

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0003/15-0  
**RECORRENTE** - TELEFÔNICA BRASIL S/A  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – ACÓRDÃO 4<sup>a</sup> JJF Nº 0122-04/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0272-11/16

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. “SERVIÇOS” E “SERVIÇOS ADICIONAIS”. Não é possível excluir, prima facie, os “serviços” e “serviços contratados” da tributação do ICMS sem que se tenha uma descrição da atividade prestada pela Cia Telefônica, cujas nuances é que vão, efetivamente, determinar, ou não, o seu enquadramento do campo de incidência. Rejeitado o pedido de diligência fiscal. Rejeitado o pedido de diligência fiscal. Não acolhida a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 20/06/2015, o qual exige ICMS no valor de R\$344.561,01, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta do seu recolhimento na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.

A descrição dos fatos traz a seguinte explicação da infração: *Devido a não tributação pelo ICMS de serviços de comunicação para clientes diversos. Contribuinte não ofereceu a tributação diversas receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços a contribuintes não isentos, conforme lançado nos registros magnéticos entregues a fiscalização conforme determina Convênio ICMS 115/03. Sendo a base de cálculo do imposto determinada conforme Art. 52 do RICMS Dec. 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e respectivos registros magnéticos na forma do Convênio ICMS 115/03, todos apensos a este PAF.*

A referida Junta apreciou a lide em 19/07/2016 e decidiu, por unanimidade, pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos abaixo colacionado:

### VOTO

*Inicialmente rejeito o pedido de diligência formulado pelo impugnante por entender ser ele desnecessário para o deslinde da questão ora em discussão e tudo com base nas determinações legais contidas no art. 147, I, do RPAF/BA.*

*O impugnante é uma empresa com atividade de prestação de serviços de telecomunicação (telefonia celular). O ICMS ora exigido tem por acusação que o contribuinte deixou de tributar receitas oriundas de prestações de “serviços” e “serviços adicionais” de telecomunicação a contribuintes não isentos.*

*Inicialmente a empresa advoga, em síntese que: (i) as atividades objeto do lançamento fiscal caracterizam-se como atividades preparatórias (atividades-meio) ao serviço de telecomunicação propriamente dito (atividade-fim), ou serviços de valor adicionado, e com o qual não se confundem; (ii) a ampliação da hipótese de incidência do ICMS - Comunicação pretendida pelo Convênio ICMS nº 69/98 revela-se ilegítima, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, os chamados “serviços adicionais” não se configuram como serviços de telecomunicação e, portanto, não poderiam ser tributados pelo ICMS.*

*Sobre tal tema, inúmeros são os processos que já tramitaram e que tramitam neste Colegiado sobre a mesma matéria e todos com o mesmo desfecho (exemplos: Acórdão CJF nº 0099-12/11, CJF nº 0300-12/12). Sendo assim, transcrevo o voto prolatado em Decisão, por unanimidade, da 2<sup>a</sup> CJF (sessão de 18/12/2013) através do*

Acórdão CJF 0432-12/13, cuja relatora foi a i. Conselheira Dra. Denise Mara Andrade Barbosa que expõe de maneira clara e objetiva o posicionamento deste órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia:

[...]

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 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e 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;

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. (acrescentado ao art. 17 pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10).

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, 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, ao dispor que “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)”.

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, 0091-13/12, 0040-13/12 e 0100-12/11.*

*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 ONEROSENDE 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 69/98, incorreram em violação à Constituição Federal e 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.*

*Firmado tal entendimento, volto-me ao Resp nº 1.176.753/RJ trazido pelo impugnante para embasar sua argumentação.*

*Ele já foi objeto de análise por este CONSEF juntamente com a PGE/Profis.*

*Quando da apreciação do A. I. Nº 279692.0007/14-7 pela 1º CJF (ACÓRDÃO CJF Nº 0314-11/15) tal Decisão motivou controvérsia, que desaguou em solicitação de orientação técnico-jurídica acerca do tema, inclusive se destacando a necessidade de observância à jurisprudência dominante na esfera judicial.*

*A PGE/PROFIS emitiu Parecer (Parecer este, posteriormente, ratificado por Parecer jurídico sistêmico do Procurador Chefe deste órgão jurídico) entendendo que a jurisprudência na esfera judicial indica estarem fora do alcance, para efeito de telefonia móvel, os serviços de troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio de DDD e de DDI, habilitação e religação. Em relação aos demais incide o ICMS.*

*E esta orientação caminha em consonância da Decisão do STJ no Resp nº 1.176.753/RJ e do STF no RE 572.020 (DJe de 13/10/2014), trazidos pelo impugnante em sua defesa. E é no mesmo sentido que, atualmente, tem se posicionado este Colegiado, a exemplo do recente Acórdão CJF nº 0048-12/16.*

*Feitas tais considerações, volto-me aos autos.*

*O autuante, quando da fiscalização, observou que nos arquivos do Convênio 115/03 os serviços com Código "1" apresentavam diversas descrições, tais como: REC 1Outros 417301, REC 2Outros 415025, REC 0ON-LINE 408360, REC 4ON-LINE 411214, REC 6ON-LINE 419322 e com valores lançados na coluna ISENTAS, não sendo tributadas integralmente.*

*Em 24/03/2015 solicitou que a empresa esclarecesse qual o motivo desta não tributação e embasada na legislação que assim permitisse. Também solicitou esclarecimentos a respeito da forma de cálculo utilizada para a determinação do montante não tributado (fl. 13 do processo).*

*Em 18/05/2015 (fl. 14) fez nova intimação ao contribuinte. Desta vez ressaltando de que a empresa havia informado de que os serviços acima nominados não eram receitas suas, mas sim da T-DATA, empresa responsável pela prestação de serviços de valor adicionado "e que estes serviços não se enquadrariam no conceito de telecomunicações". Diante de tal resposta, intimou o contribuinte:*

1. *Indicar os dados cadastrais, Razão Social, CNPJ e Inscrição estadual da empresa T-DATA, citada na resposta à intimação 02-2014.*
2. *Considerando que os serviços acima indicados são escriturados, sendo uma parte do valor total TRIBUTADO e outra parte lançado como ISENTAS, esclarecer e demonstrar qual a forma de cálculo utilizada para determinar o montante tributado e o não tributado.*
3. *Enviar tabela com descrição detalhada de todos os serviços prestados que são classificados com as descrições acima indicadas como Serviços de Valor Adicionado (SVA) e também dos serviços que são tributados.*

*Não consta dos autos resposta a esta intimação. Em 25/06/2015 foi lavrado o Auto de Infração.*

*Os serviços autuados, conforme demonstrativos de fls. 06/10 foram entre outros: ligações locais, ligações longa distância, serviços contratados, internet, serviços seleção de origem 0800 (Ba), chamadas 0800 (local e intra), VP2 0800, SMS, MMS, ligações recebidas em Roaming, etc.*

*Quando de sua defesa, a empresa não mais fala sobre a empresa T-DATA. Porém traz os argumentos acima*

*expostos e, como comprovação material do que alega, cópias de duas notas fiscais*

- . Nota fiscal nº 17928, datada de abril de 2012 (doc. nº 04), emitida pela VIVO S/A, afirmando de que o valor sobre o qual o fisco pretende cobrar ICMS na verdade corresponde a serviço de “troca de aparelho”, que não se configura serviço de comunicação
- . Nota fiscal nº 284958, datada de julho de 2012 (doc. nº 04), também emitida pela VIVO S/A. onde o fisco acabou por exigir ICMS sobre recarga de telefonia pré-paga (recarga de celulares pré-pagos), cujo imposto já fora recolhido anteriormente quando da disponibilização do crédito ao cliente.

*Ora, tais documentos em nada acrescentam à lide, pois são notas fiscais do ano de 2012 e a autuação se refere ao ano de 2014, não se podendo dar guarida ao argumento do defendente de que embora sejam documentos de anos passados, servem eles ao presente. Para desconstituição da autuação os documentos fiscais válidos são os autuados onde se pudesse constatar, efetivamente, que houve cobrança do ICMS sobre “troca de aparelho” e a sobre recarga de telefonia pré-paga, inclusive estando tais serviços incluídos nos serviços discriminados nos levantamentos fiscais com os seus respectivos códigos, conforme já comentado.*

*Em assim sendo, as provas apresentadas não possuem qualquer validade para desconstituir a infração.*

*O defendente ainda alega que devem ser excluídos da autuação os serviços que se destinaram a entidades constitucionalmente imunes por força do art. 150, VI, alíneas “b” e “c”, da Constituição de 1988, a exemplo sobre serviços prestados a organizações sindicais (Sindicato dos Trabalhadores do Ramo Químico/Petroleiro do Estado da Bahia). E, em seguida, diz que tais exclusões deve ser estendidas a todas as entidades amparadas pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição.*

*O art. 150, VI, da Constituição Federal assim dispõe:*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

*Ao analisar tais determinações, e em breve síntese, a imunidade recíproca tributária (item “a” diz respeito a serviços (para definir o campo da lide) prestados pelos entes tributantes entre si e às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. E, quando assim a CF expressar devem eles, entre si, recolher o tributo.*

*O art. 150, VI, “b” e “c” da CF veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. E no seu § 4º determina que tal vedação somente se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades. Ou seja, dar o mesmo tratamento explicitado no seu item “a”, com a ressalva de que, no caso, devem ser atendidos os requisitos de lei. Portanto, a tributação somente é afastada se a entidade imune é o sujeito passivo “de direito” do ICMS e quando preencheu os requisitos de lei. No caso presente, a associação não se encontra como “sujeito de direito” e sim a empresa autua do.*

*Ressalta-se, no presente caso, que o impugnante é o contribuinte do ICMS, empresa fornecedora de serviços de comunicação e não as entidades ou mesmo órgãos públicos que os adquirem. A relação tributária se estabelece, tão somente, entre o ente tributante e o contribuinte, ou responsável, nos termos da lei, não podendo ser aproveitada por terceiros. Os consumidores dos serviços não participam da relação jurídico-tributária. E, mesmo no caso dos tributos indiretos (ICMS), quando o ônus econômico e/ou financeiro é transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode esquecer de que o sujeito passivo da tributação é a prestadora de serviço de comunicação. Assim, irrelevante para a Decisão da lide quem seja o tomador do serviço. E, para corroborar tal entendimento, transcrevo a seguir a Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal que embora verse sobre o IPI, cabe de maneira cristalina à situação ora em lide.*

**SÚMULA 591 - A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMPRADOR NÃO SE ESTENDE AO PRODUTOR, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

*O art. 150, § 3º da Constituição Federal prevê que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contra prestação em pagamentos de preços às tarifas pelo usuário, como é o caso da presente lide. Já a incidência, conforme exposto, independe da condição do destinatário da mercadoria ou serviço.*

*E, entendo, se fosse adotada a tese do impugnante, existirá vedação da incidência do ICMS sobre vendas e prestações de serviços às entidades imunes (União Estados, Distrito Federal, Municípios, partidos políticos,*

sindicatos, templos, entidades educacionais e de assistência social, etc). Não me parece ter sido essa a intenção do constituinte.

Por esta linha de pensamento é que os Estados decidiram, conjuntamente, firmarem convênios (Convênios ICMS 107/95 e 44/96), concedendo isenção ICMS nas operações com energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação nas operações internas de fornecimento de energia elétrica, destinadas a consumo por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, mantidas pelo Poder Público Estadual e regidas por normas de Direito Público, bem como nas prestações de serviços de telecomunicação por eles utilizadas, a partir de 1/1/1996. Porém tal isenção está condicionada a que haja sua transferência, mediante a redução do valor da operação ou da prestação, no montante correspondente ao imposto dispensado.

Analizando o levantamento fiscal o ICMS foi exigido por serviços prestados, entre outros, a vários órgãos e entidades públicas tais como: Tribunal Regional Eleitoral da Bahia, Câmara Municipal de Ipecaeta, Prefeituras Municipais de Fátima, de São Desidério, de Senhor do Bonfim, de Cairu, etc. No entanto, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova de que concedeu tal desconto.

Diante do exposto e neste momento, não resta dúvida que o autuado ao prestar serviços de telecomunicação às pessoas relacionadas no Auto de Infração deve tributar tais prestações pelo ICMS, haja vista que não é aplicável a imunidade pretendida.

O impugnante ainda afirma, mesmo que se admita o débito, que houve flagrante majoração da base de cálculo (Gross up) quando da apuração do imposto exigido.

A respeito deste argumento, mais uma vez razão não assiste ao recorrente.

A Constituição Federal não desce a detalhes quanto à forma de cálculo do ICMS. Deixou tal matéria á legislação infraconstitucional, no caso á Lei Complementar nº 87/96, que determina:

**Art. 12.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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.

**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, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Como se vê, foi a Lei Complementar nº 87/96 que estabeleceu o regime jurídico do ICMS, formulando a concepção do cálculo incluindo o valor do tributo em sua própria base de cálculo. Inclusive tal técnica já se encontrava disposta no Decreto-Lei nº 406/68 e Convênio ICM 66/88. E observo que o STF com farta jurisprudência, inclusive ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, há muito pacificou a discussão a respeito do ICMS integrar sua própria base de cálculo.

E, neste momento, deve ser ressaltado o que seja “o preço do serviço”.

Preço do serviço somente pode ser entendido como o preço onde estão incluídos todos os elementos determinados pela norma legal e que compõem a base de cálculo do imposto. É tão cristalino tal entendimento que não existe a necessidade de maiores explicações, ou seja, a base de cálculo nas prestações de serviços de comunicação é o valor de tal prestação, estando incluído neste valor “o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial” conforme bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) em sentença ha muito tempo prolatada no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). Assim, no referido preço estão incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

Em vista do exposto, a metodologia de cálculo utilizada pelo autuante encontra-se em conformidade com as determinações legais. E se a empresa assim não procedeu quando apresentou sua fatura aos clientes, este é fato que não diz respeito á administração fazendária deste Estado.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora

*não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autua do tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.*

*Por tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, com base no art.169, I, “b” do RPAF/99, aduzindo que:

- a) Grande e expressiva parte dos serviços autuados não configura fato gerador do ICMS-comunicação, pois não compreendem serviços efetivamente de comunicação, mas atividades preparatórias, serviços suplementares ou de valor adicionado, que agregam facilidades ao usuário dos serviços de telecomunicação, mas que com estes não se confundem, conforme entendimento amplamente respaldado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores;
- b) Faz incidir o imposto sobre serviços que são isentos, posto que prestados a pessoas que gozam de isenção por força do Convênio ICMS 107/95, incorporado ao Estado da Bahia pelo art. 31, VI, do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março 1997;
- c) *Sucessivamente*, ainda que se entenda devido algum valor a título de ICMS, tal valor não deverá ser calculado na forma em que pretendido pelo fisco baiano, eis que a sua pretensão faz incidir o imposto estadual sobre **base de cálculo fictícia (gross up)**, não correspondendo ao valor real da prestação de serviços efetivamente cobrado, majorando-se, com isso, o imposto supostamente devido;

Entende que os argumentos apresentados na Decisão de piso, os mesmos não merecem prosperar, passando à explanação do seu entendimento.

Em relação à não-incidência do ICMS sobre as receitas autuadas, entende o recorrente que realizou a cobrança do ICMS tomando por base a integralidade das receitas apuradas, considerando rubricas notoriamente não correspondentes a fatos geradores do imposto ou mesmo fatos geradores isentos de tributação, motivo pelo qual reitera o pedido de diligência fiscal, a fim de segregar e excluir tudo aquilo que não pode ser tributado.

No que tange à intributabilidade pelo ICMS sobre serviços prestados a órgãos da administração pública direta e indireta, aduz que, diferentemente do afirmado pela 4ª JJF, os lançamentos tributados indevidamente pelo Fisco, grande parte cuida da prestação de serviço de comunicação a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta do Estado da Bahia, estando, assim, ao abrigo da isenção por força do Convênio ICMS 107/95, citando as Cláusulas primeira e segunda, bem como o Decreto Estadual nº 6.384/97.

Afirma que tais dispositivos são claros ao concederem a isenção do ICMS nas operações de prestação de serviços de comunicação para os órgãos da Administração Pública Estadual Direta e das Fundações e Autarquias da Administração Pública Estadual.

Cita como exemplo de uma das notas autuadas referente a entidades isentas, está o Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos – INEMA, e que o fiscal autuante reconheceu em manifestação apresentada no Auto de Infração nº 269135.0001/15-7 falha nos sistemas de informática da SEFAZ/BA que provocou a tributação indevida de serviços prestados a órgãos da Administração Pública Estadual. Assim, suscita que haja retificação do referido auto com a exclusão dos montantes exigidos sobre receitas de serviços prestados a órgãos da administração pública.

Ressalta que essa situação se repete em todos os meses, sendo imprescindível a baixa dos autos em diligência para que sejam excluídas tais parcelas da presente autuação.

Quanto à ilegitimidade da autuação sobre serviços suplementares e de valor adicionado, o

recorrente rebate as alegações da 4<sup>a</sup> JJF, afirmando que as notas exemplificativas objetivam demonstrar que a nomenclatura dada aos serviços é exatamente a mesma para qualquer cliente e para qualquer período autuado, não tendo o condão de “confundir o julgador”, mas sim o de esclarecer que dentro das rubricas “serviços” e “serviços contratados” existem serviços que não configuram comunicação, não incidindo ICMS.

A fim de reforçar o alegado, apresenta conjuntamente com o Recurso Voluntário algumas notas fiscais emitidas em 2014, período próximo àquele autuado, afirmando que, através das quais é possível corroborar que tais rubricas são indistintamente (independente do período) utilizadas tanto para serviços de comunicação propriamente dita, quanto para serviços adicionais e suplementares, solicitando novamente a diligência fiscal para destrincha-las, a fim de possibilitar a correta tributação dos serviços de telecomunicação propriamente dita.

Alega, ainda, que a ferramenta “VIVO GESTÃO” visa possibilitar ao gestor da empresa o uso dos gastos dos minutos das linhas que disponibiliza, bem como permite a configuração de bloqueios de chamadas. Frisa que o serviço não inclui tráfego de voz, mas apenas viabiliza o controle do consumo do tráfego de voz contratado em separado.

Segue sua tese defensiva reiterando a tese apresentada na impugnação, a qual entende não serem passíveis de tributo pelo ICMS os serviços de valor adicionado e suplementares, por entender que estes não compreendem a prestação de serviço de comunicação. Fundamenta seu entendimento no Convênio ICMS 69/98, citando o RESP 402.047/MG, o qual declarou a ilegitimidade da cláusula primeira do referido Convênio.

Ademais, apresenta o posicionamento consolidado que gerou Decisão sumular do STJ (súmula 350), que defende a não incidência de ICMS sobre o serviço de habilitação de telefone celular. Alega que tal entendimento vem sendo aplicado de forma pacífica, e que o art. 543-C do NCPC confirmou o julgamento do RESP representativo de controvérsia nº 1.176.753/RJ. Menciona, ainda, que o Pleno do STF analisou a questão, concluindo pela absoluta falta de identidade das mencionadas atividades-meio com o figurino constitucional do imposto estadual, nos autos do RE 572.020.

Assevera que o fato de configurarem atividades onerosas e realizadas por empresa cujo objeto social seja a prestação de serviço de telecomunicação não autoriza a incidência de ICMS-comunicação, pois falta a relação comunicativa. Colaciona julgado do TJBA sobre este entendimento e segue alegando a distinção entre serviços de valor adicionado/suplementares e serviços de comunicação propriamente ditos, reconhecidos pela Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), em seu art. 61, o qual foi repetido na peça recursal.

Repisa a necessidade dos autos em diligência com vistas a decotar-se a parte referente aos serviços que não consistam em serviços de comunicação propriamente ditos, notadamente aqueles previstos no Convênio ICMS 69/98 e expressamente descritos no art. 66, § 4º o RICMS/BA, nos meses autuados em questão.

Ressalta que mesmo se tratando de serviços previstos no Parecer Fiscal sistêmico da PGE/BA, impossível afirmar que não está o Fisco autuando erroneamente e em contrariedade ao próprio Parecer citado, sem a referida baixa dos presentes autos em diligência.

Em relação a alegação de aumento ilegítimo do imposto pelo método “gross up”, alega que na hipótese de manutenção do débito em comento, faz-se necessário o recálculo do tributo devido, em obediência ao Princípio da Legalidade. Aduz que o Fisco, em relação à base de cálculo utilizada, presumiu o valor do preço de serviço (art. 13, III da LC 87/96), incluindo nele montante que a empresa recorrente hipoteticamente acresceria ao valor cobrado para fazer face ao dever fiscal.

Continuando, entende como equivocado o “cálculo por dentro” do imposto, já que o Fisco acresceu ao valor efetivamente cobrado o percentual que deveria ter sido cobrado a título de ICMS, adotando um valor ficto não correspondente ao real preço de serviço. Ademais, passa à explicação conceitual da referida técnica (cálculo por fora Vs. cálculo por dentro).

Deste modo, renova o pedido de realização de verificação fiscal com base nos fatos narrados, na planilha anexada aos autos pela própria fiscalização, nas notas fiscais a serem juntadas pela empresa, pugnando que: a) Sejam retirados da autuação os valores referentes aos serviços abrangidos pelas rubricas “serviços contratados” e “serviços” que não compreendam serviços efetivamente de comunicação (Convênio ICMS 69/98); b) Sejam retirados da autuação os valores referentes aos serviços prestados a entidades isentas; c) Após efetuadas as diligências acima, seja calculado o real ICMS remanescente a pagar, multiplicando-se a receito autua do (somatório das NFST’s) pela alíquota de ICMS aplicada no período.

Por fim, pugna pela reforma da Decisão de Primeira Instância, para que seja julgado nulo o Auto de Infração impugnado, com a extinção dos créditos tributários nele consubstanciados e consequente arquivamento do PAF instaurado.

## VOTO VENCIDO

Pretende o presente Recurso Voluntário a reapreciação da Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide.

Primeiramente, ultrapasso o pedido de diligência por entender ser esta desnecessária, já que o processo contém elementos suficientes para sua elucidação, em conformidade com o art. 147, I, “a” do RPAF/BA.

Ademais, em relação ao pedido de nulidade do PAF, o mesmo é inconsistente, vez que o Auto de Infração foi devidamente lavrado, estando revestido das formalidades legais, permitindo a ampla defesa e em consonância com o devido processo legal.

Adentrando no mérito, o recorrente afirma que o Fisco não observou com a devida atenção o demonstrativo apresentado, já que a Bahia faz parte do Convênio ICMS 107/95, o qual concede a isenção de ICMS nas operações de prestação de serviços de comunicação para os órgãos da Administração Direta e das Fundações e Autarquias da Administração Pública Estadual, e dentre os seus tomadores de serviços encontram-se entidades isentas, como o INEMA entre outros órgãos (apontado no bojo do Recurso).

O art. 31, IV do RICMS/12 tem o seguinte entendimento:

*Art. 31. São isentas do ICMS:*

(...)

*IV - a partir de 01/01/96, as prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, devendo o benefício ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado (Convs. ICMS 107/95 e 44/96). (grifo nosso)*

Percebe-se claramente que, para fazer jus à isenção, o serviço de telecomunicação deve ser prestado a órgãos da administração pública estadual direta; o serviço de telecomunicação deve ser prestado a fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público; e o benefício deve ser transferido aos beneficiários mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado.

Todavia, o recorrente apenas citou que a empresa autua do prestava serviços a órgãos da administração pública, tais como o INEMA, solicitando a realização de diligência para que fossem excluídas do PAF as parcelas abarcadas pela isenção.

Insta ressaltar que incube o ônus da prova ao réu (recorrente, neste caso) quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito. Em nenhum momento o recorrente comprovou a transferência do benefício fiscal aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado. Deste modo, não há que se falar em isenção, já que tais requisitos não foram cumpridos (e se o foram, não restaram comprovados em momento oportuno).

Em relação à ilegitimidade da autuação sobre serviços suplementares e de valor adicionado, o

tema ainda encontra certa divergência nos julgados deste CONSEF. Entendo que os serviços tidos como atividade-meio não constituem serviços de comunicação, mas sim facilitadores deste, não devendo incidir ICMS por não se confundir com a prestação da atividade-fim. Deste modo, alinho meu entendimento ao do ilustre Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que expõe com clareza solar o posicionamento adotado pelo STJ e os demais Tribunais Estaduais, como o TJBA.

*“Em que pese o brilhantismo do voto do Ilustre Relator, divirjo do seu entendimento quanto à incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços complementares e de valor adicionado prestados pelas empresas de telecomunicação. Conforme já apontado acima, a presente autuação fiscal se refere à cobrança de ICMS Comunicação sobre os serviços de gerência, aluguéis mensais de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação, instalação de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação e configuração lógica dos equipamentos inerentes ao serviço de comunicação, consoante a planilha de fls. 17 a 28. Ab initio, deve-se frisar que o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sim sobre a prestação onerosa de serviços relativos à comunicação, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (“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”). Não há dúvida de que os serviços prestados pelas empresas de telecomunicações são onerosos, logo, o cerne da questão está em definir se estes serviços são de telecomunicação ou não. Na conformidade dos artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), tem-se que: Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. § 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis. Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. § 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. § 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações (grifamos). A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), ao regulamentar os serviços a ela afetos, via Resolução nº 73/98, ratifica o dispositivo legal acima transcrito: Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações: I – o provimento de capacidade de satélite; II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações; III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9472 de 1997(grifamos) Note-se que o mero aluguel do aparelho indispensável ao serviço de comunicação não representa prestação do serviço de comunicação, pois, na verdade, sequer há prestação de serviço, tendo em vista que a locação representa uma obrigação de dar, e não de fazer. Entendimento totalmente pacificado no Supremo Tribunal Federal, que acarretou na edição da Súmula Vinculante nº 31 no sentido de que “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Outrossim, os serviços de gerência, instalação e configuração que também são objeto de exigência de ICMS-Comunicação, não representam serviços de comunicação passíveis de tributação por meio do ICMS. Isso porque a prestação destes serviços não configura propriamente uma forma de comunicação, isto é, não representa a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações. Tratam-se de serviços auxiliares e complementares ao serviço de comunicação, os quais com ele não se confundem, conforme expressamente previsto na legislação supratranscrita, bem como é pacificamente reconhecido na jurisprudência do STJ. Manifestamente, a telefonia tem por objeto a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações, pois, aproxima a troca de relatos por duas pessoas. A contratação do serviço de telefonia tem por função única permitir o acesso entre duas pessoas, de sorte a poderem encaminhar mensagens. Por sua vez, os serviços auxiliares e complementares têm objeto diverso, pois, o seu principal objetivo não é a comunicação, no sentido tributário técnico (contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações), mas, a obrigação de fazer que não é vinculada diretamente à troca de informações inerente à comunicação, ou seja, são meras atividades meio que apenas conduzem à comunicação. Neste sentido, a doutrina de Roque Antonio Carrazza: [...] o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. E, depois, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes efetivamente se comuniquem entre si. [...]. Mas, mais do que isto: é mister, ainda, que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio de ICMS. O que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço de comunicação. [...]. O que estamos querendo remarcar é que 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. Deveras, na medida em que 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. Expliquemo-nos melhor. Consoante já adiantamos, a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato imponível do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. [...]. Igualmente não se confundem com os serviços de comunicação – não podendo, destarte, ser tributados por meio de ICMS – os ‘serviços de valor adicionado’ (art. 61, da Lei nº 9.472/1997), que aumentam o valor e o alcance da comunicação (v.g., a secretaria eletrônica). Afinal, o que se tributa são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quaisquer serviços por empresas de comunicação. (Carrazza, Roque Antônio in ICMS. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.162-164, 167 e 171 - grifamos). Assim, por exemplo, o serviço de auxílio à lista (102) se encaixa, portanto, no conceito de serviço de valor adicionado, diferentemente do serviço de telefonia, nítido serviço de telecomunicações. Conforme determina a legislação, devem ser tratados diferentemente o serviço (propriamente) de comunicação e aqueles que meramente se servem dele como um meio de realização (serviços adicionados). Da mesma forma, não incide ICMS sobre os demais serviços complementares e de valor adicionado, tais como: alarme, agenda, backup, troca de titularidade, conta detalhada, religação, habilitação etc. Tais serviços devem ser tributados exclusivamente pelo ISS, e não pelo ICMS Comunicação. Este é o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso repetitivo: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO CJF Nº 0197-11/16 11 REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. 1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de 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, III, da LC 87/96). 2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (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. Desse modo, 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. 3. Não merece reparo a Decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em Recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central. 4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012) Note-se que no presente caso, o processo foi encaminhado à PGE/PROFIS para que esta emitisse opinativo sobre o caso, tendo em vista a jurisprudência acima mencionada. Ocorre que a PGE/PROFIS adotou uma interpretação rasa e literal da jurisprudência consolidada no âmbito do STF e do STJ, acolhendo tão somente a não incidência do ICMS nos seguintes serviços conexos ao de comunicação: troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço, cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio de DDD/DDI, habilitação e religação. Note-se que estes serviços foram elencados no acórdão do RESP 1176753/RJ (Recurso repetitivo) de forma meramente exemplificativa, e jamais de forma taxativa como entendeu a PGE/PROFIS. A prova disso é que o voto condutor do RESP 1176753/RJ não inova o entendimento do STJ e tão somente ratifica a: “orientação sufragada em inúmeros julgados da 1ª Seção desta Corte é de que o ICMS só deve incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, sobre a atividade-fim, e não sobre atividades-meio ou intermediárias, como são, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços; isso porque, disse, nesses casos, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação ou posterior a sua consumação”. Deve-se frisar que a aplicação do entendimento dos Tribunais Superiores consolidados nas súmulas, Recursos repetitivos e repercussão geral não pode se limitar à parte dispositiva dos julgados. Isso porque o que faz o precedente judicial são as suas razões de decidir, e não a sua parte dispositiva. Veja-se que o posicionamento restrito defendido pela Ilustre PGE/PROFIS pretende aplicar de forma literal a simples ementa do RESP 1176753/RJ e sequer observa todo o entendimento já pacificado há anos no âmbito do STJ, que acarretou na edição do referido acórdão em sede de Recurso repetitivo. Frise-se que no voto condutor deste acórdão é fundamentado em vários julgados anteriores do STJ que reconhecem a não incidência do ICMS

Comunicação sobre a locação de aparelhos, assinatura, habilitação, instalação, disponibilidade, cadastro de usuário e de equipamento, por exemplo. Sendo assim, segundo o entendimento do STJ pacificado há vários anos e consolidado em sede de Recurso repetitivo, é ilegal a incidência do ICMS Comunicação sobre serviços configurados como atividade meio, ou intermediária, à atividade fim objeto do serviço de comunicação. No presente caso, os serviços de: “gerência, aluguéis mensais de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação, instalação de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação e configuração lógica dos equipamentos inerentes ao serviço de comunicação” são nítidas atividades meio e, portanto, não é legal a exigência de ICMS Comunicação sobre eles. E não se diga que a Súmula Vinculante nº 31, ao determinar que não incide ISS sobre a locação de bens móveis, permitiria a incidência do ICMS Comunicação sobre o aluguel de aparelhos de essenciais à prestação do serviço de comunicação. Tal entendimento não condiz com as razões de decidir dos precedentes do Supremo Tribunal Federal que acarretaram na edição da referida súmula. Isso porque a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis foi considerada inconstitucional porque não se configura uma obrigação de fazer, e sim mera obrigação de dar. Ou seja, a locação não é serviço:

*E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ATENDIMENTO, NA ESPÉCIE, DOS PRESSUPOSTOS LEGITIMADORES DA CONCESSÃO DE PROVIMENTO CAUTELAR (RTJ 174/437-438) - OUTORGA DE EFICÁCIA SUSPENSIVA A RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUE, INTERPOSTO POR EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, JÁ FOI ADMITIDO PELA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL RECORRIDO - DECISÃO REFERENDADA PELA TURMA (STF, AC 661 QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 08/03/2005, DJ 08-04-2005 PP-00026 EMENT VOL-02186-1 PP-00108 RDDT n. 119, 2005, p. 160-164 RET v. 8, n. 44, 2005, p. 38-43 RNDJ v. 6, n. 67, 2005, p. 79-82 RB v. 17, n. 505, 2005, p. 54) Sendo assim, como a locação não é serviço, pois não configura obrigação de fazer, é descabida a conclusão de que a locação de aparelhos de essenciais à prestação do serviço de comunicação configuraria fato gerador do ICMS Comunicação, uma vez que o critério material da hipótese de incidência deste imposto representa a prestação de um serviço (obrigação de fazer). Observe-se que a materialidade da hipótese de incidência do ICMS Comunicação assemelha-se à do ISS, pois prescreve a cobrança do imposto sobre a prestação do serviço. A diferença é que o serviço que acarreta a incidência do ICMS Comunicação é aquele que representa a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações. Por outro lado, os demais serviços, desde que indicados na lista anexa à LC 116, estão sujeitos à incidência do ISS. Em síntese, para que haja a incidência do ICMS Comunicação é imprescindível que conjuntamente haja a configuração da prestação de um serviço e que este serviço tenha natureza de serviço de comunicação. Ressalte-se que o que faz um serviço ser de comunicação é natureza do serviço prestado, e não a condição subjetiva de quem o presta (empresa de telecomunicação, no caso), muito menos a forma como é cobrado (conta de telefone, no caso). Não é pelo simples fato de que os serviços são prestados por empresa de telecomunicação e cobrados na conta telefônica que os serviços complementares e de valor adicionado podem ser confundidos com os serviços de comunicação. Ante o exposto, entendo que merece reforma a Decisão recorrida, haja vista que, de acordo com a LC 87/96, a legislação atinente aos serviços de telecomunicações e o entendimento pacificado do STJ, não é cabível a aplicação do Convênio 69/98, nem mesmo de Lei Estadual que preveja de forma idêntica o seu conteúdo. Portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços complementares e de valor adicionado.*

Destarte, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência do ICMS Comunicação sobre o aluguel de equipamentos e os serviços de gerência, instalação de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação e configuração lógica dos equipamentos inerentes ao serviço de comunicação, bem como todos os outros que configurem mera atividade meio à prestação do serviço de comunicação.”.

Deste modo, em análise do demonstrativo apresentado e acostado às fls. 05 a 10, nota-se que muitos dos serviços, de fato, sofrem incidência de ICMS, como ligações locais, ligações recebidas a cobrar, ligações de longa distância, dentre outras. Todavia, os “serviços” e “serviços contratados”, são tidos como serviços complementares. A título de exemplificação, o recorrente juntou Extratos de pagamento para demonstrar a descrição do que seriam os “serviços contratados”, restando claro que se trata de atividades-meio na prestação da comunicação em si.

São elencados para demonstrar os “serviços contratados” (fl. 249), quais sejam: “VIVO EMPRESA ESCOLHA”, “BÔNUS INDIVIDUAL 50”, “SERVIÇO GESTÃO”, “PACOTE GESTÃO COTROLE E CONSUMO”, “VIVO EMPRESA ESCOLHA 1K COMP”, “INTRAGRUPO ZERO UNI VC1 RAIZ”, “VIVO EMPRESAS ESCOLHA DADOS”.

Assim, devem ser excluídos os valores concernentes a serviços que não são serviços de comunicação stricto sensu, por não incidir ICMS.

Ademais, quanto à alegação de aumento ilegítimo do imposto causado pelo “*gross up*”, coaduno meu entendimento com o da Decisão de piso, tendo sido muito bem explicado pela julgadora de primeira instância que: *a Lei Complementar nº 87/96 que estabeleceu o regime jurídico do ICMS, formulando a concepção do cálculo incluindo o valor do tributo em sua própria base de cálculo. Inclusive tal técnica já se encontrava disposta no Decreto-Lei nº 406/68 e Convênio ICM 66/88. E observo que o STF com farta jurisprudência, inclusive ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, há muito pacificou a discussão a respeito do ICMS integrar sua própria base de cálculo.*

Deste modo, Concluo que a sistemática utilizada pela autoridade fiscalizadora está respaldada na legislação pertinente à matéria, inexistindo majoração ou imposição fictícia da base de cálculo, como alegou o recorrente.

Por fim indefiro o pedido de nova verificação fiscal pelos motivos já expostos acima, e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida em relação à não incidência do ICMS dos serviços contratados, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre relatora para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue, especificamente no que concerne à não incidência do ICMS sobre “serviços” e “serviços contratados”.

Faz-se necessário destacar que o ICMS incide não apenas sobre a prestação de serviços de “telecomunicações”, mas sobre todas as prestações onerosas de serviços de “comunicações”, da qual as telecomunicações são apenas uma modalidade.

Assim, em que pese os “serviços de valor adicionado” não se constituírem em “serviço de telecomunicações”, nos termos do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), nada nos autoriza a concluir, de forma generalizada, que estão fora do campo de incidência do imposto estadual, diferentemente do que pontua a relatora.

O posicionamento do STJ relativamente à matéria corrobora este entendimento, pois a corte superior apenas excluiu determinados serviços de valor adicionado do campo de incidência do ICMS, mas não generalizou a sua conclusão para os demais serviços, os quais não foram sequer objeto de questionamento no REsp 945.037/AM.

Os serviços de valor adicionado, pois, diferentemente do que afirma o relator, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Não se pode, porém, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, pois envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto.

É importante frisar que tais serviços não são, sequer, limitados taxativamente, a partir de um rol previamente dado, pois se referem a prestações “novas”, boa parte delas envidadas de forma inédita, até então, que surgem (da mesma forma que desaparecem) em função da dinâmica da tecnologia setorial.

Imaginem, portanto, a partir desse contexto, que consequências teria concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Teríamos uma “porta aberta” para o surgimento de novos serviços, sem a ocorrência de qualquer tributação, para situações inéditas, cuja descrição poderia coincidir com uma autêntica prestação de serviços de comunicações.

A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos que são criados a cada dia.

Nesse sentido, não é possível excluir, *prima facie*, os “serviços” e “serviços contratados” da

tributação do ICMS sem que se tenha uma descrição da atividade prestada pela Cia Telefônica, cujas nuances é que vão, efetivamente, determinar, ou não, o seu enquadramento do campo de incidência.

Ademais, a alínea “a” do Inciso II do § 1º do art. 13 da LC 87/96 prevê que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário devem ser oferecidas à base de cálculo, nos termos a seguir:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...  
§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

...  
II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;  
...”

A regra é, portanto, a tributação, somente se admitindo a sua exclusão na medida em que não se configure “serviço de comunicação”, conclusão a que não se pode chegar por presunção.

Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário, conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto. Os documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo não especificaram o serviço prestado, apenas limitando-se a fazer uma referência genérica como “serviços” e “serviços contratados”.

Do exposto, conheço e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVIDO** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0003/15-0**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$344.561,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS