

**PROCESSO** - A. I. Nº 298633.3001/16-3  
**RECORRENTE** - CABLE BAHIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0011-01/17  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/08/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0274-12/17**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO EM RAZÃO DE VALORES TRIBUTADOS INFORMADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. Mantido parcialmente o lançamento com base no entendimento que se encontra consagrado no Incidente de Uniformização nº 02016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 042/2016. Acolhidas, parcialmente, as alegações recursais naquilo que se refere à locação de equipamentos e terminais, acompanhando o Parecer exarado pela PGE, no julgamento do Auto de Infração nº 281081.0017/14-7. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da inconformidade do sujeito passivo pela decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2016 e que exige ICMS no valor total histórico de R\$562.796,52, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – 02.08.38 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no exercício de 2014.*

O autuado apresentou impugnação às fls. 20/27, pedindo pela improcedência da autuação.

O autuante por sua vez prestou sua informação fiscal (fls. 59/60), mantendo o lançamento de ofício em sua inteireza.

Nessa esteira, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que votou por unanimidade pela Procedência do Auto de Infração, nos seguintes termos:

**VOTO**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*A presente lide reside na exigência ou não de ICMS sobre atividades descritas pelo autuado como de locação de equipamentos e assistência técnica vinculadas à prestação de serviços de comunicação.*

*A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no caput de seu art. 60, o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.*

*O Convênio ICMS 69/98 foi celebrado entre os Estados e o Distrito Federal visando uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte para que*

corretamente cumprisse suas obrigações tributárias. Nele foi firmado o entendimento 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 fosse dada. Posteriormente, tal entendimento foi trazido para o § 11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96, por meio da Lei nº 11.899, de 30/03/10.

A assistência técnica prestada exclusivamente pelo autuado, em seu próprio equipamento disponibilizado ao cliente, faz parte do preço cobrado pela prestação de serviço de comunicação. Não está sujeita ao ISS pois não se trata de assistência a bens de terceiro, como indicado no item 14 da lista de serviços sujeitos ao ISS anexa à Lei Complementar nº 116/03.

É pacífico o entendimento do CONSEF de que os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação (Acórdãos: CJF Nº 0528-13/13, JJF Nº 0084-02/10, JJF nº 0250-04/09, JJF Nº 0102-04/11, JJF nº 0160-01/10, CJF Nº 0139-11/12, CJF Nº 0045-12/12 e CJF Nº 0332-11/09). Desta forma, os equipamentos indispensáveis à efetivação do serviço de comunicação prestado pelo autuado, ainda que declarados como alugados aos usuários, bem como os valores cobrados a título de assistência técnica, deverão ter suas receitas tributada pelo ICMS.

A disponibilização de equipamento e a assistência técnica, ambas onerosas e mediadas exclusivamente pelo prestador de serviço de comunicação, é condição para que a relação de consumo se concretize e constitui-se em parcela do valor cobrado ao cliente pela prestação do serviço de comunicação e, portanto, devem ser oferecidas à tributação pelo ICMS.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de piso, o autuado interpôs Recurso Voluntário tempestivo às fls. 82/89.

De início, alega ser infundado o presente Auto de Infração, uma vez que a exigência de ICMS-comunicação sobre os valores percebidos pelas empresas de telecomunicações a título de locação de equipamentos e atividades acessórias, sob o argumento de que essa disponibilização remunerada de aparelhos seria parte integrante do serviço de telecomunicação é totalmente indevida.

Cita o Inciso II do Art. 155 da CF de 88 que trata sobre a incidência do ICMS no que tange ao serviço de exclusivamente de comunicação, todavia, alega que o Fisco Estadual insiste pela cobrança do imposto sobre as parcelas recebidas à título de locação de equipamentos.

Detalha que nos contratos celebrados entre os prestadores e seus usuários (clientes) é cedido, à título de locação, os equipamentos como é o caso do “cable modem”, “decodificadores”, o “PABX”, dentre outros, todos com intuito de facilitar a prestação de serviço de telecomunicação propriamente dita. Desta forma explica que os valores autuados referem-se meramente a cessão de direito de uso desses equipamentos, previstos em contrato, com a especificação de que se trata de “locação dos equipamentos”.

Explica que a locação de equipamentos não se confunde com o serviço de comunicação e sequer é serviço, conforme já assentou o Pleno do STF no julgamento do RE nº 116.121/SP, sendo declarada a inconstitucionalidade da tributação, pelo ISS, sobre a locação de bens móveis, por ser considerado apenas cessão de direito de uso do bem.

Reproduz parte do julgamento supracitado, bem como decisões de outros tribunais de Justiça, que seguem a mesma orientação dada pelo Pleno.

Aduz que, ainda que a locação fosse considerada serviço, este não seria serviço de comunicação, sendo que somente sobre este último cabe a tributação do ICMS, como ensina a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.

Explica também que os serviços acessórios ou intermediários (considerados atividade preparatória) não se confundem com a atividade fim de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim sujeita ao ICMS.

Assevera, portanto, que a locação de aparelhos, bem como as demais atividades intermediárias não satisfaz o basilar requisito autorizativo da cobrança do ICMS-comunicação, pois não há

transmissão de mensagem quando usuário aluga um equipamento, inexistindo, via de consequência, as fontes transmissora e receptora. Reforça inclusive que em muitos casos o cliente opta pela compra do aparelho e que desta forma, nenhum valor cabe à prestadora a título de locação de equipamento.

Alega também abusividade da multa aplicada, no percentual de 60% sobre o valor exigível. Aduz que há uma dissociação da aplicação dessa multa com relação ao que a legislação prevê, uma vez que não houve qualquer crime ou dolo por parte do contribuinte que ensejasse a aplicação de uma multa tão elevada. Esta, da forma que foi aplicada, extrapola o princípio da razoabilidade e afronta os princípios e desideratos constitucionais, bem como desrespeita o previsto no Art. 112 do CTN, que em caso de dúvida o julgador interprete da forma mais favorável ao contribuinte.

Explica que uma multa desproporcional como a que foi aplicada, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode levar o contribuinte a uma condição de total impossibilidade de cumprir com a quitação de seu passivo, causando sérios danos a empresa e, também, ao Estado, pois a impossibilita de adimplir com os impostos. Neste caso, cita o Inciso IV, do Art. 150 da CF/88, que veta os Estados a utilizar o tributo com efeito de confisco.

Aduz que o STF estende o princípio da vedação ao confisco de modo a abranger também as multas confiscatórias, pois tendo o escopo de preservar a propriedade dos contribuintes, frente à voracidade fiscal do Estado, resta evidente que a cobrança de multas em valores desarrazoados estaria também sob o seu amparo.

Ainda sobre as multas, entende que a autoridade administrativa deveria observar os preceitos da Lei nº 9.784/99, que estabeleceu normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, e que tem por finalidade, em especial, a proteção dos diretos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração Pública.

Finaliza clamando pela aplicação do princípio da razoabilidade, requerendo a redução da multa aplicada para o percentual de 20%.

Por último, pede que todas as intimações sejam feitas em nome dos advogados outorgados Felipe Franchi de Lima e Rosângela Silva Martins.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 1ª JJF que julgou, por unanimidade Procedente, o Auto de Infração em epígrafe, lavrado, com o objetivo de exigir do ora recorrente ICMS, no valor histórico de R\$562.796,52, em decorrência do cometimento de 01 (uma) única infração pela suposta falta de recolhimento do imposto nas prestações de serviços de comunicação.

Conforme já relatado acima, a presente autuação fiscal se refere à cobrança de ICMS-Comunicação sobre os aluguéis mensais de equipamentos indispensáveis à prestação de serviço de comunicação e taxas de assistência técnica desses equipamentos, consoante a planilha constante na mídia anexada ao presente PAF.

É certo que, sobre as operações de locação, conforme uníssono entendimento dos tribunais superiores, não há que se falar em incidência do ICMS, justamente por essa operação não se constituir em “serviço”. Note-se que o mero aluguel do aparelho indispensável ao serviço de comunicação não representa prestação do serviço de comunicação, pois, na verdade, sequer há prestação de serviço, tendo em vista que a locação representa uma obrigação de dar, e não de fazer.

Já no que tange à assistência técnica, a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre as receitas decorrentes dos tais serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas otimizem ou agilizem o processo de comunicação é entendimento majoritário na doutrina e sedimentado em recurso repetitivo no STJ.

A CF/88, no seu art. 146, III, “a” e “b” determina que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária. Nessa seara, a Lei Complementar nº 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS, estabelece no seu art. 12, VII a hipótese de incidência do ICMS nos serviços de telecomunicação, *in verbis*:

*Art. 12.*

(...)

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

Observe-se que a materialidade da hipótese de incidência do ICMS Comunicação assemelha-se à do ISS, pois prescreve a cobrança do imposto sobre a prestação do serviço. A diferença é que o serviço que acarreta a incidência do ICMS Comunicação é aquele que representa a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações. Por outro lado, os demais serviços, desde que indicados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, estão sujeitos à incidência do ISS.

Em síntese, para que haja a incidência do ICMS Comunicação é imprescindível que conjuntamente haja a configuração da prestação de um serviço e que este serviço tenha natureza de serviço de comunicação.

Esse entendimento também é extraído nos artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), conforme abaixo:

*Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

*§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.*

*Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

*§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. § 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações (grifamos).*

A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), ao regulamentar os serviços a ela afetos, via Resolução nº 73/98, ratifica o dispositivo legal acima transcrito:

*Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações:*

*I – o provimento de capacidade de satélite;*

*II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;*

*III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9472 de 1997 (grifamos)*

Portanto, resta claro a este julgador que não há aqui que se falar em valor devido a título de ICMS, haja vista que a origem/natureza da obrigação exigida está relacionada à receita auferida pela autuado sobre cobrança de serviços meramente preparatórios ou de facilidade, sobre o qual não incide o tributo estadual ora exigido.

Quanto à redução da multa sugerida pelo autuado, não é de competência deste Conselho apreciá-la quando tratar-se de descumprimento de obrigação principal.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência do ICMS Comunicação sobre o aluguel de equipamentos e sobre as taxas de assistência técnica, inerentes ao serviço de comunicação.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue.

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

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

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

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

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

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

...

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

...

II - o valor correspondente a:

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

Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário, conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto.

Filio-me, nesse sentido, ao Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado, nos autos do Processo nº PGE 2015.177296-0, excluindo-se da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio da telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; t) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; e j) religação.

Tal entendimento se encontra consagrado no Incidente de Uniformização nº 02016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 042/2016.

Como o presente lançamento não diz respeito a cobrança de qualquer dos itens acima listados, não vejo como acolher o presente recurso.

Acolho, porém, as alegações recursais naquilo que se refere à locação de equipamentos e terminais, acompanhando o Parecer exarado pela Douta PGE, no julgamento do Auto de Infração nº 281081.0017/14-7, lavrado contra a empresa TNL PCS S/A.

No processo citado, a PGE manifestou-se no sentido de que não incide ICMS sobre locação de

equipamentos, conforme se depreende da leitura de trecho abaixo reproduzido.

*“Este nosso opinativo foi chancelado pelo Procurador Chefe desta Especializada Fiscal, assim como pelo Procurador Geral do Estado, de sorte que, portanto, a orientação desta Procuradoria é no sentido de que não incide ICMS sobre locação de equipamentos utilizados na prestação dos serviços de comunicação.”*

Ao final, a Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, concluiu da forma abaixo.

*“Somos, pois, pelo provimento parcial do recurso voluntário, para que sejam excluídos do auto de infração os valores relativos à locação dos equipamentos utilizados na prestação dos serviços de comunicação.”*

Assim, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da presente exigência os valores relativos às rubricas “LOCACAO EQUIP. DE INTERNET” e “LOCACAO TERMINAL CM-MP”, reduzindo o valor do lançamento a R\$560.930,52, em conformidade com o demonstrativo de débito a seguir.

MÊS	VALOR (R\$)
jan/14	51.378,00
fev/14	51.785,03
mar/14	50.381,25
abr/14	50.391,66
mai/14	48.506,20
jun/14	47.379,74
jul/14	45.601,66
ago/14	45.173,06
set/14	43.568,84
out/14	42.876,07
nov/14	42.395,54
dez/14	41.493,47
<b>TOTAL</b>	<b>560.930,52</b>

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298633.3001/16-3, lavrado contra **CABLE BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$560.930,52**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Tiago de Moura Simões, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS