

A. I. N° - 279468.0014/14-8  
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A  
AUTUANTES - ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29/06/2016

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0120-03/16**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECEITAS ORIUNDAS DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação, 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 referido serviço, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte. Tais serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2014, refere-se à exigência de R\$4.740.429,21 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão do recolhimento do referido imposto efetuado a menos, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Infração 03.09.01.

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 seus usuários pelo serviço 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. Estes valores, independentemente da denominação que seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 19 a 37 do PAF. Preliminarmente, pede a nulidade do presente Auto de Infração, alegando inobservância dos arts. 8º, § 3º e 39, IV, “b” do RPAF/BA (Decreto 7.628/99) e art. 129, § 1º, IV da Lei 3.956/81. Afirma que o ICMS não incide sobre locação, justamente porque esta operação não se constitui serviço, conforme entendimento tanto do STF quanto do STJ. Diz que o ICMS não incide sobre atividades-meio, preparatórias ao efetivo serviço de telecomunicações. Também afirma que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado, por consistirem meras comodidades fornecidas aos clientes que estão fora do campo de incidência do “ICMS-comunicação”, por não implicarem na prestação de serviço de comunicação.

Alega 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. Diz que a base de cálculo considerada

não corresponde ao preço do serviço, tal como determina o art. 13, III da LC 87/96, reproduzido pelo art. 17, VIII da Lei Estadual nº 7.014/96. Entretanto, o Fisco não demonstra uma razão sequer que justifique esse fato, tornando obscura a fundamentação da exigência ora imputada ao defendant. Nesse sentido, cita o voto do Julgador José Bizerra Lima Irmão proferido no julgamento do Auto de Infração nº 279468.0002/14-0, também lavrado em face de o impugnante ter alegado que a majoração promovida ocorreu para que se efetivasse o cálculo “por dentro” do imposto.

Entende que esta Junta de Julgamento Fiscal deverá reconhecer que a não delimitação das rubricas objeto da autuação alinhada à não observância pela fiscalização do procedimento previsto no art. 8º, § 3º do RPAF, acabou por violar o direito de defesa do impugnante, uma vez que não delimitou sobre quais serviços estava-se a exigir o ICMS. Nesse sentido transcreve trecho do voto proferido no Acórdão JJF Nº 0185-01/14.

Em relação ao mérito, o defendant alega que grande parte da autuação, ao contrário do que tenta sustentar o Estado da Bahia, refere-se a receitas auferidas em decorrência de efetivas operações de locação contratadas entre o impugnante e os usuários dos serviços de telecomunicação. Diz que esse é o caso das rubricas “*TC VOICE NET*”, “*TC CPE Solution – Aluguel*” e “*TC VISA Solution*”, que dizem respeito a serviços prestados pelo impugnante que permitem a interligação da rede virtual corporativa de voz dos usuários, por meio do sistema de comutação e transmissão digital. Esses serviços consistem na criação (ou compartilhamento) de infraestrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação, instalação, configuração e manutenção de equipamentos. Por meio desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviço.

Reproduz cláusulas de contratos e ressalta que inexiste qualquer obrigação de alugar os equipamentos necessários à prestação de serviço, tampouco que determine que esse equipamentos sejam locados exclusivamente do impugnante. Se o usuário já possui telefones, modems, ou quaisquer outros equipamentos disponibilizados pelo impugnante, não será necessário celebrar um contrato de “*TC Voice Net*” ou “*TC CPE Solution*” ou “*TC VISA Solution*”, bastando a contratação do serviço de comunicação, o qual será normalmente tributado pelo ICMS.

Cita decisão do STJ e diz que o STF aprovou a Súmula Vinculante nº 31, que se aplica perfeitamente ao presente caso, pois originária do entendimento segundo o qual, operações de locação de bens móveis não configuram a prestação de um serviço. Afirma que diante da coerência lógico-legislativa dos posicionamentos trazidos, bem como, das decisões de Contenciosos Administrativos de outros Estados da Federação, vários Conselheiros deste próprio CONSEF já têm reconhecido a não incidência do ICMS sobre as rubricas objeto da presente autuação. É o que se observa pelo Acórdão CJF Nº 0528-13/13, da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, em que foram proferidos três votos favoráveis à tese do contribuinte, os quais somente não prevaleceram em razão do voto de qualidade do Presidente.

Quanto à instalação, configuração, montagem, manutenção, serviços complementares e serviços de valor adicionado (hora programada, serviço de informação 102), alega que são operações autônomas com materialidades próprias, que não transmitem qualquer mensagem, visto que representam, por um lado, atividades burocráticas e administrativas e, de outro lado, meras facilidades e comodidades disponibilizadas ao usuário. Diz que isso é possível em razão de as operadoras telefônicas serem autorizadas a oferecer facilidades adicionais, as quais, utilizando do serviço de telecomunicação, acrescenta-lhe nova utilidade. Essas facilidades não se confundem, em absoluto, com os serviços de telecomunicação, nos termos do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações. Entende que não há como se 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 87/96.

Sobre o tema reproduz ensinamentos de Roque Antônio Carrazza e diz que a questão já está pacificada nos Tribunais Superiores, inclusive com efeitos repetitivos. Quanto ao Serviço de

Informação 102, há ainda uma razão autônoma para afastar a indevida exigência de ICMS sobre essas receitas. Diz que a ANATEL expressamente veda qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço de Consulta 102.

Ressalta que a gratuidade quanto aos minutos destinados à utilização do serviço de “Consulta 102” está atualmente disciplinada na Resolução nº 357/04 da ANATEL. Assim sendo, a prestação do serviço de comunicação gratuita, não há que se cogitar na incidência de qualquer imposto, muito menos do ICMS. Diz que está patente que as receitas decorrentes das atividades-meio, serviços suplementares e facilidades adicionais não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS comunicação.

Afirma que, seguindo a mesma lógica, também deve ser excluída da presente autuação a exigência do ICMS sobre a prestação do serviço denominado *Advanced Services*, que consiste em um serviço destinado à monitoração e gerenciamento de rede/circuitos de dados dos usuários, por meio do qual se busca o aperfeiçoamento do funcionamento da rede interna de comunicações de dados, prevenindo situações que possam causar interrupções e prejuízos ao seu funcionamento.

Trata-se de um serviço de monitoramento da rede de telecomunicação para que, com isso, impeça-se a sua superveniência de problemas técnicos em seu funcionamento. Em decorrência, a prestação do serviço de gerenciamento de redes ocorre de forma autônoma da prestação de serviço de comunicação. Esta autonomia garante, por exemplo, que o usuário possa contratar somente o *Advanced Service* da Telemar e contratar o serviço de transmissão de dados de outra prestadora de telecomunicação. Consequentemente, e conforme exposto, verificam-se duas operações distintas, ou seja: a prestação do serviço de telecomunicação por meio da contratação do pacote de transmissão de dados e o simples monitoramento de redes internas de transmissão, o que definitivamente não pode ser transvertido em serviço de telecomunicação e, portanto, não atrai o imposto.

Entende que na remota hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto aos pontos impugnados, hipótese que apenas cogita por segurança e precaução, inescapável se mostra o recálculo do tributo devido, em obediência ao princípio da legalidade.

Quanto ao “cálculo por dentro” do imposto, alega que dizer que o imposto integra a sua base de cálculo significa simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado o montante do imposto a ser entregue ao Fisco. Sobre o tema reproduz trecho de um artigo publicado, e diz que é do conhecimento deste Conselho que a questão está sendo submetida ao STF, através de recurso interposto pela Telemar no REsp nº 1.190.858/BA. Neste caso, o STJ inicialmente havia referendado a tese do contribuinte através da confirmação, pela Turma, do acórdão proferido pelo TJBA. No entanto, posteriormente, deu provimento aos embargos de divergência interpostos pelo Estado, reformando sua decisão. A despeito da decisão favorável ao Fisco, a questão invariavelmente será revista pelo STF, haja vista o entendimento prolatado no RE nº 212.209/RS para declarar que o ICMS deve incidir sobre o preço real efetivamente prestado e não sobre a base de cálculo ficta, como se pretende fazer no presente caso.

Acrescenta que o cálculo ora praticado evidencia-se tão absurdo que outros Conselhos estaduais, ao se depararem com práticas similares dos fiscais autuantes, determinaram o refazimento do cálculo sem a adoção dos “*gross up*”, o que também deverá ser adotado por este CONSEF. A título de exemplo, o posicionamento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco”. Reafirma que o Estado da Bahia não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pelo impugnante, mas utilizou-se de base de cálculo artificialmente calculada, e este CONSEF deve restaurar a legalidade da autuação e retificar a base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Alega que será imprescindível para a devida análise da autuação a realização de perícia fiscal, assegurando ao impugnante os devidos meios de prova admitidos no âmbito desse Estado, nos

termos do art. 145 do RPAF/BA, apresentando os quesitos a serem respondidos pelo Perito. Pede a improcedência do presente Auto de Infração e a extinção do crédito tributário nele exigido.

Solicita 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.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 141 a 154 dos autos. Após a reprodução dos termos da autuação fiscal e síntese dos fatos e alegações defensivas, salientam que não procede a argüição de nulidade da autuação, porque não houve cerceamento de defesa pela simples alegação de inobservância dos arts. 8º, § 3º e 39, IV, “b” do RPAF/BA. Informam que na coluna “AG” do Anexo 01 – Faturamento, gravado no CD acostado ao presente processo, fl. 07, verifica-se a base de cálculo e ainda a fórmula aplicada para obtenção da base de cálculo. Dizem que não pode prosperar a nulidade requerida e que a autuação está respaldada no disposto no art. 17 da Lei 7.014/96, que reproduziram.

Quanto ao levantamento fiscal, esclarecem que todo o débito apurado neste Auto de Infração foi constituído de acordo com o estabelecimento no ordenamento jurídico em vigor, que dispõe sobre a incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, a começar pela Constituição Federal de 1988, que no inciso II do art. 155 preconizou que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Também ressaltam que o Convênio 69/98, em sua cláusula primeira, firmou entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação e esclareceu sobre os fatos e situações sobre as quais pairavam dúvidas para que o contribuinte pudesse cumprir corretamente suas obrigações tributárias. Adicionalmente, deve-se observar o que estabelece o inciso VII do art. 2º da Lei 7.014/96. Dizem que o contribuinte infringiu, ainda, dentre outros, o que estabelece o art. 1º, III art. 2º, inciso VII e art. 16 e 16-A da Lei 7.014/96 c/c art. 1º do Decreto 9.250/2004. Afirmam que a falta de tributação dos valores cobrados do usuário final, tais como aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

Comentam sobre os procedimentos adotados pelo autuado e dizem que o mesmo excluiu da base de cálculo do ICMS parcelas significativas dos valores cobrados dos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, sob a alegação de que tais parcelas decorreriam de aluguel e/ou locação de equipamentos e, portanto, estariam fora do campo de incidência do imposto. Dizem que a ANATEL elaborou uma lista dos chamados “produtos de telecomunicações”, ainda foram descritos os equipamentos ou aparelhos utilizados e fornecidos aos usuários pelas operadoras de telefonia, os quais proporcionam as condições materiais necessárias que possibilitam a fruição do serviço de comunicação e fazem parte a infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica imprescindíveis à transmissão e recepção de mensagens.

Citam exemplo e afirmam que não restam dúvidas de que os serviços prestados pela operadora são serviços onerosos de comunicação, sujeitos à incidência do ICMS, conforme determina a Constituição Federal. Para corroborar as conclusões apresentadas, reproduzem trecho da Decisão Normativa CAT nº 5, datada de 02/12/2004, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, apresentando conclusões bastante esclarecedoras e que se aplicam ao caso em foco.

Entendem que se deve afastar a incidência do tributo municipal sobre serviços denominados como sendo de aluguel de equipamentos, afirmando que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos que viabilizam a atividade-fim de prestação de serviços de comunicação.

Sobre o tema, citam e reproduzem ensinamentos de Roque Carrazza e dizem que se pode concluir que para ter acesso e fruição aos serviços de comunicação é imprescindível a disponibilização dos meios necessários à operação destes serviços, consequentemente os valores cobrados aos usuários, independentemente do título que lhes sejam atribuídos ou da forma como

lhes sejam exigidos, frequentemente de forma agregada, integram o valor do serviço e, de acordo com o ordenamento jurídico vigente, devem ser tributadas pelo ICMS.

Reproduzem uma análise técnica de J. C. Mariense Escobar na obra “O Novo Direito de Telecomunicações”, transcrevendo, também, ensinamentos de Walter Gaspar e Bernardo Ribeiro de Moraes. Dizem que a conclusão é de que as atividades de venda de serviços ou de venda de mercadorias são, na realidade, sempre mistas. Que inexiste, a não ser em casos excepcionalíssimos, atividade pura que seja de venda exclusiva de serviços ou unicamente de material. Afirmam que o objeto principal da operadora de telefonia não é a atividade de instalação ou montagem de aparelhos ou equipamentos, mas a prestação do serviço de comunicação. Dessa forma, não devem ser considerados de forma isolada a montagem e instalação de centrais e linhas telefônicas, por exemplo, ou outros sistemas de telecomunicação, com a aplicação de produtos, partes ou peças fornecidas pelo executante.

O Fisco entende que o valor total pactuado em contrato, pelo qual o contratado se obriga à prestação do serviço de comunicação é o preço do serviço definido na legislação sobre o qual o imposto deve incidir, independentemente do título que seja atribuído a si ou as parcelas que integram o seu valor, sendo este valor total a base de cálculo correta a ser considerada para a apuração do ICMS.

Em relação às receitas relativas à prestação de serviços de telecomunicações denominados de Serviço de Informação 102 e Serviço de Hora, dizem que ficou patente a existência de uma mensagem, sua transmissão e recepção, bem como a sua caracterização com a efetiva prestação de um serviço de comunicação dentro do campo de incidência do ICMS.

Citam 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.

Para ratificar o entendimento apresentado, transcrevem a ementa do Acórdão JJF Nº 0188-05/05, com a decisão de procedência da exigibilidade do ICMS para os serviços em análise.

Sobre o questionamento apresentado pela defesa em relação a uma suposta majoração da base de cálculo do ICMS pelo Fisco, o chamado “*Gross up*”, esclarecem que o procedimento foi embasado no art. 13 da Lei Complementar 87/96, que estabelece como elemento formador da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro” do tributo estadual.

Transcrevem o art. 13, § 1º da referida Lei e em relação aos demais argumentos defensivos sobre o resultado de decisões judiciais e administrativas, salientam que não cabe fazê-lo no âmbito de suas atribuições, considerando a responsabilidade funcional, devendo obediência à legislação em vigor no Estado da Bahia.

Discordam do pedido de realização de perícia técnica, afirmando que as questões formuladas pelo defensor nos itens 1 a 6, foram respondidas nos dispositivos legais que fundamentam a autuação fiscal. Finalizam pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 167 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que a repartição fiscal entregasse ao autuado ou seu representante legal, mediante recibo, cópia do CD contendo o levantamento fiscal, concedendo o prazo de trinta dias para o defensor se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos, reabrindo o prazo de defesa, devendo constar no recibo, a declaração do autuado de que o CD recebido foi aberto lido e conferido na presença do representante legal do contribuinte, estando em condições de leitura.

Se apresentada nova impugnação pelo autuado, que o PAF fosse remetido para as autuantes prestarem nova informação fiscal acerca das alegações do contribuinte.

O defensor foi intimado na forma solicitada e apresentou nova impugnação às fls. 171 a 177, reafirmando integralmente os termos de sua impugnação inicial, pedindo a improcedência do presente lançamento.

Especificamente quanto à majoração da base de cálculo, em razão desse ponto ter motivado a reabertura do prazo de defesa, apresentou, novamente, breve demonstração sobre a alegada ilegitimidade. Diz que a própria Fiscalização, através da planilha gravada no CD de fl. 07, reconhece que considerou outro valor como base de cálculo do ICMS apurado, resultante da aplicação do chamado *gross up*". Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 0002, afirmado que a fiscalização não utilizou o preço do serviço, o valor da operação como base de cálculo para o ICMS. O imposto foi apurado a parte de base de cálculo diversa da prevista na LC 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96, ou seja, o preço do serviço, caracterizando a técnica de apuração denominada "*gross up*".

O defensor pede a nulidade do Auto de Infração alegando que foi adotada base de cálculo diversa da prevista na LC 87/96; violação aos arts. 8º, § 3º e 39, IV, "b" do RPAF/BA e do art. 129, § 1º, IV do COTEB. Entende que o Fisco não demonstrou uma razão sequer capaz de justificar o afastamento dos dispositivos que estatuem o preço do serviço como base de cálculo do ICMS, tornando obscura a fundamentação da exigência imputada ao impugnante.

Pergunta como poderia se defender de maneira plena ou concordar com a autuação, sem saber o motivo que levou o Fisco baiano a não adotar o preço do serviço como base de cálculo do ICMS. Cita uma decisão proferida pelo julgador José Bizerra Lima Irmão no julgamento do Auto de Infração de nº 279468.0002/14-0. Diz que o procedimento adotado pela Fiscalização não consta na descrição do Auto de Infração, imputando-se uma exigência fiscal ao contribuinte sem lhe demonstrar as razões para tanto, em desconsideração à necessidade de fundamentação dos atos administrativos.

Quanto ao mérito, afirma que a base de cálculo do ICMS-comunicação é o preço do serviço, ou seja, o valor da operação, nos termos do art. 13, III c/c § 1º, I da LC 87/96.

Caso reste superada a preliminar de nulidade, o defensor alega que deve restar consignado que o cálculo do ICMS é feito à revelia do que dispõe o art. 13, III da LC 87/96. Diz que a Fazenda desconsiderou o preço real do serviço de telecomunicação cobrado do consumidor para presumi-lo, sem qualquer espeque em lei, incluindo nessa presunção o montante que o impugnante, em tese, acresceria ao valor cobrado para fazer face ao dever fiscal.

Informa que não discute a possibilidade de cálculo "por dentro" do ICMS, porém apenas a impossibilidade da majoração da base de cálculo do imposto promovido pela Fiscalização. Diz que o cálculo "por dentro" do ICMS significa que o valor cobrado do consumidor já está embutido no valor avençado do produto ou serviço. Difere do cálculo "por fora", em que o consumidor deve dispender o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido.

Entende que a Fiscalização 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. Diz que não há qualquer lógica ou base legal para essa operação, e dizer que o imposto integra sua base de cálculo significa tão simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado o montante do imposto a ser entregue ao Fisco.

Observa que o Supremo Tribunal Federal – STF, 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 o Tribunal Administrativo do Estado da Pernambuco já consolidou seu posicionamento contrariamente ao pleito fiscal ora discutido e o Estado da Bahia não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pelo autuado, mas

utilizou-se de base de cálculo artificialmente calculada. Afirma que este Conselho deve restaurar e retificar a base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Reafirma integralmente os termos de sua defesa originária, requer a anulação do Auto de Infração e extinção do crédito tributário nele exigido, com a posterior baixa e arquivamento do processo fiscal instaurado.

Sucessivamente, na hipótese de ser mantida a autuação, entende que a mesma deve ser refeita para considerar a base de cálculo do ICMS como o valor real de prestação de serviço de telecomunicação ao consumidor, na esteira do art. 13, III da LC nº 87/96.

Renova o pedido de prova pericial, com vistas a demonstrar o acerto de suas alegações, para o que ratifica todos os quesitos apresentados na primeira impugnação.

Nova informação fiscal foi prestada pelas autuantes às fls. 180 a 183. Após uma síntese das alegações defensivas, dizem que o defendantee não trouxe novas alegações e a manifestação apresentada refere-se tão-somente à forma de cálculo do ICMS por dentro, adotada no levantamento fiscal. Ratifica todo o procedimento fiscal realizado, afirmando que o método foi adotado pelo Fisco em obediência à legislação tributária estadual.

Salienta que os valores tarifários excluídos de tributos são regulados pela ANATEL e sobre esse valor as operadoras de telecomunicação agregam os impostos e contribuições incidentes para determinação do preço final que será cobrado do usuário do serviço de comunicação. Diz que o contribuinte, por entender que certos serviços não são tributados pelo ICMS, deixaram de agregar o imposto ao valor cobrado dos seus clientes, reduzindo a carga tributária.

Explica a metodologia para apurar a base de cálculo e diz que está demonstrado e justificado nos dispositivos legais indicados, que o ICMS integra a base de cálculo, não cabendo os argumentos apresentados pelo defendantee. Diz que o STF apaziguou a legitimidade do mecanismo de cálculo “por dentro” ou “gross up” do ICMS, conforme § 1º, I do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Assegura que o procedimento fiscal foi norteado pela Lei 3.956/81 (COTEB) e a Lei nº 7.014/96; o RPAF/BA e o RICMS-BA/2012. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 188 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência para que as autuantes elaborem demonstrativos de apuração do débito, observando os seguintes parâmetros:

- A) Um demonstrativo incluindo apenas os serviços aluguéis ou locação de equipamentos, a exemplo de LOCAÇÃO DE MODEM e LOCAÇÃO DE TELEFONE VIRTUAL BASIC.
- B) Outro demonstrativo para os serviços considerados suplementares ou facilidades para viabilizar o serviço de comunicação.

Após o atendimento das solicitações supra, que a repartição fiscal intimasse o sujeito passivo quanto ao resultado desta diligência, concedendo o prazo de dez dias para se manifestar.

Em atendimento, as autuantes informaram à fl. 192 que elaboraram um demonstrativo de débito incluindo apenas os serviços de aluguéis ou locação de equipamentos e outro para os serviços considerados suplementares ou facilidades.

Também informam que fizeram um demonstrativo para os Serviços 102 e outro para os demais serviços. Os demonstrativos contidos no arquivo intitulado Anexos 01 a 05 \_ diligência foram gravados no CD anexado ao PAF, fl. 193.

O defendantee foi intimado quanto ao resultado da diligência fiscal e se manifestou às fls. 197 a 200, alegando que, diante dos demonstrativos apresentados reafirma integralmente, no mérito, os termos de sua impugnação ao auto de infração, por meio da qual restam demonstradas as razões da improcedência da presente exigência fiscal. Diz que a Fiscalização promoveu a autuação pautando-se em entendimento ultrapassado. As rubricas autuadas não atraem a incidência do

ICMS, como demonstra o Anexo 5 da planilha constante do CD-ROM anexo à diligência fiscal, Grande parte da autuação se refere a receitas auferidas em decorrência de efetivas operações de locação contratadas entre o impugnante e os usuários dos serviços de telecomunicação, possibilitando a interligação da rede virtual corporativa de voz dos usuários, por meio do sistema de comutação e transmissão digital.

Diz que o STJ, na esteira da Súmula Vinculante nº 31, consignou que “os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura não sofrem incidência do ICMS”. Alega que além da não incidência do ICMS sobre operações de locação, não se pode perder de vista a tributabilidade das atividades-meio (montagem, instalação, configuração – Anexo 2 da diligência fiscal), serviços suplementares (hora programada – Anexo 03 da diligência) e serviço de valor adicionado (serviço de informação 102 – Anexo 04 da diligência fiscal).

Afirma que estas rubricas dizem respeito a operações autônomas, com materialidades próprias, que não transmitem qualquer mensagem, visto que representam, por um lado, atividades burocráticas e administrativas, e, de outro, meras facilidades disponibilizadas ao usuário. Neste sentido, ressalta o entendimento do STJ exarado em sede de recursos repetitivos.

Informa que é por essa razão que o impugnante cobra do usuário, de forma segregada, o valor do serviço de comunicação propriamente dito, do preço da utilidade buscada pelo cliente. Quanto ao serviço de informação 102, entende que não se pode desconsiderar que a ANATEL expressamente veda qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço de “Consulta 102”. Com isso, o preço cobrado do usuário é somente a tarifa pela utilização do serviço de consultoria, uma vez que a ligação telefônica é obrigatoriamente gratuita.

Também ressalta que o STJ, mantendo a decisão do próprio TJBA, afastou o ICMS sobre o serviço de “Consulta 102”, afirmando 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”.

Por fim, o defendant reafirma os termos de sua defesa originária e requer a improcedência da autuação.

As autuantes prestaram nova informação fiscal, dizendo que atenderam a diligência solicitada com todos os esclarecimentos que fundamentam a autuação na informação prestada às fls. 141 a 154. Ressaltam que o Auto de Infração de nº 279468.0003/15-4 que envolve os serviços complementares ou facilidades adicionais foi julgado procedente em 12/01/2016, transcrevendo a ementa (Acórdão JJF Nº 0005-01/16). Dizem que à 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal cabe apreciar os fatos.

## 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 defendant 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 defensor 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.

Observo 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 defensor 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, os 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 defensor, 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 possibilitem análise e decisão da lide, não implicando prejuízo.

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 PROVADO. 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 defendant 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.

Observo 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.

Analisando 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 defendant 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 deficiente.

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 deficiente 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279468.0014/14-8, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**, 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 art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de junho de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA