

A. I. Nº - 279468.0002/16-6
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTES - ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/09/2016

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0176-03/16

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Serviço de telecomunicação é espécie de comunicação e um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, entre tais a disponibilização de equipamentos para transmissão dos dados. Os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e a título de assistência técnica *disponíveis*, por força do contrato de adesão, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal. Os serviços complementares cobrados no lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação. ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre prestações de serviços de comunicação. As chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. As aludidas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido pedido de diligencia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 19/04/2016, exige crédito tributário no valor de R\$6.127.019,02, acrescido da multa de 60% em razão da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. (infração 02.08.38) Consta na descrição dos fatos que o contribuinte na qualidade de prestador de serviços 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, configuração de aparelhos, compartilhamento de infraestrutura, retirada de equipamentos, manutenção e gerenciamento de redes. Estes valores, independentemente da denominação que seja atribuída as suas parcelas, integram o valor das prestações de serviços. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura dos sistemas de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços. Logo, todos os valores cobrados do usuário, a qualquer título, na intenção da realização da atividade de prestação de serviços de comunicação devem integrar a base de cálculo, pois são instrumentos essenciais e indispensáveis para o desenvolvimento da atividade, demonstrativos 01 e 01.A.

O contribuinte por considerar os serviços de Hora Programada (serviço 134), Completadas, Chamadas Locais, Informação (102), como de utilidades e serviços de valor adicionado entende que não são tributados pelo ICMS. Porém os §§ 1º e 11º do art. 17 da Lei 7014/96 dispõem que integram a base de cálculo do imposto, todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas aos clientes e que se deve incluir na base de cálculo dos serviços de comunicação oneroso, os valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes sejam dadas. Uma vez que estes serviços estão vinculados a um valor estabelecido em contrato, o montante correspondente a essa obrigação, independentemente do título que lhe seja atribuído, a si ou a parcelas que integram o seu valor, faz parte da base de cálculo do imposto. Além do que, estes serviços são complementares providos pela infraestrutura dos serviços de telecomunicações não podendo ser oferecido isoladamente, compondo, consequentemente, serviços de telecomunicação, conforme demonstrado nos anexos 01 e 01-B.

O autuado **ingressa com defesa fls.20/37**, mediante advogado, procuração fls.40/42. Destaca sua tempestividade. Reproduz a infração que lhe foi imputada. Diz apresentar sua defesa ao lançamento tributário, pelas razões de fato e de direito que passa a expor, pois entende que a autuação não merece prosperar, uma vez que: **(a)** o ICMS não incide sobre locação, justamente por esta operação não se constituir em “serviço”, conforme entendimento tanto do STF quanto do STJ; **(b)** o ICMS não incide sobre atividades - meio, preparatórias ao efetivo serviço de telecomunicação, que com este não se confunde; **(c)** o ICMS não incide sobre serviços suplementares e serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes que estão fora do campo de incidência do ICMS - comunicação, por não implicarem prestação de serviço de comunicação propriamente dito; e **(d)** a majoração da base de cálculo do ICMS promovida pelo Fisco (“*Gross up*”) não encontra respaldo na legislação, que determina que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço e não sobre um outro valor arbitrado (fictício).

Afirma que não há incidência do ICMS nas operações de locação. Explica que dentre os valores em discussão, grande parte diz respeito ao “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, “TC VOICE NET-ALUGUEL” em suas variadas modalidades, contratos que consistem, basicamente, na criação (ou compartilhamento) de infraestrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, por meio da locação e consequente instalação, configuração e manutenção de equipamentos.

Informa que em posse dos equipamentos e criada a infraestrutura, o cliente poderá usufruir dos serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens (este último, efetivo serviço de comunicação). Diz que a materialidade dessas rubricas consiste, basicamente, em efetivas operações de locação contratadas entre a Impugnante (locatária) e os usuários dos serviços de comunicação (locadores), possibilitando a interligação da rede virtual corporativa de voz dos usuários, por meio do sistema de comutação e transmissão digital. Afirma que não se pode falar com propriedade acerca da existência de uma efetiva prestação de serviço, ainda mais em serviço de comunicação, haja vista o caráter de locação de que se revestem estas rubricas. Isso é o que se depreende dos contratos de locação “CPE SOLUTION” que colaciona aos presentes autos, para auxiliar no esclarecimento acerca de sua natureza locatícia (doc. nº 04).

Comenta que por meio da cláusula primeira destes contratos, é possível identificar o objeto da contratação, ou seja, aluguel, instalação e manutenção de equipamentos, sempre relacionados com infraestrutura ou meios físicos a possibilitar a existência de uma rede de comunicação. Ilustra esta assertiva com transcrição do referido item no contrato. Explica que na segunda cláusula, é definido o significado do termo CPE caracterizado como equipamentos Roteador, Modem Switch e PABX.

Diz ficar evidente o caráter locatício do fornecimento desses equipamentos. O contrato deixa claro que são equipamentos de titularidade da Telemar, instalada no ambiente da contratante para que posteriormente possa ser realizado o serviço de comunicação.

Aduz que tendo em vista a viabilização da tributação de tais rubricas, a Impugnante efetivamente discriminou os montantes dos preços correspondentes a serviços de telecomunicações propriamente ditos, conforme definidos pela regulamentação vigente e serviços que não de telecomunicações, conforme evidenciado por fragmento da nota fiscal nº 59572 que traz ao processo. (doc. 04).

Argumenta que a partir dessa segregação, foi possível delimitar a base de cálculo do imposto incidente sobre os valores recebidos em função da prestação de serviço de telecomunicação, excluindo do cálculo, apenas o montante recebido como contrapartida da locação.

Afirma que no presente caso, não se trata de tentativa de ludibriar o Fisco ou de se reduzir a base tributável. O serviço de comunicação foi segregado e efetivamente tributado (em grande monta, inclusive).

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

Diz que a questão fática encontra-se devidamente comprovada pelos documentos colacionados aos autos pela Impugnante. Requer que o direito seja devidamente apreciado por este CONSEF, o que levaria à integral procedência desta exigência, diante de pacífico e invariável entendimento de nossas Cortes judiciais.

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

Ressalta que inexiste qualquer obrigação de alugar estes equipamentos, tampouco que sejam locados exclusivamente da Impugnante. Se o usuário já possui telefones, *modems*, ou quaisquer outros equipamentos, não precisará celebrar um contrato de “TC CPE Solution”, bastando a contratação do serviço de comunicação – este normalmente tributado pelo ICMS. Por outro lado, diz que caso a locação destes equipamentos seja feita por Empresa que não preste serviço de comunicação, não é cobrado o ICMS - comunicação dos locadores, o que contraria frontalmente o princípio da isonomia tributária.

Informa que ciente dessa característica, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ao analisar a incidência do imposto sobre as rubricas ora questionadas, consignou que nenhuma empresa que tenha por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos sofrerá a incidência do ICMS, o fato de a Telemar ser uma prestadora de serviços de telecomunicações não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza o Fisco a impor-lhe este ônus.

Afirma que entendimento contrário violaria o princípio da isonomia disposto no art. 5º, I, e, mais especificamente, art. 150, II, da CR/88. Sobre o tema, para reforçar seus argumentos, transcreve Decisão do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) entendendo que *sobre a atividade-meio (locação) não incide ICMS*. Diz ser de igual forma entendimento de Turmas do STJ e o STF que aprovou a Súmula Vinculante nº 31, que aduz ser aplicável ao presente caso, pois originária do entendimento segundo o qual, operações de locação de bens móveis não configuram prestação de serviço. Comenta que a jurisprudência não varia mesmo quando se está diante da prestação de serviços (manutenção/instalação) juntamente com a locação de equipamentos (no paradigma referenciado, tratava-se de máquinas de *xerox*).

Sustenta que a 11ª Vara da Fazenda Pública desta Comarca de Salvador/BA, julgou integralmente procedentes os embargos à execução opostos em face de exigência fiscal fundada nos mesmos serviços ora autuados.

Entende 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 autuação epigrafada. É o que se observa pelo Acórdão CJF nº 0528-13/13, da 3ª Câmara de Julgamento, em que foram proferidos três votos favoráveis à tese do contribuinte, os quais somente não prevaleceram, em razão do voto de qualidade do Presidente.

Traz à colação decisões neste sentido dos Tribunais Superiores. Frisa que diante da consolidação do entendimento em âmbito nacional (pelo STF e STJ) e regional (TJBA), patente a necessidade de se corrigir o auto de infração. A insistência em levar o entendimento contrário ao âmbito judicial está em desarmonia com os princípios do CPC/15, que busca trazer maior efetividade e celeridade ao processo, bem como a valorização dos precedentes das instâncias superiores.

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

Prossegue explicando que além da locação (e manutenção) dos aparelhos em si, acordada sob a sigla CPE SOLUTIONS, o contrato colacionado se refere também ao serviço de “ADVANCED SERVICES”, prestação, do mesmo modo, alheia à incidência do ICMS. Afirma que seguindo a mesma lógica, também deve ser excluída da presente autuação a exigência do ICMS sobre o serviço denominado *Advanced Services*, serviço destinado à mera monitoração e gerenciamento da rede/circuitos de dados dos usuários, por meio do qual se busca o aperfeiçoamento do funcionamento da rede interna de comunicações, prevenindo situações que possam causar interrupções e prejuízos ao seu funcionamento.

Comenta que consiste em um serviço de monitoramento da rede de comunicação (esta rede prévia e separadamente estabelecida) para que, com isso, impeça-se a superveniência de problemas técnicos em seu funcionamento. Aduz que em decorrência, a prestação do serviço de gerenciamento de redes ocorre de forma autônoma da prestação do serviço de comunicação permitindo, por exemplo, que o usuário possa contratar somente o serviço de transmissão de dados (verdadeiro serviço de comunicação) da Impugnante e contratar o *Advanced Service* de outra Empresa não prestadora de TELECOM que efetue esse serviço.

Aduz que conforme exposto, verificam-se duas operações distintas, ou seja: **(a)** a prestação do serviço de comunicação por meio da contratação do pacote de transmissão de dados (sobre o qual incide o ICMS); e **(b)** o simples monitoramento de redes internas de transmissão, o que não pode ser transvertido em serviço de comunicação a atrair o imposto.

Comenta que não bastasse, o referido serviço consta da lista anexa à LC nº 116/03, atraindo, portanto, a incidência do ISS, e não do ICMS, conforme notas fiscais trazidas a estes autos (doc.04).

Continua afirmando que a mesma coisa ocorre com a rubrica intitulada “TC VISA SOLUTION-HOUSING”, conforme comprova o contrato acostado aos presentes autos (doc. nº 04). Diz que referido documento demonstra que a empresa Visanet “*tem como objetivo administrar toda cadeia de estabelecimentos credenciados e centralizar as operações referentes às transações de cartões Visa no Brasil*”, firmando o contrato em voga com o objetivo de transferir, à Telemar, “*a prestação dos serviços mencionados no Anexo I*”.

Sustenta que pela leitura do Anexo I do referido Contrato (doc. nº 04), depreende-se que referidos serviços se tratam de: rede de acesso, operação da rede, monitoramento de desempenho, administração e gerência de falhas, gerência de mudança, segurança e engenharia da rede, treinamento.

Assevera que tais materialidades não representam qualquer prestação do serviço de comunicação, existindo independentemente de qualquer transmissão de mensagens, requisito indispensável à caracterização da comunicação (e, consequentemente, da prestação desse serviço). É o que se depreende, por exemplo, da descrição do serviço de operação da rede. Descreve o que entende como serviço de operação de rede. Traz à colação fragmento da NF nº 058 que demonstra a segregação dos valores correspondentes à efetiva prestação do serviço de comunicação (devidamente tributado pelo ICMS) e os valores pagos em remuneração pela prestação dos serviços descritos.

Cita decisão em que o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP), julgando caso idêntico ao presente, entendeu pela *exclusão, da base de cálculo do ICMS, dos serviços de gerenciamento de redes*. Frisa que o Poder Judiciário já atentou para especificidade da materialidade dos serviços ora discutidos, como se depreende da antecipação de tutela deferida à Primesys Soluções Empresariais S/A, nos autos da ação anulatória que transcreve.

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

Contesta a incidência do ICMS sobre atividades - meio (montagem, instalação, configuração) e serviços suplementares e de valor adicionado (hora programada, completamento de chamada local e “Informação 102”).

Diz que analogamente ao que ocorre com as operações de locação de equipamentos, conjuntamente com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação, a Impugnante promove operações de tipos diversos, as quais, apesar de serem conexas, não podem ser confundidas com o serviço de comunicação em si, justamente por lhes faltar o elemento essencial da transmissão da mensagem. Nesse sentido, assevera que os contratos ora juntados aos autos elucidam muito bem essa característica (doc. nº 04). Destaca: **(i)** atividades - meio (instalação, configuração, montagem, manutenção): trata-se de atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário; e **(ii)** serviços complementares e serviços de valor adicionado (hora programada, completamento de chamada local e “Informação 102”): serviços extras oferecidos ao usuário, sem que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor; tais serviços servem para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, potencializando um serviço de comunicação pré-existente, mas que com ele não se confunde.

Repisa que tais atividades consistem em operações autônomas, com materialidades próprias, que não transmitem qualquer mensagem. Representam, por um lado, atividades burocráticas e administrativas (v.g atividades-meio), e, de outro, meras facilidades e comodidades disponibilizadas ao usuário (serviços complementares e serviços de valor adicionado). Sendo assim, diz que não há como se imaginar que a remuneração cobrada por estas atividades/serviços possa ser tributada por meio do ICMS, conclusão esta que se coaduna com o texto da norma expressa no art. 13 da LC nº 87/96.

Aduz que como se verifica, a base de cálculo da referida exação estadual corresponde unicamente ao preço cobrado pelas operadoras de telefonia em virtude da prestação do serviço de comunicação, e não sobre receitas decorrentes de outras atividades por elas disponibilizadas aos usuários. Sobre o tema cita Roque Antonio Carrazza.

Sustenta ser por essa razão que a Autuada cobra do usuário, de forma segregada, o valor do serviço de comunicação propriamente dito (qual seja, a realização de ligações telefônicas ou a transmissão de dados) do preço da utilidade buscada pelo cliente. Feito dessa forma, ao Estado caberá o ICMS - comunicação sobre o preço da comunicação (mensagem, ligação, transmissão de dados, ou qualquer outro caso do serviço de comunicação), e ao Município, eventualmente, o ISS sobre a utilidade (o custo pela utilização do serviço hora programada, por exemplo).

Com relação ao Serviço de Informação 102 entende haver uma razão autônoma para afastar a indevida exigência de ICMS sobre essas receitas. Afirma que este serviço consiste em duas prestações materialmente distintas, a saber: (i) o serviço de comunicação consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário para contatar a central; e (ii) o serviço de prestação de informações, o qual se utiliza da rede de telecomunicações para chegar ao usuário. Assevera que a ANATEL expressamente veda qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço de “Consulta 102”.

Frisa que se não fosse por essa expressa vedação, todos os minutos utilizados pelo usuário seriam regularmente tarifados. Porém, chama atenção que os minutos seriam tributados (pois, caracterizariam a prestação do serviço de comunicação); não se podendo dizer o mesmo do serviço de Consulta “102”, que por ser distinto da comunicação, não atrairia – assim como não atrai – a incidência do ICMS.

Comenta que a gratuidade quanto aos minutos destinados à utilização do serviço de “Consulta 102” está atualmente disciplinada na Resolução nº 357/04 da ANATEL, que aprovou o Regulamento sobre as Condições de Acesso dos Serviços de Utilidade Pública e de Acesso ao STFC, estabelecendo que o acesso aos serviços de apoio ao STFC deve ser gratuito aos usuários, não cabendo às prestadoras qualquer remuneração pelo uso das redes envolvidas ou de qualquer outro recurso necessário ao seu correto encaminhamento. Conclui que o preço que se cobra remunera exclusivamente o serviço de consulta prestado e o usuário pode efetuar sua consulta em 1 ou 10 minutos, que estes não serão tarifados, pagando um único preço fixo, apenas pela informação prestada.

Salienta que atenta a isso, a Receita Federal do Brasil consignou que: “*Não são receitas decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações - caso específico do serviço de informação, a chamada consulta ‘102’.*” (Solução de Consulta nº 73/06).

Conjugando estas disposições, conclui que: (a) no momento em que o usuário faz a ligação para o número 102, ele utiliza a rede de telecomunicações como suporte, o que dá origem ao fato gerador de ICMS, pois há efetiva prestação de serviço comunicação que não se confunde com a prestação do serviço de informação 102; (b) ocorrendo o fato gerador do ICMS, é imperativo que se calcule sua base de cálculo, a qual, segundo o art. 13, III, da LC nº 87/96, é o próprio preço do serviço cobrado do usuário; (c) todavia, no caso específico da utilização da rede telefônica para a prestação do serviço de informação 102, a legislação veda qualquer cobrança de tarifa pela operadora; (d) sendo assim, apesar do fato gerador do ICMS se concretizar, sua base de cálculo é zero, já que a ANATEL deixou expresso que o referido serviço de telecomunicação deve ser gratuito.

Assevera ser este o entendimento do STJ, que, confirmou decisão do TJBA. Transcreve decisão nesse sentido do Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar o auto de infração também lavrado em face da ora Autuada, reconhecendo a intributabilidade do “Serviço de Informação 102” pelo ICMS. Entende ter deixado patente que as receitas decorrentes das atividades-meio, serviços suplementares e facilidades adicionais não podem compor a base de cálculo do ICMS-comunicação, evidenciando a procedência da impugnação.

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 nº 87/96, portanto na hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto aos pontos impugnados, que apenas cogita por segurança e precaução, requer o recálculo do tributo devido, em obediência ao princípio da legalidade.

Explica que a revelia do art. 13, III, da LC nº 87/96 - segundo o qual “*a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço*”, o Fisco presumiu este valor, incluindo nele, o montante que a Impugnante hipoteticamente acresceria ao valor cobrado, para fazer face ao dever fiscal.

Assevera que ante uma situação de não pagamento, deve o Fisco calcular o imposto com base no preço praticado pelo contribuinte, e não presumindo valores diferentes dos cobrados. Entretanto, pautando-se por um entendimento, que caracteriza como equivocado do “cálculo por dentro” do imposto, a Fiscalização acresce ao valor efetivamente cobrado – e recebido – pela Impugnante, o percentual que *deveria ter sido cobrado* a título de ICMS, adotando uma base de cálculo ficta, em desconsideração ao real *preço de serviço* (art. 13, III, da LC nº 87/96).

Destaca que não discute a possibilidade de cálculo “por dentro” do ICMS, porém apenas a impossibilidade da majoração da base de cálculo do imposto ora promovida pela Fiscalização (*gross up*), justamente por serem sistemáticas distintas.

Aduz que o cálculo “por dentro” do ICMS significa que no valor cobrado do consumidor já está embutido no valor avençado do produto ou serviço. Difere-se, pois, do cálculo “por fora”, em que o consumidor deve dispender o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido. Exemplifica numericamente seu argumento. Discorda da Fiscalização baiana, pois entende ter sido criado um novo método de cálculo “por dentro”, em que o “preço do serviço” corresponderia tão somente a um percentual da efetiva base de cálculo do tributo, a qual deveria ser posteriormente calculada mediante apuração fiscal. Assim sendo, no exemplo dado, como a alíquota do ICMS é de 28%, o preço do serviço corresponderia somente a 72% da base de cálculo do tributo, necessitando acrescentar os 28% restantes para que, aí sim, se obtivesse a real base de cálculo sobre a qual incidiria o tributo.

Assevera não haver lógica ou qualquer base legal para a citada operação. Entende que dizer que o imposto integra sua base de cálculo significa tão simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado (a base de cálculo) o montante do imposto a ser entregue ao Fisco. Comenta que a sistemática de apuração “por dentro” do ICMS, já referendada pelo STF, não pode ser usada de pretexto pela Fiscalização para adoção do procedimento ora questionado, sem qualquer respaldo legal. Nesse sentido transcreve decisão do STF e do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco que diz já ter consolidado seu posicionamento contrariamente ao pleito fiscal ora combatido.

Apresenta entendimento de que, como Estado da Bahia não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pela Impugnante, mas utilizou-se de base de cálculo artificialmente calculada, este Conselho deve restaurar a legalidade da autuação e retificar base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Requer a devida análise da autuação ora impugnada com a realização de diligência fiscal, assegurando à Impugnante os devidos meios de prova admitidos no âmbito desse Estado, nos termos do art. 145 e ss. do RPAF/99.

Discrimina os seguintes quesitos a serem respondidos no bojo da diligência fiscal:

- 1) quanto ao tópico 2.1, pode-se afirmar, em vista do contrato apresentado, que a oferta de locação de um equipamento (roteador, fax, PABX, modem, etc.) é feita conjuntamente com o serviço de comunicação? Diante disso, pode-se confirmar que o preço da locação é cobrado separadamente e apenas o efetivo serviço de comunicação é oferecido à tributação do ICMS, havendo perfeita distinção entre o que é e o que não é tributado?
- 2) pode-se afirmar que a Impugnante disponibiliza os mesmos serviços de telecomunicação constantes nas notas fiscais autuadas a clientes que não contratam a locação de equipamentos? Ou seja, pode-se afirmar que esses serviços de telecomunicação não são oferecidos necessariamente em conjunto com a locação?
- 3) pela análise das notas fiscais objeto da autuação, pode-se verificar a segregação das atividades-meio, bem como dos serviços de valor adicionado, das efetivas prestações do serviço de telecomunicação?

4) é possível identificar, pela análise das notas fiscais, a segregação dos valores correspondentes à remuneração pela prestação do serviço de gerenciamento de rede, dos provenientes da contratação de pacote de dados, que envolvem a transmissão de dados?

5) a base de cálculo utilizada para o cálculo do ICMS supostamente devido pela Impugnante corresponde ao “*preço do serviço*” efetivamente cobrado pela Empresa de seus clientes, nos termos do art. 13, III, da LC nº 87/96?

Pede a procedência integral da impugnação, para que seja reconhecida a não incidência do ICMS sobre as rubricas ora autuadas, com a consequente anulação do auto de infração impugnado e a extinção do crédito tributário nele exigido, com a posterior baixa e arquivamento do processo fiscal instaurado.

Por derradeiro, requer sejam as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, feitas em nome do advogado Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, com endereço à Alameda da Serra, nº 119, 13º andar, Vale do Sereno, Nova Lima/MG, CEP nº 34.000-000, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º, do CPC).

Uma das autuantes presta a informação fiscal, **fls. 122/154**. Diz que o Contribuinte autuado é uma empresa concessionária de serviço público de comunicação, atuando na prestação de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), denominação utilizada pela ANATEL, órgão regulador vinculado ao Ministério das Comunicações, para caracterizar a prestação onerosa de serviços de telefonia fixa no Brasil. Aduz que resumidamente o presente Auto de Infração exige ICMS em virtude de o contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação, ter deixado de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação. Sintetiza os argumentos defensivos.

Esclarece que todo o crédito tributário objeto deste PAF foi constituído de acordo com o que está estabelecido no ordenamento jurídico em vigor, não cabendo a solicitação da Impugnante de nulidade da autuação. Diz que a exigência do imposto sobre os serviços arrolados neste Auto de Infração, além do art. 155, inciso II da CF/88, está acobertada pela Lei Complementar nº 87/96. Sobre a matéria transcreve os artigos 2º e 13 da LC 87/96.

Afirma que nos termos dos art. 1º e 2º da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/96, se repete a previsão exposta na Constituição e na Lei Complementar nº 87/96. Adicionalmente, diz que o Convênio 69/98, em sua Cláusula Primeira, firmou entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação esclarecendo fatos e situações sobre as quais pairavam dúvidas. Comenta que da mesma forma, a Lei Estadual da Bahia nº 7.014/96, espelhou-se nesta Cláusula e no art. 13, § 1º, II, da LC 87/96, conforme transcreve.

Aduz que a celebração do Convênio 81/2011, é uma demonstração de que vários Estados reconhecem a incidência do ICMS sobre diversos serviços de comunicação, conforme Cláusula Primeira que reproduz. Comenta que antes de discutir o mérito e para melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve definições, artigos publicados em sites e trechos de livros sobre a matéria.

No mérito, afirma que uma Rede de Telecomunicação necessita dos mencionados equipamentos terminais para realizar a interface entre o usuário e o sistema de telecomunicação e para que eles funcionem é preciso ser instalados, configurados ou montados, conforme o caso. Toma como exemplo a Norma 04/95 da Anatel que tem por objetivo regular o uso de meios da rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à Internet, onde podemos verificar a composição do serviço e sem dúvida alguma a dependência entre a utilização de equipamentos e a efetiva prestação de serviço de telecomunicação.

Afirma que durante a fiscalização, ficou constatado que o contribuinte não adicionou à base de cálculo todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como aluguéis/locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos e dispositivos, compartilhamento de infraestrutura, retirada de equipamentos,

manutenção e gerenciamento de rede ou demais elementos necessários à prestação do serviço de comunicação, bem como, serviços suplementares e valor adicionado (hora programada, complemento de chamada e Informação 102), infringindo dispositivos da legislação, razão da lavratura deste Auto para cobrança do imposto devido.

Assevera que os itens 2 e 3 da manifestação da ANATEL, agência reguladora do setor, por meio do Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel, de 27 de abril de 2006, sobre serviços suplementares e equipamentos, em respostas aos questionamentos feitos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, através do Ofício 0260/2006/SE-CONFAZ, corroboram com o entendimento do fisco. Reproduz os citados itens. Sobre a matéria registra lição do jurista Roque Carrazza reforçando a importância dos equipamentos na prestação de serviços.

Sustenta o entendimento de que os valores cobrados aos assinantes relativos às configurações, instalações, montagem etc, fazem parte do preço do serviço de comunicação, logo, com incidência do ICMS e não ISS, trazendo aos autos, texto de Bernardo Ribeiro de Moraes, extraído do seu livro “Doutrina e Prática do ISS”, à página 361, onde são apresentados alguns conceitos muito úteis e esclarecedores sobre prestação de serviços.

Acrescenta texto do tributarista Carlos Augusto Coelho Branco esclarecendo sobre as atividades conexas (instalação, configuração etc): “é impossível a execução da prestação do serviço de telecomunicação sem a utilização do serviço a ele conexo, entendendo que este último tem a sua natureza modificada, passando a se confundir com o próprio serviço de telecomunicação. Isto porque não há como dissociá-los. Nesta hipótese, é admissível a incidência do ICMS, uma vez que o serviço conexo adere ao serviço de telecomunicações, sem que haja possibilidade de o último ser prestado isoladamente”.

Aduz que pela semelhança da situação, podemos concluir que, as atividades de venda de serviços são, na realidade, sempre mistas (contém ao mesmo tempo “serviço” e “material”). Inexiste, a não ser em casos excepcionalíssimos, atividade pura, que seja de venda exclusiva somente de serviços ou unicamente de material. Daí a oportunidade com que o autor Antônio Roberto Sampaio Dória lembra também a existência de uma “preponderância” na relação: “é certo que toda mercadoria é o resultado da ação humana sobre determinada matéria-prima. O fornecimento de mercadorias, pois, sempre implica, em graus de preponderância variada, a combinação de trabalho, ou serviço, e materiais”.

Explica que para a Operadora de Telefonia, o objeto principal não é a atividade de instalação, configuração ou montagem de dispositivos, aparelhos ou equipamentos, mas a prestação do serviço de comunicação (é a mesma pessoa quem vende o serviço e quem monta, configura, instala e fornece os equipamentos necessários e imprescindíveis a sua fruição).

Nota que a prestação do serviço de comunicação é uma atividade complexa e que engloba várias atividades e fornecimento de material e equipamentos, donde se pode concluir que para ter acesso e fruição aos serviços de comunicação é indispensável 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, mesmo de forma segregada, integram o valor do serviço e, de acordo com o ordenamento jurídico vigente, devem ser tributados pelo ICMS.

Informa ter constatado durante a fiscalização, que o Contribuinte tem como procedimento habitual subdividir o serviço de comunicação em vários códigos tarifários e ora firmam contratos em diferentes instrumentos, ora em documento único, porém sempre os cobra separadamente. Baseado na legislação, o Fisco entende que o valor total, pactuado em contrato pelo qual o contratado se obriga à prestação do serviço ou tudo o que foi cobrado do seu cliente deve integrar a base de cálculo do ICMS, pois não se pode dissociar as atividades preparatórias do serviço propriamente dito, uma vez sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a concretização da chamada “relação comunicativa”, sujeita à incidência do ICMS.

Para exemplificar o método utilizado pelo Contribuinte, analisa os Contratos e NFST, gravados no CD-ROM, fl. 68, Contratos disponibilizados no site da Oi e Portfólio Produtos Telemar, onde se pode verificar que os serviços autuados fazem parte do fornecimento do serviço de comunicação e como tal deve integrar o valor da prestação de serviços, consequentemente, a base de cálculo do ICMS:

1) ALUGUEL DE MODEM VELOX:

No Termo de Solicitação de Serviço nº BA-E/CO 116/2006 da Viação Novo Horizonte (CD-ROM, fl.68), que faz parte do Contrato de Adesão ao Serviço Velox (serviço de acesso à **Internet** de alta velocidade baseada na tecnologia **ADSL** e **VDSL**), constata-se o fornecimento do modem, porém, este equipamento é cobrado do usuário em separado e rotulado como aluguel.

No site da Oi (disponível em: http://www.oi.com.br/ArquivosEstaticos/oi/oi-pra-empresas-2013/pdf/internet/velox/Oi_Velox_sem_Fixo_1z.pdf), encontra-se o Contrato de Adesão Ao Serviço "Oi Velox" Categoria Não Residencial.

Apresenta fragmento da Nota Fiscal da NFST_722042, (CD-ROM, fl. 68), para demonstrar que o aluguel do modem é cobrado de forma distinta e com histórico "Outros Valores", no valor de R\$ 20,03. Mostra que no quadro do cálculo do ICMS, podemos verificar que este valor é deduzido, artifício que reduz a base de cálculo oferecida à tributação do ICMS.

2) CONFIGURAÇÃO, MONTAGEM E INSTALAÇÃO:

Afirma que no Portfólio de Produtos Telemar (disponibilizado durante Fiscalização anterior) constata-se que o Contribuinte separa um único produto em códigos tarifários diferentes, e na análise das NFST, gravadas na pasta Configuração - Montagem e na pasta Instalação (CD-ROM, fl.68), podemos verificar que o autuado exclui os valores de configuração, instalação, montagem e aluguéis de equipamentos (CPE) da base de cálculo do ICMS. Entretanto, estes serviços estão estritamente vinculados aos serviços TC METRO ETHERNET, TC DATA TURBO, TC IP CONNECT e TC VPN IP VIP, logo, estes valores cobrados aos assinantes deveriam estar incluídos na base de cálculo do ICMS.

Apresenta fragmentos de NFST gravada no CD-ROM, fl. 68 e, logo em seguida, transcreve trechos do Portfólio, referente aos serviços retro citados, para demonstrar o raciocínio levado a efeito pela fiscalização:

1- Portfólio de Produtos Telemar - consta como Introdução : "O presente portfólio contempla as soluções corporativas e possui caráter nacional, ou seja, reúne todos os possíveis itens tarifários para cada produto Telemar, dependendo e respeitando as particularidades mercadológicas de cada região."

- a) **TC DATA TURBO** - exemplo: NFST nº 1, emitida em março de 2015, para rede nacional de ensino e pesquisa (gravada no CD_ROM, fls. 68)

Descrição Portfólio- Serviço de comunicação de dados que possibilita a interligação entre pontos fixos intra-estaduais, utilizando circuitos digitais dedicados em âmbito local ou interurbano, em velocidades predefinidas. Item fixo - TC Data Turbo; Itens Eventuais / Serviço de Configuração de modem e montagem de rede; - Demonstra itens com os respectivos tributos incidentes e que o autuado não incluiu o ICMS;

TC METRO ETHERNET - exemplo: NFST 344635, emitida em dezembro de 2015, para BT LATAM BRASIL LTDA (gravada no CD_ROM, fl. 68)

Descrição Portfólio: Solução de conectividade de dados, voz e imagens baseada na tecnologia Ethernet para aplicações de dados em alta velocidade em abrangência metropolitana. Escalabilidade, alto desempenho e reduzido tempo de resposta em aplicações cliente / servidor. Acesso, Porta e Taxa de configuração ou montagem de modem - Demonstra itens com os respectivos tributos incidentes e que o autuado não incluiu o ICMS;

c) TC IP CONNECT - exemplo: NFST 45828, emitida em outubro 2015, para FOTOOPTICA LTDA. (gravada no CD_ROM, fl. 68).

Descrição Portfólio: Acesso dedicado à Internet, disponível nas modalidades Full Connect, Managed Connect e Access Connect. Explica que na **(i)** Full Connect – a Telemar aloca equipamento próprio (roteador) dentro das instalações do cliente + gerenciamento deste roteador + o acesso à internet; **(ii)** Managed Connect – serviço de gerenciamento prestado sobre o roteador do cliente + acesso à internet; **(iii)** Access Connect – somente há venda do acesso à internet. Sobre o Acesso, Locação de Porta e/ou demais serviços, dependendo da modalidade, itens fixos e eventuais, demonstra itens com os respectivos tributos incidentes;

d) TC VPN IP - exemplo: NFST Nº 32, emitida em março de 2015, para COPENER FLORESTAL LTDA (gravada no CD_ROM, fls. 68)

Descrição Portfólio - Serviço para interligação de redes corporativas, parceiros, e usuários remotos, através de acessos dedicados e discados. Acesso – interligação física entre o cliente e a rede da Telemar e Porta – locação de placa e SLOT em equipamento. Demonstra itens com os respectivos tributos incidentes;

e) TC CPE SOLUCION - Informa que na pasta TC CPE SOLUTION, gravado no CD-ROM, fl.68, a Impugnante apresenta NFSTs e Contratos, relativo a aluguel de equipamentos que são vinculados à prestações de serviços, como podemos comprovar lendo as Cláusulas que transcreve.

Frisa que as cláusulas retro mencionadas, especialmente as 2.1 e 7.1.3, deixam claro que apesar do contribuinte realizar contratos apartados (um para o serviço de comunicação e outro de locação) na realidade se trata de um único serviço, pois, uma vez rescindido o contrato de prestação do serviço do qual o TC CPE é necessário, automaticamente extingue-se o contrato de locação. Cita como exemplo a NFST 59572, emitida em abril 2015, para ADM DO BRASIL (gravada no CD_ROM, fls. 68). Diz que neste exemplo o serviço a quem o CPE está vinculado é o TC IP, conforme descrito na NFST. Reproduz a descrição como está no Portfólio da Telemar dos serviços TC CPE SOLUTIONS.

Reproduz como se encontra no site da Oi, no FAQ (disponível em: <http://faq.oi.com.br/empresas/?c=212&faqs=0>) perguntas e respostas, que reforçam o entendimento da Fiscalização sobre IP CONNECT, e equipamentos indispensáveis para que o mesmo funcione. Ressalta que neste caso, o Contribuinte afirma a necessidade da utilização de roteador, para instalação e navegação da internet no computador do cliente, pois, sem ele não é possível se conectar. Apesar de o equipamento fazer parte do valor do serviço, na NFST se vê mais uma vez, que o autuado exclui da base de cálculo do ICMS.

Aduz que embora a empresa tenha juntado Acórdão Nº 19.884/12/ 2^a do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, cuja decisão foi pela exclusão das rubricas de aluguel e locação, este mesmo Conselho, no Acórdão Nº 21.224/13/3^a (disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2013/3/21224133.pdf), manteve a exigência fiscal relativa a "CPE Solution-Aluguel", onde extrai e reproduz trechos que fundamentam a decisão.

Para reforçar o ponto de vista da Fiscalização a respeito da incidência do ICMS sobre a operação de "aluguel de equipamentos", reproduz trecho da Decisão Normativa CAT-5, datada de 02/12/2004, exarada pela Coordenação de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com conclusões bastante esclarecedoras e que se aplicam perfeitamente ao caso em foco, com ênfase no item 15, da citada Decisão.

e) TC VISA SOLUTION - Afirma que no Anexo 01 - Proposta Comercial do Memorando de Entendimento que acordaram as partes CIELO S/A e TELEMAR, um dos escopos do serviço é: fornecimento de rede VPN IP MPLS + Locação e Manutenção de Roteadores Cisco, Hospedagem dos equipamentos RAS/Swtiches, fornecimento de 659 E1S ISDN etc.

Aduz que conforme NFST, CIELO_012015_NFST_58, gravadas no CD-ROM, fl. 68, vê-se que a locação de equipamentos, links e housing estão vinculados ao serviço TC VPN IP, serviço que foi demonstrado no item 2.d. Traz ao processo fragmento da nota fiscal para comprovar a assertiva.

f) TC VOICE NET - ALUGUEL E MANUTENÇÃO - exemplo: NFST 311908, emitida em junho 2015, para GUSTAVO DE ANDRADE SANTOS (gravada no CD_ROM, fl. 68)

Descrição Portfólio: Avançada rede corporativa que oferece facilidades exclusivas das centrais públicas digitais no ambiente dos clientes empresariais, agilizando as comunicações de voz e integrando todos os endereços das empresas. Em outras palavras, implica na formação de uma rede com a integração de terminais telefônicos, transformando-os em ramais, sem a necessidade de uso de um equipamento de PABX, utilizando as centrais públicas da Telemar.

Traz ao processo fragmentos da nota fiscal demonstrando que a autuada não faz incidir o ICMS sobre estes serviços. Frisa que pelos motivos já expostos e, da mesma forma dos contratos anteriores, o contribuinte mantém o procedimento equivocado de excluir da base de cálculo do ICMS o montante cobrado ao cliente, em desacordo com o que foi acordado no Anexo 01 do contrato conforme fragmento do mesmo exposto no processo.

g) ADVANCED SERVICES

Afirma que analisando as condições gerais de contratação do ADVANCED SERVICES Registrada no Cartório do 5º Ofício de Títulos e Documentos, sob o no. 864077, em 22/06/2012, Cidade do Rio de Janeiro, RJ, obtido no site da Oi (disponível em: <http://www.oi.com.br/ArquivosEstaticos/oi/docs/pdf/oi-pra-empresas/grandes->) vê-se que o "Advanced Services" também está ligado a um dos serviços relacionados no item 2.1.1 Reproduz cláusulas do referido contrato. Exemplifica com a NFST Nº 31, emitida em fev 2015, para BANCO DO BRASIL. colaciona exemplo: Contrato 2009-8558-0425 - REMUS II do Banco do Brasil S/A, gravado no CD-ROM, fl. 68. Pode-se verificar na NFST que, neste caso, o serviço acordado foi de TC VPN IP e todos os custos relacionados no item 1.6, a, deveriam ter sido incluídos no preço contratado, em obediência a previsão legal.

Assevera que por tudo exposto, depreende-se que os equipamentos e todas as atividades interligadas e vinculadas que são cobradas dos usuários, devem ser tributados pelo ICMS por estar de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

h) SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS

No tocante às receitas relativas a prestação de serviços de telecomunicações denominados de Serviço de Informação 102, Serviço de Hora Programada e Completadas, Chamadas Locais, frisa ter ficado patente a existência de uma mensagem, sua transmissão e recepção, bem como a sua onerosidade, caracterizando a efetiva prestação de um serviço de comunicação dentro do campo de incidência do ICMS.

Explica que através do Convênio ICMS 69/98 firmou-se 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 como, aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Entende que, não oferecer à tributação do ICMS os serviços citados é uma limitação do conceito de prestação de serviço de telecomunicação. Para ratificar esse entendimento transcreve o Acórdão exarado por esse Conselho, em grau de recurso ao Acórdão 5ª JJF nº 0188-05/05 sobre a procedência da exigibilidade do ICMS para os serviços em análise.

i) DO GROSS UP

No que tange a suposta majoração da base de cálculo do ICMS, argüida pelo Autuado, esclarece que o Gross up, ou cálculo "por dentro" do tributo estadual, foi o procedimento adotado pelo

Fisco baseado no art. 13 da lei Complementar 87/96 que determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo (calculado sobre si mesmo), constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Como o contribuinte entende que as receitas ora discutidas não sofrem tributação do ICMS, quando vão compor o Preço dos Serviços não agregam os impostos ao valor final que será cobrado do tomador do serviço, razão pela qual o Fisco adotou o cálculo "por dentro" para determinação da base de cálculo do ICMS, aplicando a fórmula matemática específica para este tipo de cálculo. Exemplifica a citada fórmula.

No que se refere ao resultado de decisões judiciais, bem como sobre a legalidade e justiça dos dispositivos normativos, salienta que não cabe fazê-lo no âmbito de sua atribuição posto que, por responsabilidade funcional, deve obediência irrestrita à legislação em vigor do estado da Bahia.

Sobre o pedido de Perícia, entende também, que não procede esta solicitação do Contribuinte, pois o que se discute é: **(a)** a tributação ou não dos serviços, objetos da autuação; e **(b)** se é correta a forma utilizada pelo Fisco para apuração da base de cálculo com a consequente aplicação da alíquota prevista na legislação.

Conclui que por tudo aqui exposto e mediante as considerações, apresentação de artigos, legislação, doutrinas, pesquisas, análise de contratos e NFST gravadas no CD-ROM, fl. 68, está certa de que demonstra de forma contundente que os serviços em questão são tributados pelo ICMS e que a fórmula aplicada para cálculo do ICMS devido está estritamente de acordo com as normas da Lei.

Diz que embora não restem dúvidas sobre seu posicionamento sobre a matéria em discussão, responde aos quesitos elaborados pelo autuado para demonstrar o despropósito da solicitação de perícia, pois as respostas foram baseadas nos contratos e NFST, gravadas pelo próprio contribuinte à fl. 68.

1. Em vista do contrato apresentado, pode-se afirmar que a oferta de locação de um equipamento (roteador, fax, PABX, modem, etc.) é feita conjuntamente com o serviço de comunicação? Que o preço da locação é cobrado separadamente e que apenas o serviço de comunicação é oferecido à tributação, havendo distinção entre o que é e o que não é tributado?

a) Sim. Da leitura das Cláusulas do contrato TC CPE SOLUCION, especialmente as 2.1, 4.2 e 7.1.3 (apresentado no item 3), fica claro e sem sobra de dúvidas de que os equipamentos locados e instalados no ambiente da Contratante, são exclusivamente utilizados nos serviços de telecomunicação contratado junto à Telemar e quando encerrado o contrato de prestação de serviços no qual o TC CPE é necessário, este automaticamente é extinto no contrato do CPE. Mesmo porque, a Telemar é uma concessionária que presta Serviços de Telefonia fixa Comutada - STFC, regulada mediante contrato de concessão, inscrita no Cadastro Estadual para exercer essa atividade e se estivesse praticando outra atividade econômica, no caso a de locação de bens, sem a devida inclusão no cadastro Estadual, estaria praticando irregularidade fiscal, passível de penalidade. Além do que, caso os Srs. Julgadores entendam que os equipamentos alugados não estão atrelados a um serviço de comunicação e que seus valores não devam ser incluídos na base de cálculo do ICMS, a autuada terá de efetuar o estorno dos créditos fiscais, que foram lançados no CIAP, quando da entrada destes equipamentos no estabelecimento, pois, os ativos foram utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento (locação), não tendo direito aos citados créditos, art. 29, § 2º e art. 30, II da Lei 7.014/96.

b) Sim. Analisando as NFST fica claramente evidenciado que a empresa separa do preço do serviço de comunicação o valor cobrado dos clientes relativo a locação de equipamento, distinguindo-se visivelmente os valores que o contribuinte oferece à tributação. Como exemplo cita a NFST 93635, emitida em abril 2015, para INDÚSTRIAS NUCLEARES 5, gravada no CD_ROM, fl.68. Diz que se pode constatar que, o serviço ao qual o CPE está vinculado é o TC DATA INTER e

que os serviços são separados, distinguindo-se quais o contribuinte oferece a tributação, que no caso é a Assinatura. Demonstra com fragmento da citada nota fiscal.

2. Pode-se afirmar que a Impugnante disponibiliza os mesmos serviços de telecomunicação a clientes que não contratam a locação de equipamentos?

Sim. Para que haja a interface entre o usuário e o sistema de telecomunicações responsável pela prestação do serviço é imprescindível a utilização de equipamentos. Os equipamentos podem ser remetidos aos clientes através de contrato de locação, contrato de comodato ou em alguns casos o consumidor já o possui. Porém, diz que esta questão não tem relevância, uma vez que, o que se discute são as parcelas cobradas dos usuários pelo serviço de comunicação e que não foram oferecidas a tributação do imposto, infringindo artigo da Lei 7.014/96 que dispõe que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas aos clientes integram a base de cálculo do ICMS.

3. Da análise das notas fiscais objeto de autuação, verifica-se a segregação das atividades-meio, bem como dos serviços de valor adicionado, das efetivas prestações do serviço de telecomunicações?

Sim, a NFST separa detalhadamente todos os serviços prestados aos seus usuários. Exemplifica com **(a)** Complemento de Chamada Local _NFST 22940, emitida em julho de 2015, para GECENILDA SALES DOS SANTOS (gravada no CD-ROM, fl.68); **(b)** Informação 102_NFST 12, emitida em outubro de 2015, para OI móvel (gravada no CD-ROM, fl.68); **(c)** Hora Programada _NFST 31231, emitida em janeiro de 2015, para LARA VANUSA FROES NERY (gravada no CD-ROM, fl.68). Traz ao processo fragmentos de notas fiscais a respeitos destas modalidades que comprovam os fatos aqui discutidos.

4. Analisando as notas fiscais, é possível identificar a segregação dos valores referentes a remuneração pela prestação de serviços de gerenciamento de redes, da contratação de pacote de dados, que envolvam a transmissão de dados?

Sim. Analisado a NFST citada como exemplo, diz verificar que o Contribuinte discrimina os serviços prestados ao assinante que são TC VPN IP, TC CPE SOLUTION e o ADVANCED SERVICES, porém apenas oferece à tributação o acesso TC VPN IP. Exemplo da NFST nº 37, emitida em janeiro 2015, para o BANCO DO BRASIL, gravada no CD_ROM, fl.68.

5. A base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS supostamente devido pela impugnante corresponde ao "preço do serviço" cobrado pela Empresa aos seus clientes, nos termos do art. 13, III, da LC nº 87/96?

O cálculo para cobrança do ICMS devido pela Impugnante foi embasado no art. 13, III, § 1º da Lei Complementar 87/96, bem como art. 17, § 1º da Lei 7.014/96 e a fórmula adotada foi para o cálculo do imposto "por dentro", pois de outra forma estar-se-ia contrariando a Constituição.

Sendo assim, sugere o Indeferimento ao pedido de perícia fiscal, por sua inadequação, conforme, art. 147 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99).

Ratifica todo o conteúdo do Auto de Infração e por tudo exposto e informado, entende ter ficado evidenciado que é incabível o pedido de anulação do Auto de Infração, solicitando que esse Conselho de Fazenda julgue totalmente procedente o lançamento nele consubstanciado.

VOTO

Mesmo não sendo arguidas questões específicas de nulidade quanto ao Auto de Infração, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Percebo que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

Em relação à solicitação de diligência feita pelo autuado, cabe, de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, visto que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e com fulcro no art.147, inciso I, do RPAF/99, indefiro tal pedido, pois o processo contém todos os elementos necessários e suficientes para convicção dos julgadores sobre a lide.

No mérito, o Auto de Infração acusa o sujeito passivo de falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no exercício de 2015, conforme demonstrativos contidos nos arquivos em CD fl. 07. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte na qualidade de prestador de 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, configuração de aparelhos, compartilhamento de infraestrutura, retirada de equipamentos, manutenção e gerenciamento de redes.

Em sede defesa, o autuado refutou a autuação sustentando a não incidência de ICMS sobre valores auferidos a título de locação de equipamentos, sobre atividades - meio preparatórias ao efetivo serviço de telecomunicação, sobre serviços suplementares e serviços de valor adicionado (SVA), por entender que consistem em meras comodidades fornecidas aos clientes e estariam fora do campo de incidência do ICMS - comunicação, por não implicarem prestação de serviço de comunicação propriamente dito. Disse também, que a base de cálculo do ICMS promovida pelo Fisco foi majorada (“*Gross up*”), não encontrando respaldo na legislação.

Na informação fiscal as autuantes rebateram os argumentos defensivos afirmando que durante a fiscalização, ficou constatado que o contribuinte não adicionou à base de cálculo todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como aluguéis/locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos e dispositivos, compartilhamento de infraestrutura, retirada de equipamentos, manutenção e gerenciamento de rede ou demais elementos necessários à prestação do serviço de comunicação, bem como, serviços suplementares e valor adicionado (hora programada, complemento de chamada e Informação 102), infringindo dessa forma, dispositivos da legislação. Afirmaram que uma Rede de Telecomunicação necessita de equipamentos terminais para realizar a interface entre o usuário e o sistema de telecomunicação e para que eles funcionem é preciso que sejam instalados, configurados ou montados, conforme o caso. Deram exemplo da Norma 04/95 da ANATEL que tem por objetivo regular o uso de meios da rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à Internet, onde se verifica a composição do serviço e sem dúvida alguma, a dependência entre a utilização de equipamentos e a efetiva prestação de serviço de telecomunicação.

O contribuinte não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os citados serviços não se configuram como serviços de telecomunicação, e sim atividades meios que visam facilitar a comunicação de seus clientes, portanto fora da incidência do ICMS. Alegou ainda, que o simples monitoramento de redes internas de transmissão, não pode ser transvertido em serviço de comunicação e estaria enquadrado no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e não do ICMS.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, observo que o mesmo possui como fundamento o art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 que definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, inciso III, c/c o art. 2º, inciso VII, da Lei nº. 7.014/96, os quais prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Ressalto que o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Lei nº 7.014/96:

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

(...)

III - a prestação de serviços de comunicação.

Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

VII - a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer aos 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".

Assim, desde a edição do Convênio ICMS 69/98 e a inserção de suas regras na legislação tributária baiana, existe previsão legislativa para a incidência do imposto estadual sobre os serviços de fornecimento oneroso de imagens, televisão por assinatura, comunicação, transmissão de dados, telefonia, como se pode observar da leitura do inciso VII artigo 2º da Lei 7014/96, acima reproduzido.

Friso ainda, que a celebração do Convênio 81/2011, é uma demonstração de que vários Estados reconhecem a incidência do ICMS sobre diversos serviços de comunicação, conforme Cláusula Primeira que dispõe:

Cláusula Primeira: Ficam os Estados do Acre, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins e o Distrito Federal autorizados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes

das prestações dos serviços de comunicação, tais como: serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, serviços de conectividade, serviços avançados de internet, locação ou contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de endereço IP, disponibilização ou locação de equipamentos, de infra-estrutura ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz sobre IP (voip), imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada, realizadas até a data do termo inicial de vigência deste convênio.

Logo, descabe a alegação defensiva, uma vez que a locação de equipamentos prestada aos assinantes é atividade onerosa e preparatória à prestação de serviços de telecomunicações, pois para a efetivação da sua prestação de serviço se faz necessária tal estrutura (aparelho decodificador), devendo a remuneração decorrente da cessão dos equipamentos integrarem o campo de incidência do ICMS, conforme previsão legal acima, visto que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

Da mesma forma, na base de cálculo do ICMS, também devem ser incluídos os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica *disponíveis*, por força do contrato de adesão, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto, não incidindo ISS por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos, conforme determina a LC Nº 116/2003.

O defendente arguiu que caberia o recálculo do tributo devido, visto que a base de cálculo nos termos consignados no levantamento fiscal estaria supostamente majorada (*gross up*) ou cálculo por dentro.

Não acato esta alegação, pois analisando o demonstrativo que serve de base para apuração do imposto devido, observo que o mesmo foi elaborado em observância ao art. 13, III da LC 87/96 que estabelece que a base de cálculo é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço. Vejo que o *Gross up*, ou cálculo “por dentro” do tributo estadual, foi o procedimento adotado pelo Fisco baseado no art. 13 da lei Complementar 87/96 que determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo (calculado sobre si mesmo), constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Considerando que o contribuinte por entender que as receitas ora discutidas não sofreriam tributação do ICMS, claro está que as citadas receitas deixaram de compor o Preço dos Serviços, não agregando os impostos ao valor final que será cobrado do tomador do serviço, razão pela qual o Fisco corretamente adotou o cálculo “por dentro” incluindo tais valores para determinação da base de cálculo do ICMS.

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.

Por tudo acima exposto, não resta dúvida de que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo defendente a título de locação de equipamentos, instalação, configuração lógica, gerência de equipamentos, cessão de uso de *software* e assistência técnica, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como aluguéis/locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos e dispositivos, compartilhamento de infraestrutura, retirada de equipamentos, manutenção e gerenciamento de rede ou demais elementos necessários à prestação do serviço de comunicação, bem como, serviços suplementares e valor adicionado (hora programada, complemento de chamada e Informação 102)

Ressalto que este entendimento possui inúmeros precedentes no âmbito deste Conselho, pelo que cito os Acórdãos CJF 045-12/12; 323-13/13; 271-13/13.

Quanto ao pedido do patrono do impugnante para que todas as intimações sejam efetuadas em nome de seu advogado, Por derradeiro, requer sejam as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, feitas em nome do advogado Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, com endereço à Alameda da Serra, nº 119, 13º andar, Vale do Sereno, Nova Lima/MG, CEP nº 34.000-000, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º, do CPC), saliento que embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF enviando as intimações sobre o presente processo no endereço indicado.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0002/16-6**, lavrado contra a **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.127.019,02**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR