

A. I. N° - 279266.0102/13-4  
AUTUADO - TELEFÔNICA DATA S/A  
AUTUANTES - WALMIR SALDANHA FEIJÓ  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 21.10.2015

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0174-02/15**

**EMENTA: ICMS.** PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. 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. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo autuado a título de locação de equipamentos, instalação, configuração lógica, gerência de equipamentos, cessão de uso de software e assistência técnica. Não acolhidas as alegações de nulidade. Não acatado o pedido de redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/03/2013, em decorrência de: Infração 01 – 02.08.38 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$84.493,40, na prestação serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Valores referentes a faturamento à título de aluguel mensal de equipamento indispensáveis à prestação do serviço de comunicação, gerenciamento do serviço de comunicação, instalação de equipamentos indispensáveis à prestação do serviço de comunicação e configuração dos equipamentos inerentes ao serviço de comunicações, conforme detalhamento dos serviços faturados pelo contribuinte constante do Anexo A, parte integrante do PAF e Discriminados no Anexo B, também parte integrante do Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento tributário, fls. 603 a 628 dos autos, por meio de advogados legalmente constituídos, preliminarmente arguindo nulidade, alegando que os dispositivos normativos indicados já haviam sido expressamente revogados pelos artigos 494 e 495 do RICMS/2012, cerceando seu direito a ampla defesa.

Tece comentários sobre ato administrativo, citando doutrina sobre o tema.

Transcreve o art. 18 do RPAF/99, destacando que cabe o autuante indicar de forma plena os motivos que ensejaram a cobraça pretendida, entretanto foram indicados dispositivos revogados e genéricos, passando a transcrever os referidos dispositivos e jurisprudência de outros tribunais.

Ao tratar do mérito, inicialmente transcreve a imputação, o inciso II e *caput* do art. 155 da Constituição Federal e doutrina sobre circulação de mercadorias, salientando que não é qualquer circulação que pode ensejar a cobrança do ICMS, sendo necessária a movimentação física e econômica com transferência de titularidade, o que não é o caso da autuação, pois os equipamentos foram objeto de locação.

Novamente transcreve decisão de outros tribunais.

Salienta que, caso o autuante tivesse, de forma prudente e cautelosa, analisado o entendimento jurisprudencial do CONSEF, teria sido possível evitar a lavratura do Auto de Infração, transcrevendo decisão sobre remessa de bens a título de locação.

Volta a transcrever inciso II e *caput* do art. 155 da Constituição Federal, salientando que o mero ato de transporte de comunicação, isoladamente considerado, não enseja a incidência do ICMS, pois seu fato gerador é a prestação onerosa destes serviços, decorrentes de um contrato negocial firmado entre as partes, transcrevendo os artigos 2º, inciso III, e 12, inciso VII, ambos da Lei Complementar nº 87/96. Assim, entende que para se concretizar o fato gerador do ICMS na hipótese, é imprescindível que, por meio de um negócio jurídico, haja a transmissão de uma mensagem de uma pessoa para outra, o que pressupõe a presença de um emissor, de um receptor e de um terceiro que, em caráter negocial, preste os serviços de comunicação, intermediando a troca de mensagens.

Transcreve o art. 13, da citada lei complementar, frisando que a base de cálculo do ICMS somente poderia corresponder ao preço cobrado pela prestação do serviço de telecomunicação, e não, conforme entendimento da autoridade lançadora, sobre as receitas decorrentes de outras atividades, meramente preparatórios ao próprio serviço em questão, também transcrevendo os artigo 60 e 61 da Lei Geral de Telecomunicações, além de doutrina sobre o tema e decisão do STJ.

Em relação a multa aplica entende ser desproporcional devendo ser reduzidas, transcrevendo doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Ao final, requer pela nulidade ou improcedência e subsidiariamente pela redução da multa.

O autuante, na informação fiscal prestada às fls. 659 a 666, destaca que não há que se falar em nulidade, pois toda a ação fiscal se processou com obediência irrestrita à legislação em vigor no Estado da Bahia à época dos fatos (01/01/2010 a 31/12/2011), com as infrações tipificadas pelo Sistema SEAI, de utilização obrigatória nas fiscalizações da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Todos os valores autuados estão inteiramente demonstrados e explicitados no Auto de Infração e seus anexos, com base nos documentos apresentados à fiscalização pelo Contribuinte autuado. Com referência aos demais argumentos da Impugnante sobre a legalidade de dispositivos normativos, salienta que não cabe fazê-lo no âmbito de suas atribuições, posto exerce atividade vinculada.

Quanto ao mérito, esclarece que todo o crédito tributário objeto deste PAF foi constituído de acordo com o que está estabelecido no ordenamento jurídico em vigor que dispõe sobre a incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, a começar pela Constituição Federal/88 que no inciso II do seu artigo 155 preconizou competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A Norma Constitucional é clara ao prever a tributação pelo ICMS dos serviços de comunicação. Posteriormente, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, Art. 2º, inciso III, ao tratar dos fatos geradores do imposto, dispõe que 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.*

Completa que o Convênio 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 as quais pairavam dúvidas para que o contribuinte pudesse cumprir corretamente com as suas obrigações tributárias, o qual transcreveu.

Observa o estabelecido no inciso VII do art. 2º da Lei Ordinária 7.014/96 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia a seguir transcreto:

*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;*

Ressalta que o contribuinte infringiu, ainda, dentre outros, ao que está estabelecido no Art. 4º, I e § 1º do Decreto nº 6.284/97 que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, igualmente transcrito.

Destaca que na auditoria fiscal executada, nos documentos apresentados pelo contribuinte durante a fiscalização, foi constatado que o autuado deixou de adicionar na base de cálculo do ICMS diversas importâncias cobradas de seus clientes, como aluguéis de equipamentos, instalação, configuração e gerência dos equipamentos, dispositivos ou elementos imprescindíveis à prestação do serviço de comunicação, infringindo o que dispõe a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2º.

Salienta que os trabalhos de auditoria realizados demonstraram o procedimento indevido do contribuinte de subdividir um mesmo serviço de comunicação em vários códigos tarifários para cobrá-los separadamente, deixando de apresentá-los à tributação do ICMS. Parcelas cobradas separadamente à título de aluguel mensal, instalação, configuração lógica e gerência integram a base de cálculo do ICMS, uma vez que é impossível efetivar a prestação do serviço de comunicação sem a instalação e utilização de equipamentos devidamente configurados para operar. Tais equipamentos nada mais são do que os meios físicos por onde trafegam a voz e os dados, e sem o gerenciamento desses equipamentos não se realizaria a prestação do serviço de comunicação.

Destaca que o autuado excluiu 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 decorreriam de **aluguel mensal de equipamentos** e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Os equipamentos faturados aos clientes à título de aluguel mensal estão descritos no Anexo A do Auto de Infração, às páginas 7 a 16 dos autos. Ali, no documento Guia de Referência Rápida Conceitos Faturáveis – Produtos de Dados – Vantive Prime, elaborado pela Diretoria de Marketing/Gerência de Desenvolvimento de Produtos do Contribuinte, é discriminado o conceito faturável “Aluguel Mensal” como “refere-se ao valor mensal do roteador (aluguel+manutenção)/HW SW e acessórios adicionais do roteador”, equipamento indispensável à prestação do serviço de comunicação. O roteador é o equipamento por onde transitam os sinais para efetivar-se o serviço de comunicação. Sem ele a prestadora do serviço de comunicação não consegue executar tal serviço. Os valores decorrentes da cobrança do suposto aluguel foram faturados indevidamente por meio de Notas Fiscais de Prestação de Serviços elencadas no Anexo B do A.I., às páginas 17 a 28 e anexadas por cópia da página 29 a 592 do PAF.

Frisa que o autuado também excluiu da base de cálculo do ICMS parcelas dos valores cobrados dos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, sob a alegação de que tais parcelas decorreriam de **instalação de equipamentos** e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Os serviços faturados aos clientes à título de instalação estão descritos no Anexo A deste Auto de Infração, às páginas 7 a 16 deste PAF. Ali, no documento Guia de Referência Rápida Conceitos Faturáveis – Produtos de Dados – Vantive Prime, elaborado pela Diretoria de Marketing/Gerência de Desenvolvimento de Produtos do Contribuinte, é discriminado o conceito faturável “Instalação” como “refere-se a instalação do acesso”. Somente com a execução deste serviço é possível estabelecer-se o serviço de comunicação e só por isso ele é executado. Os valores decorrentes da cobrança de instalação foram faturados indevidamente por meio de Notas Fiscais de Prestação de Serviços elencadas no Anexo B deste A.I., às páginas 17 a 28 e anexadas por cópia da página 29 a 592 deste PAF.

Assegura que o autuado excluiu da base de cálculo do ICMS parcelas dos valores cobrados dos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, sob a alegação de que tais parcelas decorreriam de **configuração lógica** e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Os serviços faturados aos clientes à título de configuração lógica estão descritos no Anexo A deste Auto de Infração, às páginas 7 a 16 deste PAF. Ali, no documento Guia de

Referência Rápida Conceitos Faturáveis – Produtos de Dados – Vantive Prime, elaborado pela Diretoria de Marketing/Gerência de Desenvolvimento de Produtos do Contribuinte, é discriminado o conceito faturável “Configuração Lógica” como “refere-se a configuração da Banda Internet/do serviço/ativação da porta VPN”. Tais serviços são imprescindíveis para estabelecer-se o serviço de comunicação e só por isso são executados. Os valores decorrentes da cobrança de configuração lógica foram faturados indevidamente por meio de Notas Fiscais de Prestação de Serviços elencadas no Anexo B deste A.I., às páginas 17 a 28 e anexadas por cópia da página 29 a 592 deste PAF.

Afirma que o autuado excluiu da base de cálculo do ICMS outras parcelas significativas dos valores cobrados dos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, sob a alegação de que tais parcelas decorreriam de **gerência** e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Os serviços faturados aos clientes à título de gerência estão descritos no Anexo A deste Auto de Infração, às páginas 7 a 16 deste PAF. Ali, no documento Guia de Referência Rápida Conceitos Faturáveis – Produtos de Dados – Vantive Prime, elaborado pela Diretoria de Marketing/Gerência de Desenvolvimento de Produtos do Contribuinte, é discriminado o conceito faturável “Gerência” como “refere-se a Gerência do Roteador/Monitora”. Sem o gerenciamento do roteador, equipamento indispensável ao estabelecimento da comunicação, não seria possível prestar o serviço de comunicação. Em suma, gerenciamento de equipamentos de comunicação confunde-se com a atividade fim de uma operadora de serviços de comunicação. Os valores decorrentes da cobrança de gerência foram faturados indevidamente por meio de Notas Fiscais de Prestação de Serviços elencadas no Anexo B deste A.I., às páginas 17 a 28 e anexadas por cópia da página 29 a 592 deste PAF.

Destaca 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 com fornecimento dos equipamentos necessários à sua viabilização e a sua correspondente instalação, configuração e o gerenciamento que foram cobrados de forma segregada, embora tudo seja vinculado a uma única razão que é a prestação do serviço de comunicação, não restando dúvidas de que tais serviços prestados pela Operadora são serviços onerosos de comunicação, sujeitos à incidência do ICMS, conforme determina a Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, inciso III.

Entende que ficou evidenciado o método utilizado pelo autuado para deixar de adicionar à base de cálculo do ICMS todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como receitas de aluguéis, instalação, configuração e gerência de equipamentos, dispositivos ou elementos imprescindíveis à prestação do serviço de comunicação.

Para corroborar com o seu juízo sobre a incidência do ICMS e não do ISS sobre essas operações, transcreveu trecho da Decisão normativa CAT-5, datada de 02/12/2004, exarada pela Coordenação de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com conclusões bastante esclarecedoras e que se aplicam perfeitamente ao caso em foco. Desta forma, afasta-se claramente a incidência do tributo municipal sobre serviços denominados como sendo de aluguel de equipamentos, uma vez que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos que viabilizam a atividade-fim de prestação de serviços de comunicação.

Transcreve doutrinas sobre o tema.

Conclui que as atividades de venda de serviços ou de venda de mercadorias são, na realidade, sempre mistas (contém ao mesmo tempo “serviço” e “material”). Inexiste, a não ser em casos muito excepcionais, atividade pura, que seja de venda exclusiva somente de serviços ou unicamente de material. Afirma que se pode sempre caracterizar a existência de uma “preponderância” na relação. É certo que toda mercadoria é o resultado da ação humana sobre determinada matéria-prima. O fornecimento de mercadorias, pois, sempre implica, em graus de preponderância variada, a combinação de trabalho, ou serviço, e materiais. De modo análogo, para uma Prestadora de Serviços de Comunicação 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 é quem monta e fornece os equipamentos necessários e imprescindíveis à sua fruição.

Destaca que, desta maneira, não deverão ser considerados de forma isolada instalação, a configuração e o gerenciamento de modens e outros equipamentos ou sistemas de comunicação, 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.

Frisa que o cálculo dos encargos moratórios e penalidades previstas pelo inadimplemento do imposto (multa e juros) e a forma como a fiscalização chegou a estes valores estão inteiramente demonstrados e explicitados no Auto de Infração e seus anexos, segundo a legislação vigente no Estado da Bahia.

Finaliza, pedindo a procedência total do Auto de Infração.

Mediante Acórdão JJF N° 0218-02/13, o Auto de Infração foi julgado procedente. Ocorre que a referida decisão foi ANULADA pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF N° 0139-12/15, fls. 780 a 791, o qual determinou o retorno dos autos à Primeira Instância para proferir novo julgamento, em decorrência de ter “*deixando de apreciar ou discutir sobre a multa combinada à exigência do imposto, ficando sem análise e sem qualquer resposta*”, conforme Ementa abaixo transcrita:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF N° 0139-12/15**

**“EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE APRECIAÇÃO DE MÉRITO. NOVA DECISÃO.** Na análise dos autos, os julgadores de primeira instância não fizeram qualquer menção sobre a matéria proposta pelo ora recorrente em sua peça inicial, deixando de apreciar ou discutir sobre a multa combinada à exigência do imposto, ficando sem análise e sem qualquer resposta. O julgamento da matéria por esta CJF representa supressão de instância de julgamento administrativo, o que realizado, implicaria em cerceamento ao direito de defesa do Sujeito Passivo, o que não se admite, inclusive por determinação expressa do RPAF/BA. O processo deverá retornar à Junta de Julgamento Fiscal para nova Decisão. Recurso **PREJUDICADO** em sua análise. Decretada, de ofício, **Nula** a Decisão recorrida. Decisão unânime.”

**VOTO**

Inicialmente, em relação a arguição de constitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Cabe ressaltar que a ação fiscal obedeceu à legislação em vigor no Estado da Bahia à época dos fatos, com a infração e multa devidamente tipificadas no Auto de Infração, não cabendo a alegação defensiva de que são dispositivos revogados ou genéricos. A título de exemplo, transcrevo os dispositivos abaixo, os quais são específico para a autuação em tela:

**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.*

*§ 4º Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98).*

Saliento que o Auto de Infração foi lavrado mediante sistema automatizado, previamente desenvolvido e definido pela Administração Tributária como o sistema oficial da SEFAZ, sendo a infração definida com padrão, tendo o autuado acrescentado informações visando facilitar o entendimento da imputação.

Ademais, todos os valores autuados estão inteiramente demonstrados e explicitados no Auto de Infração e seus anexos, com base nos documentos apresentados à fiscalização pelo autuado.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, é imputado ao autuado ter deixado de recolher o ICMS na prestação serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Valores referentes a faturamento à título de aluguel mensal de equipamento, gerenciamento do serviço de comunicação, instalação e configuração de equipamentos indispensáveis à prestação do serviço de comunicação.

A autuação foi embasada no detalhamento dos serviços faturados pelo contribuinte constante do Anexo A, folhas 07 a 17, e no Demonstrativo denominado de Anexo B, fls. 17 a 28 dos autos.

Observo que o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), através das Juntas de Julgamento Fiscal e das Câmaras de Julgamento Fiscal, nos julgamentos reiterados dos litígios decorrentes de lançamentos fiscais envolvendo os serviços de comunicações, firmou o entendimento de que o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, inclusive sobre os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais configurando-se o todo na prestação de serviço de telecomunicação, prevista no Convênio 69/98. Os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação. A título de exemplo, citou os Acórdãos: JJF Nº 0084-02/10, JJF nº 0250-04/09, JJF Nº 0102-04/11, JJF nº 0160-01/10, CJF Nº 0139-11/12, CJF Nº 0045-12/12 e CJF Nº 0082-12/13.

Ainda, a título de exemplo, transcrevo Ementa e parte do voto da i. Conselheira Relatora Denise Mara Andrade no Acórdão CJF Nº 0082-12/13, que tratar da mesma matéria:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/13**

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. 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. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo recorrente a título de locação de equipamentos, cessão de uso de software e assistência técnica. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. Não acolhidas as alegações de ilegalidade dos convênios regentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

...

**VOTO**

Inicialmente, ressalto que o recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de distribuição de programas de televisão multicanal por assinatura em todo o território nacional por meio de transmissão direta via satélite, isto é, o contribuinte transmite, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para tal mister.

Nesta autuação o ICMS foi lançado, por recolhimento a menos, sob a acusação de que o recorrente teria deixado de incluir, na base de cálculo da prestação de serviços de telecomunicações, os serviços de locação de equipamentos e de cessão de softwares (infração 1) e de assistência técnica (infração 2).

O contribuinte não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os citados serviços não se configuram como serviços de telecomunicação, enquadrando-se, portanto, no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e não do ICMS.

Muito embora a argumentação do recorrente seja bastante consistente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual estão adstritas ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto, não havendo dúvidas de que a lide somente será resolvida, ao final, no âmbito do Poder Judiciário.

Como bem pontuou a PGE/PROFIS, o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual 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, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

*Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 2º 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;

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

*(...)*

**III** - a prestação de serviços de comunicação.

*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;

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudesse cumprir corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal resolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando o “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”.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no § 4º do artigo 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido.

No § 1º do citado artigo 4º, o RICMS/97 estabelece que “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”. (grifos não originais)

Assim, desde a edição do Convênio ICMS 69/98 e a inserção de suas regras na legislação tributária baiana, existe previsão legislativa para a incidência do imposto estadual sobre os serviços de fornecimento oneroso de imagens e televisão por assinatura, como se pode observar da leitura do § 1º do artigo 4º do RICMS/97, acima reproduzido.

Posteriormente, em razão de acordo firmado entre as unidades da Federação (Convênio ICMS 20/11), o legislador baiano inseriu, no RICMS/97, a alínea “d” ao inciso V do artigo 86, por meio do Decreto nº 12.831/11 (Alteração nº 145), assim dispondo:

**Art. 86. É reduzida a base de cálculo:**

(...)

**V - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 01/09/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (Conv. ICMS 57/99):**

(...)

**d) 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.**

O autuante indicou no Auto de Infração, como enquadramento legal, o artigo 4º e outros dispositivos do RICMS/97, e o fato de ter citado, na descrição dos fatos, a alínea “d” do inciso V do artigo 86 do RICMS/97, atribuindo-lhe caráter interpretativo, em nada interfere na análise e resolução da questão aqui posta, como visto nas fundamentações anteriormente trazidas neste voto.

O certo é que este CONSEF já firmou o entendimento, ainda que não unânime, de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa fornecedora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Podem ser mencionados os seguintes acórdãos, proferidos em autos de infração lavrados contra outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0300-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12 e 0100-12/11.

Como dito acima, não há dúvida de que a atividade principal do autuado é a prestação de serviço oneroso de comunicação, em caráter continuado, com o fornecimento das condições materiais e necessárias para que ocorra a referida comunicação. Dessa forma, o valor cobrado dos clientes pelo recorrente a título de locação pelo fornecimento de receivers e de softwares, sem os quais não seria possível a prestação do serviço de comunicação, deve ser adicionado ao valor da mensalidade cobrada de seus clientes e tributado pelo imposto estadual.

Ao contrário do alegado na peça recursal, a cessão de software a que se refere o subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) é dirigida às empresas que prestam “serviços de informática e congêneres” por meio de análise e desenvolvimento de sistemas, elaboração de programas de computadores e consultoria etc, o que não é o caso do autuado, ora recorrente.

Do mesmo modo, deve ser tributado pelo ICMS o valor cobrado dos usuários pelo contribuinte, a título de assistência técnica, que nada mais é do que um tipo de seguro pago mensalmente pelos clientes para o caso de ocorrer um defeito nos equipamentos a fim de que não haja interrupção na prestação dos serviços de comunicação.

Nesta hipótese, deve incidir o ICMS, e não o ISSQN como pretendido pelo recorrente, uma vez que o serviço de assistência técnica a que se refere o subitem 14.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) está compreendido entre as atividades das empresas que prestam “serviços relativos a bens de terceiros”, o que também não é o caso dos autos, já que o autuado é proprietário dos equipamentos locados aos clientes.

Percebe-se, assim, que os mencionados serviços de locação de equipamentos e cessão de software, bem como a assistência técnica prestada, não constituem um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação ao pacote de serviços contratado pelos clientes do contribuinte.

A esse respeito, é importante ressaltar que nenhuma empresa que atua nesse segmento econômico admite receber exclusivamente o valor contratado a título de locação de equipamento, sem oferecer obrigatoriamente embutida a respectiva prestação dos seus serviços e, ademais, a denominada assistência técnica também somente pode ser prestada pela mesma empresa de comunicação.

Desse modo, resta claro que os valores faturados e recebidos a título de locação de equipamento e de software, e de assistência técnica, são inerentes e indispensáveis à prestação dos serviços pelo recorrente ou, ao menos, visam assegurar ao usuário a melhor forma de fruição de todos os serviços por ele disponibilizados, não se justificando, portanto, a cobrança separada na nota fiscal ou fatura, nem a segregação da base de cálculo do ICMS.

A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito limite existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar o seguinte:

#### “4.2 – DA ANÁLISE

Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.

De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995.”

Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:

“**SERVIÇO SUPLEMENTAR** 1. (nisdn) serviço que **modifica** ou **suplementa** um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação. (grifos não originais)

“**SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS)** 1. (rtpc) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.”

Nessa mesma linha de raciocínio, o entendimento do voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 – MG (2005/0101355-1), pode ser aplicado a este PAF, mutatis mutandis:

“(...)

4. TODAVIA, **INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA"**, DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TIPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. **NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.**

“(...)

5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS"

(FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROso DE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO' "). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."

(grifos não originais).

Por fim, não pode ser apreciada a alegação recursal, de que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 20/11, incorreram em violação à Lei Complementar 87/96, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF "a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior", nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Portanto, por tudo acima exposto, não resta dúvida de 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. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo recorrente a título de locação de equipamentos, instalação, configuração lógica, gerência de equipamentos, cessão de uso de software e assistência técnica.

No tocante às alegações de desproporcionalidade da multa aplicada, devo registrar que obedece ao disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido de redução da multa, não acato por falta de previsão legal.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279266.0102/13-4, lavrado contra **TELEFÔNICA DATA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.493,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCICIO/RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR