

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0014/14-8
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0120-03/16
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/16

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, INCLUSIVE, MONTAGEM, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHOS. 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 auxílio à lista, hora programada, locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, reprogramação de circuitos, transferência física de linha telefônica e equipamento de clientes, gerenciamento e manutenção de rede, pois, sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, não seria possível a realização da comunicação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/14 para imputar ao contribuinte o cometimento da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 1 – recolheu a menos o ICMS relativo a prestações de serviços de comunicação, no período de janeiro a dezembro de 2013.

Em complemento, consta a informação de que o contribuinte, na qualidade de prestador do serviço de comunicação, deixou de incluir, na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos usuários dos serviços de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.

Foi acrescentado, ainda, que tais importâncias, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos e sua instalação, montagem e configuração, não seria possível a realização dos referidos serviços.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma:

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alegou que a base de cálculo considerada pelo fisco baiano para o cálculo do ICMS ora exigido não está devidamente demonstrada no Auto de Infração, em afronta ao disposto no art. 129, § 1º, IV da Lei

3.956/81, bem como o art. 39, IV, “b” do RPAF/BA. Entretanto, a base de cálculo sobre a qual foi apurado o tributo exigido no presente lançamento foi determinada, conforme a legislação tributária mencionada neste voto, e mediante os demonstrativos elaborados pelas autuantes, de forma compreensível, possibilitando a análise da defesa e o exercício do contraditório.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar apresentada pelo autuado.

O defendente requereu a realização de perícia contábil. Fica indeferido o mencionado pedido, com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Observe que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, reafirmo o indeferimento do pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise e conclusões sobre a autuação fiscal.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS em razão de recolhimento do referido imposto efetuado a menos, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

O contribuinte, na qualidade de prestador do serviço de comunicação, deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS São aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, e estes valores, independentemente da denominação que seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços.

De acordo com o art. 2º, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, “o ICMS incide sobre 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. 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;

No caso em exame, foi exigido o imposto correspondente às receitas obtidas pelo autuado na prestação de diversos serviços, a exemplo de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.

Em sua impugnação, o defendente alegou que a autuação é manifestamente indevida, uma vez que pretende cobrar ICMS sobre atividades-meio ou facilidades adicionais, que não se confundem com a prestação de serviço de comunicações propriamente dito. Contestou as parcelas cobradas, a exemplo de locação de equipamentos, afirmando que não estão sujeitas a incidência do ICMS, e que se tratam de meras facilidades adicionais oferecidas aos usuários.

Quanto ao aluguel de equipamento, as autuantes afirmaram que os mencionados aluguéis e outros serviços colocados à disposição do cliente estão dentro do campo de incidência do ICMS, tendo em vista que estão associados e vinculados ao serviço de telecomunicação prestado pelo defendente, sendo a locação de equipamento considerado um serviço necessário à atividade do autuado, e por se tratar de uma parte da prestação do serviço está sujeito à incidência do ICMS.

Na fase de instrução destes autos, esta Junta solicitou em diligência que fossem elaborados demonstrativos distintos. A solicitação de diligência teve como finalidade incluir no presente processo elementos que possibilitassem análise e Decisão da lide, não implicando prejulgamento, pois nada foi ainda decidido, e os elementos que requereu fossem carreados aos autos, não implicavam Decisão final.

No caso em exame, foi constatado que os bens locados são necessários à prestação do serviço de comunicação, ou seja, fazem parte da prestação do mencionado serviço, porque, sem eles, o processo não se realizaria, e a disponibilização de meios para que a comunicação ocorra, mediante a locação de equipamentos, é atividade-meio necessária à ocorrência da comunicação, integrando o valor da prestação do serviço de comunicação. Neste caso, o preço cobrado pela locação dos referidos bens constitui uma despesa acessória do serviço de comunicação, integra a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar nº 87/96, acrescentando-se 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.

As autuantes citaram o Convênio ICMS 69/98 com o entendimento de que se incluem na base de cálculo do

ICMS incidente sobre prestações de serviço 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, conforme cláusula primeira abaixo reproduzida:

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

Acompanhando o mesmo entendimento esposado em decisões reiteradas neste Órgão Julgador nos diversos processos relativos à incidência do ICMS nas operações realizadas pelo autuado e pelas demais empresas que atuam no mesmo ramo, no caso dos serviços denominados de cálculo as parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, denominadas de “TCE Solution - Aluguel e TC CPE VOZ – Aluguel, como podemos observar, a título de exemplo, no ACÓRDÃO CJF Nº 0400-11/15, conforme ementa abaixo reproduzida:

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.

Não acato as alegações defensivas, tendo em vista que as parcelas discriminadas no levantamento fiscal dizem respeito aos serviços suplementares e facilidades adicionais (como salientou o defendente) que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, independente do nome que o contribuinte atribua ao serviço.

Portanto, a legislação ao definir que se inclui na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação os valores cobrados relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais, significa dizer que se incluem todas as prestações de serviços disponibilizadas pelas concessionárias de serviço de comunicação, alcançando todo e qualquer serviço oneroso, de qualquer natureza, independente de sua denominação.

Em relação à base de cálculo, foi alegado nas razões de defesa que a fiscalização entendeu que o autuado não teria considerado o encargo do ICMS ao elaborar o preço do serviço prestado. Que houve majoração, fruto da imposição fictícia da base de cálculo. Que o montante total cobrado do adquirente é aquele constante das notas fiscais. O defendente salienta que de acordo com o disposto no art. 13, III, da LC 87/96, a base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço, logo, a base de cálculo do ICMS supostamente devido deve corresponder ao valor constante na coluna “VL_TOTAL_LIQ” dos anexos 1 e 2 (arquivos eletrônicos, em excel, anexados pelo Fisco como demonstrativo dos valores indicados Auto de Infração) e reproduzida no quadro elaborado nas razões de defesa.

Observe que em relação à determinação da base de cálculo do ICMS, a Lei complementar nº 87/96, determina que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é

.....

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto

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

Por outro lado, o art. 17, VIII, e seu § 1º, I, da Lei nº 7.014/96 determina que a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Analizando os dispositivos legais acima reproduzidos, verifica-se que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, no seu cálculo está incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo.

No caso de mercadorias colocadas à disposição de consumidores em geral, o contribuinte define o preço de venda ao consumidor embutindo o ICMS neste preço, e se não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, estará reduzindo o valor correspondente ao imposto calculado e produzindo uma base de cálculo menor, procedimento que contraria a legislação vigente.

Os preços estabelecidos pelo contribuinte são os consignados nos documentos fiscais quando das operações de vendas de mercadorias ou prestações realizadas; sobre eles é calculado o ICMS devido, mediante a aplicação da alíquota cabível, e o destaque do imposto no documento fiscal constitui em mera indicação para fins de controle, tudo em conformidade com o art. 13, § 1º, I, da LC 87/96, já reproduzido neste voto.

Quanto à prestação de serviços de comunicação, o valor da tarifa é fixada pela autoridade competente, salientando-se que de acordo com o art. 1º da Portaria nº 226, de 03 de abril de 1997, a ANATEL fixa os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação excluindo os tributos neles incidentes.

No caso em exame, o autuado utilizou o valor dos serviços que entendeu não haver incidência do ICMS, por isso, é correto admitir-se que o defendente não integrou o imposto na sua própria base de cálculo, o que resultou no procedimento realizado pelas autuantes.

Assim, quando o autuado não integrou o ICMS na sua própria base de cálculo, por entender que os serviços questionados são isentos, reduziu a base de cálculo, subtraindo dessa, o valor correspondente ao imposto calculado, o que resultaria numa base de cálculo menor e sobre ela não poderia incidir a alíquota correspondente, porque esse procedimento contraria a legislação tributária vigente.

Concluo que a sistemática utilizada pelas autuantes está respaldada na legislação pertinente à matéria, inexistindo majoração ou imposição fictícia da base de cálculo, como alegou o defendente.

Quanto à tese da defesa, em relação às decisões constantes em dois acórdãos: um do TJBA e outro do STJ, conforme posicionamento da PGE/PROFIS, foi apresentado o entendimento de que o precedente trazido pelo autuado não deve servir de norte a esta Corte Administrativa, considerando que a tese ainda não está consolidada e se trata de Decisão passível de modificação, havendo outros precedentes favoráveis ao entendimento manifestado pelo autuante no presente processo.

Concluo pela subsistência da exigência fiscal, considerando que o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, que o autuado fornece aos seus clientes, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais 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. Tais serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídos no campo de incidência do ICMS, tendo em vista o acessório segue a sorte do principal.

Por fim, o defendente requereu o cadastramento do nome do advogado Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, para fins de recebimento de intimações no presente feito, sob pena de nulidade.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, informando, inicialmente, que a fiscalização pretende cobrar o ICMS sobre aluguéis de bens móveis, denominados TC CPE SOLUTION – ALUGUEL; TC VOICE NET – ALUGUEL e TC VISASOLUTION - LOCAÇÃO, em suas variadas modalidades, “contratos que consistem, basicamente, na criação (ou compartilhamento) de infraestrutura (hardware) de comunicação interna em clientes corporativos, por meio da locação e consequente instalação, configuração e manutenção de equipamentos”.

Explica que, de posse dos equipamentos e criada a infraestrutura, o cliente poderá usufruir dos serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens (este último, efetivo serviço de comunicação), tratando-se, portanto, “operações de locação contratadas entre o recorrente (locatária) e os usuários dos serviços de comunicação (locadores), possibilitando a interligação da rede virtual corporativa de voz dos usuários, por meio do sistema de comutação e transmissão digital”, consoante os documentos que juntou aos autos (doc. nº 04 da impugnação).

Diz que, por meio da cláusula primeira destes contratos, é possível identificar exatamente o objeto da contratação, ou seja, aluguel, instalação e manutenção de equipamentos, sempre relacionados com infraestrutura ou meios físicos a possibilitar a existência de uma rede de

comunicação e, no caso específico do contrato anexado, aduz que *“tem por objeto, exclusivamente, a criação de infraestrutura de telecomunicação, não incluindo a contratação de serviços de dados – potencial fato gerador do ICMS -, os quais são acordados e cobrados de forma apartada”*.

Acrescenta que, para viabilizar a tributação das rubricas, *“discriminou os montantes dos preços correspondes a serviços de telecomunicações propriamente ditos, conforme definidos pela regulamentação vigente e serviços que não de telecomunicações, conforme evidenciado pelo seguinte fragmento da Fatura nº 115429 (doc. nº 04 da impugnação)”*.

Resume dizendo que *“o que estes documentos demonstram é que, inicialmente, acorda-se a disponibilização dos equipamentos necessários à consecução do serviço para, posteriormente, contratar-se a prestação do serviço de comunicação em si”* e *“segundo a previsão legal do fato gerador, somente esta segunda contratação poderia atrair o ICMS, visto que, somente a partir daí restaria configurada as “prestações onerosas de serviços de comunicação””*.

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

Ressalta que:

1. inexistente qualquer obrigação de alugar estes equipamentos, tampouco que sejam locados exclusivamente do recorrente;
2. se o usuário já possui telefones, *modems*, ou quaisquer outros equipamentos, não precisará celebrar um contrato de “TC CPE Solution”, bastando a contratação do serviço de comunicação – este normalmente tributado pelo ICMS;
3. caso a locação desses equipamentos seja feita por empresa que não preste serviço de comunicação, não é cobrado o ICMS - comunicação dos locadores, o que contraria frontalmente o princípio da isonomia tributária.

Observa que, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ao analisar a incidência do imposto sobre as rubricas ora questionadas, consignou que *“[...] nenhuma empresa que tenha por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos sofrerá a incidência do ICMS. O fato de o recorrente ser uma prestadora de serviços de telecomunicação não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza ao Fisco impor-lhe este ônus.”* (Acórdão nº 19.884/12/2ª; PTA/AI nº 01.000172329-43 – doc. nº 05 da impugnação).

Prossegue aduzindo que o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) entendeu que sobre a atividade-meio (locação) não incide ICMS, de acordo com a ementa que transcreveu, alertando, ainda, que este entendimento é amplamente respaldado pela PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, que já havia consignado que *“Os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação) não sofrem a incidência do ICMS.”* (RESP 945.037/AM, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 03.08.2009).

Lembra que *“nesse mesmo sentido, o STF aprovou a Súmula Vinculante nº 31, aplicável perfeitamente ao presente caso, pois originária do entendimento segundo o qual, operações de locação de bens móveis não configuram prestação de serviço. Não sendo serviço, muito menos seria de comunicação”*, no que foi seguido pela 11ª Vara da Fazenda Pública desta Comarca de Salvador/BA, que julgou integralmente procedentes os embargos à execução, opostos em face de exigência fiscal fundada exatamente nos mesmos serviços ora autuados, decidindo que, *“na hipótese sob enfoque, os itens constantes do AI envolvem locação de equipamentos e prestação de serviços complementares ao de comunicação, sendo, claramente, atividade-meio ao serviço de comunicação, não passíveis, conseqüentemente, de tributação, nos moldes do quanto definido pelo STJ.* (sentença nos embargos à execução fiscal nº 0317548-59.2014.8.05.0001, Dra. Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, jul. 07.11.2014, DJ: 11.11.2014).

Reproduz, também, o voto vencido do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza no Acórdão CJF nº 0528-13/13 a respeito da não incidência do ICMS sobre tais parcelas e conclui que a questão já está pacificada nos Tribunais Superiores inclusive com efeitos repetitivos, haja vista que, em julgamento proferido pelo STJ nos autos do RESP nº 1.176.753/RJ, foi rechaçada a incidência de ICMS sobre as atividades e serviços meramente conexos ao serviço de comunicação.

Adverte que *“insistindo-se em levar este antiquado entendimento ao Judiciário, estará a Fazenda Pública sujeita ao pagamento de honorários advocatícios adequados aos parâmetros objetivos do art. 85, § 3º, do NCPC/2015 (Lei nº 13.105/15). Para demandas cujo valor da condenação ou do proveito econômico obtido estiver na faixa entre 2.000 e 20.000 salários mínimos, como no presente caso, os honorários corresponderão a percentual de 5 a 8%, incidente sobre este valor”*.

Alega que, *“além da locação (e manutenção) dos aparelhos em si, acordada sob a sigla CPE SOLUTIONS, o contrato acima colacionado se refere também ao serviço de “ADVANCED SERVICES”, prestação, do mesmo modo, absolutamente alheia à incidência do ICMS”,* haja vista que se trata de *“serviço destinado à mera monitoração e gerenciamento da rede/circuitos de dados dos usuários, por meio do qual se busca o aperfeiçoamento do funcionamento da rede interna de comunicações, prevenindo situações que possam causar interrupções e prejuízos ao seu funcionamento”*.

Afirma que, *“em decorrência, a prestação do serviço de gerenciamento de redes ocorre de forma autônoma da prestação do serviço de comunicação permitindo, por exemplo, que o usuário possa contratar somente o serviço de transmissão de dados (verdadeiro serviço de comunicação) do recorrente e contratar o Advanced Service de outra Empresa não prestadora de TELECOM que efetue esse serviço”,* ocorrendo duas operações distintas:

1. a prestação do serviço de comunicação por meio da contratação do pacote de transmissão de dados (sobre o qual incide o ICMS); e
2. o simples monitoramento de redes internas de transmissão, o que não pode ser transvertido em serviço de comunicação a atrair o imposto.

Argumenta que o referido serviço consta da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (item 17.23 – *Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring)*), atraindo, portanto, a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), e não do ICMS, conforme as notas fiscais trazidas aos autos.

Assegura que o mesmo acontece com a rubrica intitulada *“TC VISA SOLUTION-HOUSING”,* conforme comprova o contrato acostado aos presentes autos (doc. nº 04 da impugnação).

Esclarece que o documento anexado demonstra que a empresa Visanet *“tem como objetivo administrar toda cadeia de estabelecimentos credenciados e centralizar as operações referentes às transações de cartões Visa no Brasil”,* firmando o contrato em voga com o objetivo de transferir, à Telemar, *“a prestação dos serviços mencionados no Anexo I”,* ou seja, *“rede de acesso, operação da rede, monitoramento de desempenho, administração e gerência de falhas, gerência de mudança, segurança e engenharia da rede, treinamento”*.

Conclui que *“tais materialidades não representam qualquer prestação do serviço de comunicação, existindo independentemente de qualquer transmissão de mensagens, requisito indispensável à caracterização da comunicação (e, conseqüentemente, da prestação desse serviço)”*.

Diz que segrega os valores correspondentes à efetiva prestação do serviço de comunicação (devidamente tributados pelo ICMS) e os valores pagos em remuneração pela prestação dos serviços acima descritos e, ainda, que o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP), julgando caso idêntico ao presente, entendeu pela exclusão, da base de cálculo do ICMS, dos serviços de gerenciamento de redes.

Frisa que “o Poder Judiciário já se atentou para especificidade da materialidade dos serviços ora discutidos, como se depreende da antecipação de tutela deferida à Primesys Soluções Empresariais S/A, nos autos da ação anulatória nº 1016493-22.2013.8.26.0053”, na qual o magistrado da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo/SP, decidiu que “(...) uma vez que o serviço de gerenciamento de rede está atrelado a uma atividade suplementar, que não se confunde com a atividade final do serviço de comunicação, em uma primeira análise, não vislumbro a ocorrência do fato gerador do ICMS.”.

Pelas razões expendidas, entende que “não há como imaginar que a remuneração cobrada por estas atividades possa ser tributada por meio do ICMS, conclusão esta que se coaduna com o texto da norma expressa no art. 13, III, da LC nº 87/96, devendo, portanto, ser excluída a exigência do ICMS sobre “ADVANCED SERVICES” e sobre “TC VISA SOLUTION-HOUSING” da presente autuação”.

Aduz que “analogamente ao que ocorre com as operações de locação de equipamentos, conjuntamente com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação, promove operações de tipos diversos, as quais, apesar de serem conexas, não podem ser confundidas com o serviço de comunicação em si, justamente por lhes faltar o elemento essencial da transmissão da mensagem”.

Destaca, dentre as operações, as seguintes:

1. atividades-meio (instalação, configuração, montagem, manutenção): trata-se de atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário; e
2. serviços complementares e serviços de valor adicionado (hora programada, completamento de chamada local e “Informação 102”): serviços extras oferecidos ao usuário, sem que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor, servindo para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, ao potencializar um serviço de comunicação pré-existente, mas que com ele não se confunde.

Argumenta que tais atividades consistem em operações autônomas, com materialidades próprias, que não transmitem qualquer mensagem, representando, por um lado, atividades burocráticas e administrativas (v.g atividades-meio), e, de outro, meras facilidades e comodidades disponibilizadas ao usuário (serviços complementares e serviços de valor adicionado).

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

Afirma que a base de cálculo da exação estadual corresponde unicamente ao preço cobrado pelas operadoras de telefonia em virtude da prestação do serviço de comunicação, e não sobre receitas decorrentes de outras atividades por elas disponibilizadas aos usuários, razão pela qual cobra do usuário, de forma segregada, o valor do serviço de comunicação propriamente dito (qual seja, a realização de ligações telefônicas ou a transmissão de dados) do preço da utilidade buscada pelo cliente.

Com relação ao Serviço de Informação 102, informa que há ainda uma razão autônoma para afastar a exigência de ICMS sobre essas receitas, consistentes em duas prestações materialmente distintas, a saber:

1. o serviço de comunicação, consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário para contatar a central, sobre o qual a ANATEL veda expressamente qualquer cobrança (Resolução nº 357/04);
2. o serviço de prestação de informações, o qual se utiliza da rede de telecomunicações para chegar ao usuário (Consulta 102), sobre o qual incide uma tarifa, mas que, por ser distinto da comunicação, não atrai - a incidência do ICMS.

Observa que, atenta a isso, a Receita Federal do Brasil consignou que “não são receitas

decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações - caso específico do serviço de informação, a chamada consulta '102'." (Solução de Consulta nº 73/06).

Salienta que este é o posicionamento do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e do Superior Tribunal de Justiça que, confirmando Decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, consignou que *"a prestação de serviços conexos ao de comunicação (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim – processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza -, esta sim, passível de incidência pelo ICMS."* (STJ, REsp nº 1.271.947/BA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, jul. em 03.02.2014, DJ: 11.02.2014).

Conclui que resta patente, portanto, que as receitas decorrentes das atividades-meio, serviços suplementares e facilidades adicionais não podem compor a base de cálculo do ICMS-comunicação.

Argumenta, ainda, que, na remota hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto aos pontos impugnados, inescapável se mostra o recálculo do tributo devido, em obediência ao princípio da legalidade, porque, *"à revelia do art. 13, III, da LC nº 87/96 - segundo o qual "a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço", o Fisco simplesmente presumiu este valor, incluindo nele o montante que o recorrente hipoteticamente acresceria ao valor cobrado, para fazer face ao dever fiscal"*.

Destaca que não está discutindo a possibilidade de cálculo "por dentro" do ICMS, apenas a impossibilidade de majoração da base de cálculo do imposto ora promovida pela Fiscalização (*Gross up*), justamente por serem sistemáticas distintas, uma vez que: (i) o cálculo "por dentro" do ICMS significa que, no valor cobrado do consumidor, já está embutido no valor avençado do produto ou serviço; e (ii) no cálculo "por fora" o consumidor deve dispende o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido. Utiliza um exemplo matemático para demonstrar seu raciocínio.

Alega que a Fiscalização baiana criou um novo método de cálculo "por dentro", em que o "preço do serviço" corresponderia tão somente a um percentual da efetiva base de cálculo do tributo, a qual deveria ser posteriormente calculada mediante apuração fiscal, sem qualquer lógica ou base legal para essa operação.

Observa que *"dizer que o imposto integra sua base de cálculo significa tão simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado (a base de cálculo) o montante do imposto a ser entregue ao Fisco"*.

Salienta, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, no RE nº. 212.209/RS declarou que o ICMS deve incidir sobre o preço real efetivamente prestado e não sobre a base de cálculo ficta, como pretende fazer o Fisco no presente caso.

Diz que, *"corrigindo a absurda posição adotada pela Fiscalização de seu Estado, o Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco já consolidou seu posicionamento contrariamente ao pleito fiscal ora combatido"*, decidindo que o valor do ICMS devido deve ser calculado, tomando-se como base de cálculo o preço efetivamente praticado, ou seja, cobrado do cliente.

Pede que este CONSEF restaure a legalidade da autuação e retifique a base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Finalmente, requer que seja reconhecida a não incidência do ICMS sobre as rubricas constantes neste lançamento de ofício e que as intimações no presente feito sejam feitas em nome do advogado ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, com endereço em Nova Lima/MG à Avenida Alameda da Serra, 190, 12º e 13º andares, CEP: 34.000-00, Vale do Sereno, sob pena de nulidade (artigo 236, § 1º, do Código de Processo Civil).

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com o objetivo de modificar a Decisão da Primeira Instância que julgou subsistente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS nas prestações de serviço de comunicação tributadas, escrituradas como não tributadas, no exercício de 2013, conforme demonstrativos anexados aos autos.

O recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicação e, nesta autuação, de acordo com o que foi alegado pelo contribuinte, o ICMS foi lançado sob a acusação de ter deixado de tributar receitas oriundas, segundo o recorrente:

1. da prestação de serviços adicionais consistentes na locação de equipamentos de voz e dados denominados TC CPE SOLUTION – ALUGUEL; TC VOICE NET – ALUGUEL e TC VISASOLUTION - LOCAÇÃO, em suas variadas modalidades, *“contratos que consistem, basicamente, na criação (ou compartilhamento) de infraestrutura (hardware) de comunicação interna em clientes corporativos, por meio da locação e consequente instalação, configuração e manutenção de equipamentos”*;
2. dos denominados *“Advanced Services”*, que se trata de *“serviço destinado à mera monitoração e gerenciamento da rede/circuitos de dados dos usuários, por meio do qual se busca o aperfeiçoamento do funcionamento da rede interna de comunicações, prevenindo situações que possam causar interrupções e prejuízos ao seu funcionamento”*;
3. das atividades-meio (instalação, configuração, montagem, manutenção): atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário;
4. de serviços complementares e serviços de valor adicionado (hora programada, completamento de chamada local e *“Informação 102”*): serviços extras oferecidos ao usuário, sem que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor, servindo para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, ao potencializar um serviço de comunicação pré-existente, mas que com ele não se confunde.

O recorrente argumentou que os aluguéis de equipamentos não guardam relação com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e, por isso, não estão sujeitos ao ICMS, já que se configura como um serviço de valor adicionado, sendo ilegal a sua cobrança, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Quanto aos *“Advanced Services”* alegou que se trata de serviço sujeito ao ISS, uma vez que consta do Anexo à Lei Complementar nº 116/03, em seu item 17.23, sendo, deste modo, tributado pelo imposto municipal.

Relativamente às atividades-meio e aos serviços complementares, disse que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação, sendo apenas instrumentos capazes de possibilitar a sua consecução.

Muito embora a argumentação do recorrente seja 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.

Observe que 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 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 pudessem 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, a Lei nº 7.014/96, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no § 11 do artigo 17, 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, ao dispor 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 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”. Veja-se a redação do dispositivo legal citado:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

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 esta e outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0099-12/11, 0300-12/12, 0102-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12, 0100-12/11, 0263-12/13, 0048-12/16 e 0062-11/16.

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 liame 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).

Vale a pena, ainda, trazer à baila o posicionamento manifestado, no mesmo sentido, pela PGE/PROFIS e inserido no Acórdão CJF nº 0048-12/16, cujo excerto encontra-se transcrito a seguir:

(...)

*Na assentada de julgamentos do dia 25/08/2014, com fundamento em precedente desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, e com fundamento no fato de que o Procurador Geral do Estado da Bahia editou a **Portaria nº PGE – 177/2013**, bem assim considerando as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça (RE 781841/DF), em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), além da recentíssima orientação do Procurador Geral do Estado, decidiram os Membros desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, com o apoio do representante da PGE/PROFIS presente, converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS para que o Procurador Chefe emitisse **Parecer jurídico sistêmico** esclarecendo qual o entendimento do referido órgão especializado a respeito do presente lançamento de ofício.*

Às fls. 209/220 está colacionado Parecer da PGE/PROFIS/NCA, no qual, após as considerações julgadas necessárias, concluiu da forma abaixo transcrita:

Assim, na minuta de ato declaratório encaminhada à análise das autoridades competentes para sua emissão, foram listados como excluídos da incidência de ICMS os seguintes serviços conexos ao de comunicação, por meio da telefonia móvel:

- a) Troca de titularidade de aparelho celular;*
- b) Conta detalhada;*
- c) Troca de aparelho;*
- d) Troca de número;*
- e) Mudança de endereço de cobrança de conta telefônica;*
- f) Troca de área de registro;*
- g) Troca de plano de serviço;*
- h) Bloqueio de DDD e DDI;*
- i) Habilitação;*
- j) Religação.*

As conclusões do Grupo de Trabalho - às quais, nesta oportunidade, manifestamos nossa expressa e irrestrita concordância - foram aprovadas pelo Procurador Chefe desta Procuradoria Fiscal, e, por assim ser, refletem o novel entendimento desta Especializada acerca da questão trazida à nossa apreciação.

Do Parecer acima referido, o Procurador-Chefe da PROFIS manifestou-se pelo acolhimento.

(...)

Ressalto, por oportuno, que, nos termos do artigo 125, inciso III, do Código Tributário da Bahia (COTEB), não se inclui na competência do CONSEF “a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No que se refere ao argumento recursal, de que teria havido majoração da base de cálculo, considero que o procedimento da fiscalização encontra respaldo no artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, bem como no artigo 17, § 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

Finalmente, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

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

VOTO DIVERGENTE

Inicialmente, cumpre asseverar que a tese defensiva se funda na não incidência do ICMS nos serviços suplementares de telefonia.

Neste aspecto, cumpre ressaltar o dever previsto no art. 168 do RPAF:

Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:

I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão;

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou em março de 2013, em sede de recurso repetitivo sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOMENTE SOBRE O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO, E NÃO SOBRE ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

Assim, tendo em vista a decisão manifestada sobre o tema em sede de recurso repetitivo, e o risco da sucumbência do Estado caso prossiga na cobrança de tal exação, proponho que seja submetido o assunto à Câmara Superior.

Vencido na proposição, passo à análise do Recurso Voluntário.

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ªJF e, no presente caso, o resultado da cobrança exigida é o ICMS sobre serviços suplementares.

A impossibilidade de cobrança do ICMS sobre as receitas decorrentes dos serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas otimizem ou agilizem o processo de comunicação é entendimento majoritário na doutrina e sedimentado em recurso repetitivo no STJ.

A CF/88, no seu art. 146, III, “a” e “b” determinou que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária. 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;

No que tange ao critério material da hipótese de incidência do ICMS, entendo que o mesmo não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação.

Por essa razão, entendo que 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.

“A despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS”, acrescentou Mauro Campbell.

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 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 inócorre 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.

Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou em março de 2013, em sede de recurso repetitivo sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOMENTE SOBRE O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO, E NÃO SOBRE ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.176.753/RJ, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC, decidiu que o ICMS somente incide sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre as atividades-meio e serviços suplementares.

2. O arbitramento dos honorários exige ponderação harmoniosa de inúmeros fatores, como a complexidade da questão, o tempo gasto pelo advogado e a necessidade de deslocamento para prestação de serviço.
3. Hipótese em que o Tribunal a quo, após análise dos elementos fáticos dos autos, fixou a verba em R\$ 20.000,00, considerando o tempo de tramitação da causa, bem como a natureza simples da demanda, "com farta jurisprudência nos Tribunais Superiores a respeito" (fl. 507, e-STJ).
4. A Segunda Turma do STJ também entende que o juízo relativo ao montante abusivo ou irrisório não pode ser extraído simplesmente mediante cotejo entre o valor da causa e o percentual arbitrado nas instâncias de origem.
5. Vencida ou vencedora a Fazenda Pública, é possível fixar honorários em percentual aquém do mínimo de 10%, indicado no art. 20, 3º, do Código de Processo Civil, em face do que dispõe o 4º do mesmo diploma legal.
6. Assim, a pretendida majoração da verba honorária importa nova avaliação dos parâmetros dos 3º e 4º do art. 20 do CPC, ou seja, o grau de zelo profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. Tarefas, contudo, incabíveis na via eleita, nos termos da Súmula 7/STJ.
7. Agravos Regimentais do Estado de Sergipe e da Telemar Norte Leste S/A não providos." (AgRg no REsp 1311975/SE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/2/2013, DJe 8/3/2013).

Conforme exposto, não vejo como questionar a posição apresentada pelo Superior Tribunal de Justiça, seja por entender que os serviços de valor adicionado, não se confundem com o canal de comunicação que serve de base à sua prestação e, portanto, não se configura como prestação de serviço de comunicação sujeita a incidência de ICMS, seja pelo fato que a lide já foi decidida através da sistemática do art. 543-C do CPC, vinculando as decisões judiciais.

Em contra ponto, se este d. Conselho não evoluir seu pensamento para fins de respeitar decisões judiciais vinculatórias, acabaremos por acarretar na condenação sucumbencial do Estado nas respectivas demandas judiciais, que certamente terão que enfrentar.

Da análise do presente PAF verifico que a materialidade do crédito constituído é efetivamente de ICMS sobre serviços adicionados.

A posição de se acatar, conforme pareceres já exarados pela PGE/PROFIS alguns serviços como adicionados e outros não, é, a meu ver, absurda. Isto porque confere tratamento desigual a serviços de mesma natureza.

Em que pese às decisões judiciais tenham partido da análise de determinados serviços específicos, o que afasta a tributação do ICMS é a natureza do serviço, não o seu nome ou denominação utilizada.

Não há aqui que se falar em valor devido a título de ICMS, haja vista que a origem/natureza da obrigação exigida está relacionada à receita auferida pela autuada sobre cobrança de serviço meramente preparatório ou de facilidade, sobre o qual não incide o tributo.

Outrossim, a menção quanto ao Recurso Extraordinário (RE) 912888, com Repercussão Geral, que no último mês de outubro/2016 entendeu ser devida a incidência de ICMS sobre a assinatura básica a meu ver, não pode ser usado como paradigma ou sinal de modificação da jurisprudência pacífica dos tribunais superiores. Isto porque, ao contrário dos demais precedentes que analisaram os "serviços de valor adicionado", este RE analisou, tão somente a assinatura básica, que possui peculiaridades como a existência de pacote de minutos e de dados embutidos no valor cobrado, os quais não podem ter o seu valor dissociado do que é cobrado a título de assinatura.

Ademais, me parece ser incongruente que a PGE/PROFIS quanto aos precedentes favoráveis aos contribuintes defenda que são específicos para alguns serviços e, por outro lado, quando o precedente é "favorável" à Fazenda Estadual defenda generalizá-lo para todos os serviços adicionados.

Diga-se ainda que, no presente lançamento também se exige ICMS sobre a locação de equipamentos. Ora, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 31 que assim dispõe:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de

locação de bens móveis.

O fundamento da referida súmula e dos precedentes que acarretaram na sua edição é o fato de que locação não se trata de serviço, senão vejamos:

"Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. Em face do texto da Carta Federal, não se tem como assentar a incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil. Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários." (AI 623226 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 1.2.2011, DJe de 11.3.2011)

Ora, se não se trata de serviço para fins de exigência do ISS por consequência lógica, não pode ser entendida como serviço de telecomunicações.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, devendo o auto de infração ser julgado IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0014/14-8**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.740.429,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 7 de dezembro de 2016

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS