

**PROCESSO** - A. I. N° 281081.0003/16-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e OI MOVEL S.A.  
**RECORRIDOS** - OI MOVEL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0132-01/17  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/11/2018

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C.J.F. N° 0247-11/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** FALTA DE TRIBUTAÇÃO EM SERVIÇOS SUPLEMENTARES QUE OTIMIZAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. No Recurso de Ofício, entende-se que a redução foi fundamentada no parecer jurídico exarado pela PGE/PROFIS à fl. 478, em que a partir da consolidação das decisões dos tribunais superiores, entendeu não caber a exigência do lançamento do imposto sobre o aluguel de equipamentos de terminais de rede, conhecido como TCE SOLUTIONS. Mantida a Decisão recorrida de ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, a Procuradoria foi clara no sentido de reconhecer que no caso do ADVANCED SERVICE “*não cabe incidência do ICMS*” por ser atividade de gestão de mídias sociais, sendo um mecanismo de controle de informações, não sendo exatamente atividade de comunicação. Infração 1 improcedente. Modificada a Decisão recorrida. **b)** ESCRITUROU OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. CÁLCULO DO ICMS POR DENTRO. No caso da segunda infração, conforme se verifica à fl. 17, para uma base de cálculo de R\$3,68 do serviço tributado, logo à primeira linha, o imposto lançado foi de R\$2,87 o que corresponde à alíquota de 78%, em flagrante erro que foi reconhecido pelos autuantes, e reduzido posteriormente para a alíquota correta. Às fls. 491/93 foram refeitos os cálculos reduzindo a infração para R\$4.606,53. Assim posto não cabe reparos ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, a Recorrente não contesta a metodologia de cálculo por dentro do ICMS, conforme preceitua a lei, e até traz exemplos corretos, exatamente da mesma forma como o Fisco efetuou o cálculo, porém traz em seguida argumento tergiversivo, que na prática muda o entendimento em que, por incrível que pareça, ele mesmo exemplifica corretamente. Infração 2 parcialmente procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

No presente processo administrativo fiscal, aprecia-se Recurso Voluntário e também de Ofício, contra a decisão de Primeira Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2016, com lançamento de crédito tributário no valor histórico de

R\$1.446,210,34, e reduzido após julgamento da 1ª JF, para R\$1.298.672,35.

O lançamento ocorreu sob acusação do cometimento de 4 infrações, tendo o Recorrente acatado desde a impugnação inicial, a procedência dos itens 3 e 4, reconhecido parcialmente a infração 2, e contestou toda a infração 1; assim, tanto o Recurso de Ofício, como o Voluntário, dizem respeito somente as infrações 1 e 2, a seguir transcritas:

*Infração 01 (02.08.38) - deixou de recolher ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.431.433,67, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 (02.08.38) - deixou de recolher ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$12.832,94, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal, acolheu parte da impugnação e julgou pela Procedência Parcial, pelos seguintes fundamentos:

#### **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.*

*Indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado. As informações trazidas aos autos, as reiteradas decisões do CONSEF acerca do tema e o parecer emitido pela PGE são suficientes para a conclusão do julgamento.*

*Saliento que não há qualquer óbice para que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do autuado. Entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do ato da intimação, desde que esta ocorra nos termos do art. 108 do RPAF/99.*

*As infrações 03 e 04 foram reconhecidas pelo autuado e o pagamento ocorrido, conforme documentos das fls. 174 a 183 e formulários extraídos do SIGAT com o detalhamento do pagamento das fls. 207 a 219, devendo ser homologado o recolhimento pela autoridade competente.*

*Em relação à infração 01, a lide reside no tratamento tributário dispensado aos serviços denominados pelo autuado de TC CPE SOLUTIONS e Advanced Services.*

*De acordo com o contrato apresentado pelo autuado em CD à fl. 184, denominado “CONDIÇÕES GERAIS DE CONTRATAÇÃO DO TC CPE SOLUTIONS”, o TC CPE SOLUTIONS compreende o aluguel de CPE, bem como a Instalação (Configuração/Montagem) do CPE, a manutenção do CPE e a prestação de outros serviços adicionais. CPE é a sigla para CustomerPremisesEquipment. Esta nomenclatura é utilizada para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade de um cliente. Caracterizam-se como CPE os equipamentos Roteador, Modem, Switch, PABX, Equipamento de Segurança de Rede e Remotas de Satélite.*

*O serviço denominado Advanced Services consiste no gerenciamento da rede/circuito de dados dos usuários, com objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações. É um serviço suplementar que otimiza e agiliza o processo de comunicação. Não consta da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que traz os serviços sujeitos ao ISS.*

*O § 11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, reproduziu o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98. Estabelece que estão incluídos na base de cálculo do ICMS das prestações onerosas de serviços de comunicação, os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

*Despacho da Procuradora Assistente da PGE/PROFIS (fl. 478), visando orientar acerca de entendimento sobre a tributação do ICMS, afirmou que o ICMS não incide sobre os valores cobrados pela empresa telefônica a título de aluguel de modem, roteador e PABX.*

*Desse modo, concluo que o ICMS não deve incidir sobre o aluguel de equipamentos terminais de rede denominado “TC CPE SOLUTIONS” por consistir em aluguel de equipamento, tal como previsto em orientação trazida pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS. Por outro lado, os valores cobrados referente ao gerenciamento de rede denominado “Advanced Services” devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS referente às prestações onerosas de serviço de comunicação, por consistir em serviço suplementar que otimiza o processo de comunicação.*

*Também considero correta a majoração da base de cálculo referente aos valores cobrados a título de gerenciamento de redes (advancedservices) na apuração do imposto. Como esta parcela foi inserida na cobrança do cliente sem a tributação do ICMS e considerando que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, nos termos do inciso I do § 1º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, o restabelecimento da base de cálculo se faz necessária por questão de justiça fiscal. Convém destacar que o CONSEF mantém este entendimento em reiteradas decisões como as constantes nos acórdãos CJF nº 0358-13/13 e 0272-11/16.*

*Assim, fica a infração 01 procedente em parte no valor de R\$1.292.122,09, com a exigência fiscal restrita ao gerenciamento de rede denominado ADVANCED SERVICES, conforme demonstrativo das fls.483 a 490.*

*Em relação à infração 02, o autuado reconheceu e pagou parte do crédito reclamado, conforme comprovantes às fls. 171 e 172 e formulário extraído do SIGAT com o detalhamento do pagamento à fl. 205. Assiste razão ao autuado quanto à alíquota equivocada aplicada pelo autuante na apuração do imposto devido. Apesar de constar na coluna 15 do demonstrativo das fls. 17 e 18 que a alíquota aplicada foi de 28%, o resultado obtido revela que a alíquota aplicada foi de 78%.*

*Também considero correta a majoração da base de cálculo na apuração do imposto, tal como ocorrido na infração 01. O montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, nos termos do inciso I do § 1º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, e a cobrança da prestação do serviço desonerada do ICMS implicou em redução indevida do valor exigido aos clientes, já que o imposto não compôs o preço do serviço. Desse modo, considerando a correta aplicação da alíquota de 28%, reconheço como procedente em parte a infração 02, no valor de R\$4.606,53, conforme demonstrativo das fls.491/492, devendo ser homologado pela autoridade competente os pagamentos efetuados pelo autuado.*

*Voto pela PROCÊDÊNCIAEM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzido o lançamento tributário para R\$1.298.672,35.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 169 do RPAF/99.

Inconformado com a manutenção de parte da infração 1, e também de parte da infração 2, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário. Repete os mesmos argumentos da inicial - que o ICMS não incide sobre o serviço de gerenciamento de redes (ADVANCED SERVICES) e a majoração da base de cálculo do ICMS não encontra razão na legislação, e assim, reconheceu apenas parcialmente a infração 2 excluindo o ICMS da base de cálculo, assim como mantém idêntico posicionamento quanto ao cálculo do imposto remanescente na infração 1.

Que em síntese, os Julgadores afastaram a cobrança de ICMS sobre operações de locação (TC CPE SOLUTIONS) e ajustaram a alíquota aplicada na infração nº 02. Ao final, o crédito tributário cobrado foi reduzido para “R\$1.298.672,35, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96”.

No entanto, alega que a decisão de primeira instância deve ser reformada por esta c. Câmara, uma vez que:

- a) O ICMS não incide sobre o serviço de gerenciamento de redes (“Advanced Services”), ante a ausência da relação comunicativa, requisito imprescindível à ocorrência da prestação do serviço de comunicação, consoante pacífica jurisprudência do STJ, STF e do TJBA;
- b) eventualmente, 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, ou seja, sobre o valor da operação, e não sobre um outro valor arbitrado (fictício).

Da não incidência de ICMS sobre o serviço de gerenciamento de redes. Em que pese o correto entendimento da 1ª JJF acerca da não incidência do ICMS sobre locação de equipamentos, remanesce no presente feito a exigência do imposto decorrente do *Advanced Services*.

Alega que tal serviço consiste, na verdade, em serviços destinados ao monitoramento e gerenciamento da rede de comunicação (esta rede prévia e separadamente estabelecida) para, com isso, impedir a superveniência de problemas técnicos em seu funcionamento. Entretanto, embora tenha reconhecido que o *Advanced Services* é um *serviço suplementar*, ela decidiu por manter a cobrança de ICMS, com fundamento no art. 17, §11º da Lei nº 7.014/96 que reproduz a redação da cláusula primeira do famigerado Convênio ICMS 69/98.

Que a aplicação do art. 17, §11º da Lei nº 7.014/96, bem como da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, foi afastada pelo TJBA, ao julgar o Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.805.0000, impetrado pela Recorrente contra Autoridades Coatoras vinculadas ao Estado da Bahia. No acórdão, o TJBA cita expressamente os serviços suplementares:

*“Consequentemente, denota-se a existência de direito líquido e certo em favor do impetrante, uma vez que a cobrança do ICMS sobre serviços que não possuem natureza de comunicação, como assinatura mensal, serviços suplementares, entre outros, configura flagrante ofensa ao princípio da legalidade.” (TJBA, MS nº 0000729-02.2009.805.0000-0, SEÇÃO CÍVEL DE DIREITO PÚBLICO, Rel. Des. ILMA MARIA DA ANUNCIAÇÃO, julgado em 06.05.2010)*

Assim, aduz que a manutenção da Decisão recorrida constituiu descumprimento da ordem judicial, já transitada em julgado (doc. nº 01). Além do TJBA, c. STJ também já pacificou o seu entendimento em relação à matéria em questão, em sede, inclusive, de recursos repetitivos (Tema: 427):

*“A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim — processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza —, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.(...) Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.”(STJ, REsp nº 1.176.753/RJ, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28.11.2012, DJe 19.12.2012 – destacamos).*

Que no mesmo sentido, o Pleno do STF já consignou que “o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98”, isso porque, “Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, *et por cause*, estão fora da incidência tributária do ICMS.” (RE 572020, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06.02.2014, publicado em 13.10.2014).

Que é evidente, por todas essas razões, que não há como imaginar que a remuneração cobrada por estas atividades possa ser tributada pelo 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” da presente autuação.

Da majoração indevida da base de cálculo do ICMS promovida pelo Fisco (“*Gross up*”) - Na remota hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto ao ponto impugnado, hipótese que apenas se cogita por segurança e precaução, inescapável se mostra o recálculo do tributo devido. Veja-se.

À revelia do art. 13, III, da LC nº 87/96 - segundo o qual “a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”, o Fisco simplesmente presumiu este valor, incluindo nele o montante que a Recorrente hipoteticamente acresceria ao valor cobrado, para fazer face ao dever fiscal. Ora, 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, *data venia*, equivocado do “cálculo por dentro” do imposto, a Fiscalização acresce ao valor efetivamente cobrado – e recebido – pela Recorrente, o percentual que *deveria ter sido cobrado* a título de ICMS, adotando uma base de cálculo absolutamente ficta, em desconsideração ao real *preço de serviço* (art. 13, III, da LC nº 87/96).

Que neste ponto, vale destacar, desde logo, que a Recorrente 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 (grossup), justamente por serem sistemáticas

distintas.

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 dispendir o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido. Utilizando como exemplo uma situação hipotética, em que o preço do serviço foi R\$100,00 e a alíquota do ICMS 28%, veja a diferença entre o cálculo “por dentro” e o “por fora”:

(a) cálculo “por fora”: o consumidor terá o dispêndio total R\$ 128,00 para obter o produto ou serviço contratado, pois arcará com R\$100,00, correspondente ao preço do produto, mais R\$ 28,00, pelo tributo devido (base de cálculo de R\$ 100,00 multiplicada pela alíquota de 28%).

(b) cálculo “por dentro”: o consumidor deverá arcar apenas com R\$ 100,00, pois esse valor já corresponde ao preço do produto (R\$ 72,00) mais o tributo devido (R\$ 28,00). Veja-se que o tributo é retirado “de dentro” do preço cobrado do consumidor, pois está nele embutido.

Que a Fiscalização baiana, com o devido respeito, criou um novo método de cálculo “por dentro”, em que o “preço do serviço” corresponderia tão somente a um percentual da efetiva base de cálculo do tributo, a qual deveria ser posteriormente calculada mediante apuração fiscal.

Assim sendo, no exemplo acima, 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.

Insiste que não há qualquer lógica ou qualquer base legal para essa operação. 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.

A sistemática de apuração “por dentro” do ICMS, já referendada pelo c. STF, definitivamente não pode ser usada de pretexto à Fiscalização para a adoção do procedimento adotado à lavratura da presente autuação, sem qualquer respaldo legal. Que o Supremo Tribunal Federal, no RE nº. 212.209/RS declarou que o ICMS deve incidir sobre o preço real efetivamente prestado e não sobre a base de cálculo ficta, como pretende fazer o Fisco no presente caso. Por oportuno, atente-se para o esclarecedor voto do Min. Nelson Jobim:

*“Vejamos a seguinte hipótese, meramente matemática: admitindo que num produto no valor de cem reais, vendido da empresa ‘A’ para a empresa ‘B’, sobre ela incidisse uma alíquota de 18%, que é mais ou menos a praticada, teríamos 18 de imposto. Quanto a empresa adquirente paga? Cem ou cento e dezoito reais? Se ele adquire por cento de dezoito, a operação que ele praticou foi de cento e dezoito”* (destacamos).

Corrigindo a absurda posição adotada pela Fiscalização de seu Estado, o Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco já consolidou seu posicionamento contrariamente ao pleito fiscal ora combatido, observe:

*“Destarte, ao analisar o demonstrativo retrocitado, efetuado pelo contribuinte, e diante do regramento vigente no Estado de Pernambuco (artigo 14, inciso X, do Dec. Estadual Nr. 14.876/91 – RICMS/PE), o valor do ICMS devido deve ser calculado, tomando-se como base de cálculo o preço efetivamente praticado, ou seja, cobrado do cliente. Aliás, no mesmo sentido decidiu-se em julgamento estampado no Acórdão 5ª TJ Nr. 0005/2012(05)*

(...)

*Assim, como resta demonstrado, não há insuficiência, no caso ora em exame, de recolhimento do ICMS respectivo, de modo que a base de cálculo atribuída pelo Auditor Autuante, agregando uma parcela, “por fora” para aumentar a base de cálculo é equivocada e, em seguida, aplicar a alíquota de 28% não encontrando a mesma amparo legal, de maneira que o meu voto é no sentido de extinguir o processo, nos termos do artigo 42 da Lei Mr. 10.654/91, na parte relativa ao pagamento já efetuado pela empresa autuada, e na parte remanescente, impugnada, julgar o AI em tela como improcedente, desconstituindo a exigência tributária litigiosa remanescente.”* (AI SF 2012.000001550751-16, Acórdão TJ nº 0042/2014, publicado no DOE em 30.05.2014 –destacamos)

Em conclusão, como o Estado da Bahia não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pela Recorrente, mas utilizou-se de base de cálculo artificialmente calculada, esta c. Câmara deve – na hipótese de considerar devida a autuação – restaurar a legalidade da autuação e retificar base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Pelo exposto, REQUER a Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar parcialmente *decisum* exarado pela 1ª JF, reconhecendo-se a integral insubsistência do Auto de Infração em exame, com extinção de todo o crédito tributário nele consubstanciado 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 ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, no endereço eletrônico [intimacoesbh@sachacalmon.com.br](mailto:intimacoesbh@sachacalmon.com.br) e endereço físico na Alameda da Serra, 119, 12º e 13 andares - Vale do Sereno, Nova Lima/MG - CEP 34000-000.

O auto foi convertido em diligência, na pauta suplementar do dia 26/04/2018 à PGE PROFIS, no sentido de se pronunciar sobre o ADVANCED SERVICE, nos termos do pedido de fls. 548/49, já que à fl. 442, a Douta Procuradoria opinou no sentido de excluir o TCE SOLUTION, mantendo o gerenciamento de redes.

Contudo ao citar precedentes de julgamentos em tribunais superiores, como prova à fl. 228, entre os serviços suplementares estariam os serviços acessórios de rede e softwares de gerenciamento, e tendo o voto recorrido acatado literalmente o despacho de fl. 478, que não excluiu de forma expressa o ADVANCED SERVICE, cuja definição como gerenciamento de rede em muito se aproxima de software de gerenciamento, solicitou esta Câmara, parecer conclusivo sobre a questão posta.

À fl. 551, o ilustre Procurador, Dr. José Augusto Martins Jr, asseverou que o ADVANCE D SERVICE funciona como efetivo suporte para manutenção de redes de comunicação do contratante, conforme extração da descrição dos serviços anexados ao parecer, e que nesses termos, não cabe mesmo a incidência do ICMS.

## VOTO

Inicialmente, devo tratar do Recurso de Ofício, em função de desoneração parcial da infração 1, e também da infração 2.

No caso da primeira infração, a redução foi fundamentada no parecer jurídico exarado pela PGE/PROFIS à fl. 478, em que a partir da consolidação das decisões dos tribunais superiores, entendeu não caber a exigência do lançamento do imposto sobre o aluguel de equipamentos de terminais de rede, conhecido como TCE SOLUTIONS, sendo mantido contudo, o serviço referente aos valores do gerenciamento de rede conhecido como ADVANCED SERVICES.

No caso da segunda infração, conforme se verifica à fl. 17, para uma base de cálculo de R\$3,68 do serviço tributado, logo à primeira linha, o imposto lançado foi de R\$2,87 o que corresponde à alíquota de 78%, em flagrante erro que foi reconhecido pelos autuantes, e reduzido posteriormente para a alíquota correta. Às fls. 491/93 foram refeitos os cálculos reduzindo a infração para R\$4.606,53. Assim posto não cabe reparos ao Recurso de Ofício, e passo ao Recurso Voluntário.

Quanto à primeira infração, remanesceu os valores que foram lançados quanto ao serviço ADVANCED SERVICE, que no parecer da PGE/PROFIS em que se baseou o julgamento de piso, não recomendou explicitamente a exclusão deste serviço do lançamento, conforme fl. 478.

No entanto, na fase de instrução do processo, constatou-se que a decisão judicial em que se baseou a Procuradoria, à fl. 235, relaciona entre os serviços não tributáveis pelo ICMS, os softwares de gerenciamento, cuja função é proporcionar as condições materiais para a implementação do serviço de comunicação.

Por esta razão, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS no sentido de avaliar se o parecer inicial não estaria omitindo o ADVANCED SERVICE mantido no lançamento, visto que pelos elementos descritivos se configuram como gerenciamento de redes, que aparenta ser o mesmo que “softwares de gerenciamento” citado na jurisprudência em que se fundamenta o

parecer, que respalda a decisão de piso.

Em resposta, a Procuradoria foi clara no sentido de reconhecer que no caso do ADVANCED SERVICE “*não cabe incidência do ICMS*” por ser atividade de gestão de mídias sociais, sendo um mecanismo de controle de informações, não sendo exatamente atividade de comunicação. Pelo exposto, entendo que o valor remanescente da infração 1 é Improcedente, razão pela qual dou Provimento ao Recurso Voluntário. Infração 1 Improcedente.

Já a infração 2, embora o Recorrente tenha reconhecido que há incidência do imposto, já que praticou operações tributáveis como não tributáveis, reconheceu parte do lançamento, por conta de não concordar com a metodologia de cálculo dos autuantes, mesmo após a correção efetuada quanto à alíquota inicialmente equivocada, e acusa o Fisco de utilizar-se de base de cálculo artificialmente calculada, tanto na infração 1 (agora com defesa prejudicada quanto a este argumento pela improcedência total já declarada) como também, a sustentar a procedência parcial do segundo item do lançamento, com fundamento na metodologia de cálculo que entende equivocada.

Alega 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 dispendir o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido*”.

Traz exemplo de uma situação hipotética, em que o preço cobrado do consumidor final foi R\$100,00 e a alíquota do ICMS 28%, e demonstra a diferença entre o cálculo por dentro e o por fora:

(a) cálculo “por fora”: o consumidor terá o dispêndio total R\$ 128,00 para obter o produto ou serviço contratado, pois arcará com R\$100,00, correspondente ao preço do produto, mais R\$ 28,00, pelo tributo devido (base de cálculo de R\$ 100,00 multiplicada pela alíquota de 28%).

(b) cálculo “por dentro”: o consumidor deverá arcar apenas com R\$ 100,00, pois esse valor já corresponde ao preço do produto (R\$ 72,00) mais o tributo devido (R\$ 28,00). ***Veja-se que o tributo é retirado “de dentro” do preço cobrado do consumidor, pois está nele embutido***

Arguiu então que “*no exemplo acima, 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*”.

Acrescenta ainda 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*”.

Ora, embora o Recorrente não contesta a metodologia de cálculo por dentro do ICMS, conforme preceitua a lei, e até traz exemplos corretos, exatamente da mesma forma como o Fisco efetuou o cálculo, porém em seguida apresenta argumento tergiversivo, que na prática muda o entendimento em que, por incrível que pareça, ele mesmo exemplifica corretamente, vejamos:

Primeiro, após apresentar o exemplo do cálculo no item “b” em que diz que o consumidor “deverá arcar apenas com R\$100,00 pois nesse valor já corresponde ao preço do produto (R\$72,00) e mais o tributo devido (R\$28,00) em seguida acrescenta: ***Veja-se que o tributo é retirado “de dentro” do preço cobrado do consumidor, pois está nele embutido***. Ora, o tributo não é retirado de dentro, ele está dentro, como o próprio exemplo confirma, o consumidor arca com o preço de R\$72,00 e R\$28,00(ICMS), e ao final, diz que “***é retirado de dentro, pois está nele embutido***”, trazendo enorme confusão conceitual, após apresentar corretamente o exemplo.

Segundo, no caso do exemplo “b” apresentado, cálculo do imposto por dentro, de fato o consumidor deverá arcar com 100 reais, pois esse valor já corresponde ao preço do produto (R\$72,00) e também o tributo devido (R\$28,00). As duas parcelas somadas (preço do serviço + imposto) é cobrado ao consumidor, e este é efetivamente o cálculo do ICMS por dentro e que foi assim mesmo que os autuantes fizeram.

Contudo, o Recorrente, em severo esforço para confundir o cálculo, a seguir, alega que o Fisco criou um *“novo método de cálculo por dentro, em que o preço do serviço corresponderia tão somente a um percentual da efetiva base de cálculo do tributo, a qual deveria ser posteriormente calculada mediante apuração fiscal.*

Que assim sendo, no exemplo acima, 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.* Insiste que não há qualquer lógica ou qualquer base legal para essa operação.

Temos aí, a segunda confusão teórica apresentada pelo Recorrente, quando descreve com imperfeições, a metodologia que ele mesmo exemplifica, que está correta, e que foi a aplicada pelo Fisco, não fosse o fato do Recorrente dizer que os autuantes acrescentaram *“28% para se obter a base de cálculo”*, e conclui 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”*.

Em verdade, após apresentar o exemplo, matematicamente de forma perfeita, conclui que o contribuinte, simplesmente ***deve retirar do preço cobrado (base de cálculo) o montante do imposto***, quando em verdade não deve retirar, como seu próprio cálculo demonstra, pois deve o ICMS integrar o montante do imposto em sua base de cálculo, conforme a lei, e isto é exatamente o que traz o exemplo “b” apresentado pelo Recorrente e que foi exatamente a forma que foi feita pelos autuantes. Ou seja, o Recorrente apresenta o cálculo correto, porém explica-o de forma errada, e diz que os autuantes erraram.

A diferença entre o cálculo que o próprio Recorrente traz e que os autuantes aplicam, cinge-se ao fato que no exemplo citado, o Recorrente traz uma situação em que hipoteticamente ele estaria emitindo um documento fiscal, tributando o serviço, no valor total de R\$100,00 (base de cálculo), que aplicada uma alíquota de 28%, obtém-se o efetivo valor do serviço prestado, de R\$72,00, e com o imposto de R\$28,00, que somados, obtém-se o valor total da nota fiscal, sendo tudo o que foi cobrado ao consumidor (R\$100,00).

Hipoteticamente, os autuantes fazem exatamente o mesmo, só que neste caso, como o serviço não foi tributado, o Recorrente no caso, ao emitir uma fatura pelo serviço que deveria tributar, mas não tributou, cobraria apenas R\$72,00, e não R\$100,00 (lembramos que a diferença, de R\$28,00, corresponde ao tributo que deveria ser cobrado do consumidor, mas não o foi), e o que fizeram os autuantes?

Bem, diante do valor de R\$72,00 deveriam aplicar os 28% sobre esta base de cálculo? Claro que não! Neste caso, obteriam R\$20,16 de ICMS a cobrar. Ora, o próprio cálculo do exemplo do próprio Recorrente em sua defesa, demonstra que o ICMS, cujo cálculo é por dentro, neste caso é R\$28,00 e não R\$20,16. É só conferir o item “b” do exemplo do Recorrente, e se verá que a base de cálculo é R\$100,00 e não R\$72,00 e sobre a base de cálculo de R\$100,00, que posteriormente o Recorrente chama em sua argumentação de “majorada”, é que se aplica a alíquota de 28%. E foi exatamente isto, repito, que os autuantes fizeram.

A Recorrente diz 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 (grossup)”***.

Contudo, o que a Recorrente chama de MAJORAÇÃO da base de cálculo, é exatamente a integração do imposto (R\$28,00) à base de cálculo para efeito de aplicação da alíquota, de forma que ao se somar o preço do efetivo serviço (R\$72,00) mais o imposto (R\$28,00) obtém-se a base de cálculo para aplicação da alíquota, que a Recorrente aqui, chama de base de cálculo MAJORADA e ilegal, de R\$100,00, contradizendo o próprio exemplo que trouxe à defesa.

Ora, repito, desta base de cálculo (R\$100,00) é que se obtém à alíquota de 28%, o valor de R\$28,00 de ICMS, pois do contrário, encontraríamos R\$20,16 de imposto, se aplicássemos os 28% sobre



R\$72,00. Esta situação, como deseja o Recorrente (sem “majorar” a base de cálculo), de só aplicar a alíquota sobre o preço do serviço e não do serviço somado ao próprio imposto, é o método de cálculo “por fora”, exatamente como no exemplo “a” descrito pelo Recorrente, em que sendo o serviço contratado de R\$100,00, aplica-se 28% e obtém-se o valor de R\$128,00, que é a forma de cálculo do IPI.

No caso em lide, o Recorrente quer que se aplique 28% sobre R\$72,00 (valor do serviço) da mesma forma como no exemplo “a”, só que neste caso o valor do serviço é R\$100,00 e não R\$72,00. O exemplo do Recorrente no item “a” só não fica melhor compreendido, porque em vez de manter o valor do serviço em R\$72,00 e aplicar a alíquota de 28% que resultaria em R\$20,16 e que somados resultaria em R\$92,16 e não R\$128,00.

Prova que o Recorrente tergiversa para confundir a base de cálculo por dentro é quando diz que **“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**, e insiste “que não há qualquer lógica ou qualquer base legal para essa operação”.

Em verdade no exemplo citado o próprio contribuinte acrescentou 28 reais, que não corresponde a *acrescentar exatamente a 28%*, como afirma o Recorrente, mas sim, 38,88%. Ora, como afirmei que o exemplo do Recorrente reproduz a metodologia dos autuantes, quer se dizer então que o Fisco aplicou 38,88% em vez de 28%, que é a alíquota legal para telecomunicações? Não estaria este Relator só complicando a situação e dando razão ao Recorrente? De forma alguma. Vejamos como ocorre a tributação do ICMS.

Para facilitar o entendimento, em vez de citar a alíquota real de 28%, vou aqui construir um exemplo com uma alíquota hipotética de uma mercadoria ou serviço, que seja 20%. Se o contribuinte vende a citada mercadoria por R\$100,00, com alíquota de 20%, teremos R\$20,00 de imposto, e R\$80,00 da mercadoria ou serviço. Contudo, se o contribuinte por erro, entende que a operação é isenta, e cobra apenas R\$80,00 (lembramos que o imposto é suportado pelo consumidor e neste caso, por um erro do emitente da nota fiscal, não há imposto) e depois quando o Fisco for cobrar o imposto devido, se aplicar a alíquota de 20% sobre R\$80,00 reais, obterá o valor de R\$16,00 de imposto e não R\$20,00.

Para que obtenha o valor de R\$20,00 é preciso aplicar a alíquota de 25% sobre R\$80,00, que é o que se chama de “alíquota efetiva”, quando a alíquota nominal, é aquela que é aplicada sobre a mercadoria ou serviço somado à sua própria base de cálculo. Daí que, os autuantes teriam duas opções, ou majorar a base de cálculo, integrando o imposto, aplicando-se a alíquota legal e nominal de 28%, ou então não majorar a base de cálculo, sem integrar o próprio imposto, contudo aplicar a alíquota efetiva de 38,88% para se obter o mesmo resultado.

Para encerrar, quando falamos que a alíquota básica de ICMS, que é de 18%, estamos falando de alíquota nominal, pois a alíquota efetiva é maior, neste caso, 21,95%. Pela mesma razão, de que numa operação tributada de R\$100,00 a 18%, obtém-se o imposto de R\$18,00 e o valor da mercadoria, é R\$82,00. Contudo, se formos fazer o cálculo por fora e não por dentro, precisamos aplicar a alíquota efetiva do ICMS de 21,95% (para o caso da nominal de 18%) sobre o valor da mercadoria, de R\$82,00, para se obter o mesmo valor de R\$18,00, pois se neste caso, aplicarmos 18% sobre R\$82,00 (que é o que deseja o Recorrente), teremos R\$14,76 de ICMS e não R\$18,00.

No caso do cálculo por fora, como no IPI, tanto a alíquota nominal como a efetiva são iguais, mas no caso do cálculo por dentro, a alíquota efetiva (quando aplicada diretamente sobre o preço da mercadoria ou serviço) é sempre maior que a nominal (que é aplicada sobre o preço da mercadoria ou serviço, somada ao montante do próprio imposto cobrado).

Tomando como exemplo, o caso concreto, à fl. 492, a Nota Fiscal nº 195 teve serviço cobrado, sem o imposto, no valor de R\$3,83. A base de cálculo é R\$5,32 e o imposto calculado é de R\$1,49. Se somarmos o imposto (R\$1,49) com o valor do serviço (R\$3,83), obteremos a base de cálculo

citada, de 5,32, que corresponde exatamente ao exemplo apresentado pelo Recorrente no item “b” *(o consumidor deverá arcar apenas com R\$100,00, pois esse valor já corresponde ao preço do produto (R\$72,00) mais o tributo devido (R\$28,00)).*

No caso, a nota fiscal foi emitida como se fosse operação não tributada, foi o serviço cobrado no valor de R\$3,83, que no exemplo paradigma dado foi R\$72,00, e o imposto cobrado foi de R\$1,49, que no exemplo foi R\$28,00, obviamente a soma do imposto com o serviço (R\$5,32) corresponde também à soma do paradigma (R\$100,00). Contudo, o que deseja o Recorrente, é que se aplique a alíquota de 28% sobre o serviço cobrado (sem imposto) de R\$3,83, que à alíquota de 28%, corresponderia R\$1,07 de ICMS e não de R\$1,49 como fizeram os autuantes.

Assim, face ao exposto, mantenho a infração 2 Parcialmente Procedente após as correções efetuadas pelos autuantes, e que foi referendado no julgamento recorrido.

Foi considerado durante a sessão pela ilustre representante da Recorrente que os valores reconhecidos nas infrações 3 e 4 teriam sido feitos nas mesmas considerações quanto às alegações de erro de cálculo do ICMS por dentro, contudo nos termos do voto recorrido, *“as infrações 03 e 04 foram reconhecidas pelo autuado e o pagamento ocorrido, conforme documentos das fls. 174 a 183 e formulários extraídos do SIGAT com o detalhamento do pagamento das fls. 207 a 219, devendo ser homologado o recolhimento pela autoridade competente.*

Ao consultar as infrações 3 e 4, a descrição não aponta operações tributadas como não tributadas de forma a ensejar discussões quanto à base de cálculo, contudo, caso a empresa tenha incorrido em mesmo posicionamento quanto aos cálculos que considerou para efeitos da defesa da infração 2, deve entender que em havendo diferenças a recolher, a infrações 3 e 4 são extensivas às razões postas neste voto quanto ao item 2.

Pelos fundamentos acima exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, e deu PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0003/16-2**, lavrado contra **OI MÓVEL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.550,26**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente os pagamentos efetuados pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS