sendo uma típica obrigação de dar, e não obrigação de fazer e por não existir um fazer algo em favor de outrem, serviço não há, resultando dizer que não resta configurada, portanto, a hipótese de incidência de ICMS-Comunicação.

Veja-se a firme posição assentada no STJ, *in verbis*:

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.

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). (REsp 945037 / AM RECURSO ESPECIAL 2007/0086541-9 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 24/06/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 03/08/2009)

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **333006.0013/14-9**, lavrado contra **CABLE BAHIA LTDA. (SIM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$462.555,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS