

PROCESSO	- A. I. Nº 278003.0004/17-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDOS	- TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJJ nº 0054-01/18
ORIGEM	- IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/12/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0337-12/18

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Falta de tributação em serviços suplementares de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos que otimizam a prestação de serviço de comunicação. Correto o restabelecimento da base de cálculo com a inclusão do valor do imposto no preço cobrado do cliente sem a tributação. Infração 01 procedente. Excluída a exigência sobre aluguel de equipamentos, com base em parecer emitido pela PGE. Infração 2 improcedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra a Decisão do Acórdão nº 0054-01/18 da 1ª JJJ que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/09/2017, para exigir o ICMS no valor total de R\$5.473.008,81, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (02.08.38) - deixou de recolher ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, relativamente à montagem, instalação e configuração de aparelhos, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$432.989,18, 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, relativamente a aluguel ou locação de aparelhos e equipamentos, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$5.040.019,63, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Por unanimidade, os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual entenderam por bem julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, desconstituindo a infração 2 e mantendo a infração 1, no valor de R\$432.989,18, acrescido da respectiva multa de 60% e acréscimos legais, conforme voto abaixo transcrito:

VOTO

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

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 à título de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Em relação à infração 01, a lide reside no tratamento tributário dispensado aos serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos e “Advanced Services”. Tais serviços tem o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações. É um serviço suplementar que otimiza ou 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.

Desse modo, entendo que na base de cálculo do ICMS devem ser incluídos os valores cobrados à título de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos, uma vez que esses custos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação.

Também considero correta a majoração da base de cálculo referente aos valores cobrados 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. Infração 01 procedente.

Em relação à infração 02, a discussão gira em torno da incidência do ICMS sobre aluguel ou locação de equipamentos utilizados na prestação de serviço de comunicação. Sobre esse assunto, a Procuradoria Geral do Estado (PGE), com supedâneo na jurisprudência pacificada em nossos tribunais superiores, manifestou-se no Processo Administrativo nº PGE 2013.642192-0, com a concordância do Procurador Geral do Estado, Paulo Moreno Carvalho, contra a inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores cobrados pelas empresas como contrapartida pela locação dos equipamentos necessários à prestação do serviço, ainda que ambas as remunerações – a locação e o próprio serviço – venham exigidas na mesma fatura, em rubricas apartadas (fls. 112 a 121).

Assim, em concordância com decisão já tomada por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF nº 0132-01/17, e decisão da 2ª instância desse CONSEF no Acórdão CJF 0261-12/17, voto pela improcedência da infração 02.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$432.989,18, referente à manutenção da exigência fiscal contida na infração 01.

A 1ª JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A recorrente inconformada com a decisão de piso interpõe Recurso Voluntário contra a manutenção da infração 1, relativa à inclusão dos valores recebidos a título de serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos na base de cálculo do ICMS Comunicação.

Entende que o Estado da Bahia extrapolou o âmbito de competência que lhe foi outorgado para, indevidamente, alargar a base de incidência do tributo, atingindo o âmbito de competência municipal para tributar serviços que não são serviços de comunicação *stricto sensu*.

Esclarece que a exigência do imposto sobre os serviços de comunicação decorre da Constituição Federal, que prevê, em seu art. 155, inciso II, a competência dos Estados-membros para instituir o referido tributo.

Após a promulgação da Carta, dois diplomas normativos fizeram o papel de normas gerais sobre o ICMS Comunicação: o Convênio ICMS 66/88, celebrado com fulcro no art. 34, §8 do ADCT 17, e a Lei Complementar nº 87/96, atualmente em vigor. A Lei Complementar, por delegação da Carta Constitucional, delineou a hipótese de incidência do tributo:

Sustenta que ao deferir aos Estados a imposição de tributo sobre a “prestação de serviço de comunicação”, o constituinte acabou por fixar os limites do fato gerador (especialmente do aspecto material da hipótese de incidência) do ICMS Comunicação em torno dos conceitos de “prestação de serviço” e de “comunicação”. Destaca que seria este o limite da atuação do legislador infraconstitucional Federal, ao editar a Lei Complementar, e Estadual que ao instituir os tributos através das Leis Estaduais não pode elastecer os conceitos utilizados na constituição.

Descreve que a “prestação de serviço” se entende por uma atividade humana, com conteúdo econômico e caráter negocial, realizada em favor de outrem, sob o regime de direito privado. Envolve sempre um fazer, jamais um dar ou ceder.

Conclui afirmando que serviço de comunicação é um ato negocial, oneroso, constituído por uma obrigação de fazer, praticado por um sujeito em favor de outrem, que possibilite a transmissão de uma mensagem, de um transmissor para um receptor, por meio de um canal.

Rechaça a intenção dos Estados ao tentar extrapolar a competência constitucional a eles designada pela Constituição, ao editar Convênio ICMS 69/98, que autorizou, ao arrepio da legislação vigente e da própria Constituição, a tributação, pelo imposto estadual, dos valores cobrados a título de habilitação e disponibilidade de serviços de telecomunicações.

Afirma ser solar a ilegalidade/inconstitucionalidade da cláusula primeira do aludido Convênio, posto que a atuação do CONFAZ ao editá-lo extrapolou, em muito, sua função constitucional positivada no art. 155, §2, XII, g da CF/88.

Da mesma maneira, incorreu em erro a legislação baiana ao ampliar a base de cálculo do

imposto. Isso porque, a Lei Maior somente autoriza a incidência do imposto sobre prestação de serviços de comunicação e de tudo aquilo que não configurar relação comunicativa *stricto sensu* viabilizada por terceiro de forma onerosa não poderá ser tributável pelo ICMS.

Sinaliza que referia constitucionalidade e ilegalidade da legislação dos Estados, inclusive do Estado da Bahia, já foi amplamente reconhecida pelo Poder Judiciário, sendo também objeto de parecer da Procuradoria do Estado da Bahia reconhecendo a impossibilidade de se tributar o aluguel de equipamentos e os serviços acessórios que não se confundam com “serviços de comunicação”.

Aponta que o judiciário já apreciou a matéria e entendeu pela impossibilidade de tributação pelo ICMS Comunicação dos serviços preparatórios, acessórios ou intermediários, que não sejam comunicação em sentido estrito. Traz ementa do RESP sobre o assunto.

Salienta que o Superior Tribunal de Justiça, desde 2012, em julgamento pelo rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), pacificou o entendimento pela impossibilidade de cobrança.

Ademais, esclarece que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) adota o entendimento, havendo inúmeros julgados que apontam no mesmo sentido: a impossibilidade de incidência do ICMS sobre parcelas que não sejam comunicação em sentido estrito.

Alega ser inconcebível a tributação pelo ICMS Comunicação dos serviços preparatórios ou acessórios, que não se refiram à comunicação em sentido estrito.

Informa que a descrição da Infração 1 revela que o Auditor efetuou o lançamento do ICMS-Comunicação sobre os serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos.

Pontua novamente que o ICMS só pode incidir sobre o serviço de comunicação em sentido estrito, sendo aquele caracterizado como um ato negocial, oneroso, constituído por uma obrigação de fazer, praticado por um sujeito em favor de outrem, que possibilite a transmissão de uma mensagem, de um transmissor para um receptor, por meio de um canal.

Afirma que referido entendimento é baseado na Constituição Federal, na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), e chancelado pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Sinaliza que os serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos não se caracterizam como serviço de comunicação, podendo ser classificados como atividades-meio para viabilizar o serviço, o que não constitui hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, como já exaustivamente demonstrado nos itens anteriores da defesa.

Adicionalmente esclarece que os serviços listados, aos quais se tenta fazer incidir o ICMS, são tributados pelo ISS e constam expressamente da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/02, ora no item 14.01 ora no item 31.01.

Apenas para reforço da argumentação, alega que se observado as notas fiscais que se encontram anexas, é possível verificar clara distinção entre os serviços prestados, bem como das bases de cálculo do ISS e do ICMS, cada um dos tributos recolhido para o ente federativo competente, como não poderia deixar de ser.

Ainda em referência a infração 1 contesta que o cálculo do tributo devido está dissonante com o quanto determinado pela legislação, afirmado que a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço, consoante art. 13, III, da Lei Complementar 87/96.

Contesta que o Ilmo. Auditor Fiscal adotou a técnica denominada *gross up* para, artificialmente, inflar a base de cálculo do imposto incluindo novamente o valor do ICMS que, em tese, deveria incidir sobre a operação na base de cálculo.

Explica que, sob a justificativa de que o ICMS deve compor a sua própria base de cálculo, o fiscal autuante entendeu que deveria identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS e, então, adicionar este novamente. Assim, multiplicando duas vezes a alíquota, estaria ao seu ver, realizando o cálculo “por dentro” do imposto.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

O presente Recurso de Ofício limita-se a apreciar a decisão que julgou improcedente a infração 2 do Auto de Infração em comento.

O tema objeto da presente lide tornou-se pacífico neste CONSEF a partir do Parecer Opinativo Legal (PGE 2013.642192-0) exarado pela Procuradoria com ratificação dos Ilmos. Procuradores Chefe da Especializada e Procurador Geral do Estado, no sentido de que não há incidência do ICMS na comunicação a locação de bens móveis utilizadas na prestação do serviço de comunicação, ratifico referido entendimento, comungando com a decisão de piso que julgou improcedente a exigência do ICMS sobre a rubrica referida.

Ademais, a 1ª Seção do STJ também já se pronunciou (REsp 945.037/AM, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO) sobre a impossibilidade de se tributar como serviço a locação de equipamentos, afastando especificamente a incidência do ICMS sobre a locação de equipamentos de comunicação.

Não se deve prosperar a intenção do fiscal autuante em exigir ICMS sobre locação de equipamentos.

Reparos não há, portanto, na decisão de piso que julgou improcedente a infração 2 do presente Auto de Infração.

Avanço na apreciação do Recurso Voluntário que visa combater a decisão que julgou procedente a infração 1 “*deixou de recolher ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, relativamente à montagem, instalação e configuração de aparelhos, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$432.989,18, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*”

O cerne da questão gravita em torno da amplitude do conceito “prestação de serviço de comunicação” previsto no art. 155, II, da Constituição Federal e no art. 2, III, da LC 87/96, a fim de discriminar que espécie de serviços prestados pelas empresas de telefonia se subsomem à hipótese de incidência do imposto estadual em comento.

Entende o fiscal autuante que os valores recebidos pela recorrente a título de serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos devem ser inseridos na base de cálculo do ICMS Comunicação.

A recorrente, em sede recursal, alega que a exigência do ICMS sobre as rubricas acima mencionadas não procede, na medida em que são consideradas atividade meio, de caráter eventual e esporádico na relação contratual, colacionando decisão apreciada pelo STF- RE 572020 da Relatoria do Min. Marco Aurélio favorável a esta interpretação.

Sinaliza também para a afirmação trazida na ementa do Eg. Superior Tribunal de Justiça (RESp nº 1176753) que diz: “*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.*”

Ainda que seja do meu conhecimento quanto ao PARECER da PGE em relação ao tema, peço vênia, contudo, para discordar das restrições aplicadas no referido Parecer, entendendo ser inviável a análise subjetiva e individualizada de cada item da prestação de serviços da recorrente, sendo, portanto, favorável ao conceito amplo de que o que se tributa é a prestação onerosa de serviços de telecomunicação, assim entendido aquele que propicia a troca de mensagens/informações entre um emissor e um receptor.

Assim sendo, as cobranças a título de montagem, instalação e configuração de aparelhos não podem ser considerados serviços essenciais à telecomunicação e, portanto, não podem ser tributados com o imposto estadual.

O ICMS só pode incidir sobre o serviço de comunicação em sentido estrito, sendo aquele caracterizado como um ato negocial, oneroso, constituído por uma obrigação de fazer, praticado por um sujeito em favor de outrem, que possibilite a transmissão de uma mensagem, de um transmissor para um receptor, por meio de um canal.

Diante do acima exposto, os serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos não se caracterizam como serviço de comunicação, podendo ser definidos como atividades-meio para viabilizar o serviço, o que não constitui hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE a infração 1.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Peço vênia à nobre Relatora 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 a Relatora, 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.

Aliás, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 prevê que os serviços de valor adicionado deverão compor a base de cálculo, independentemente da denominação que venha a ser adotada.

“Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (grifo acrescido).”

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 2016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Ofício GabIPROFIS/PGE nº 042/2016.

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

Quanto à alegação de Gross Up, deve-se frisar que a inclusão do tributo estadual na própria base de cálculo é regra geral do microssistema do ICMS, presente no art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso XII, alínea “i”, conforme abaixo.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

*...
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*...
XII - cabe à lei complementar:*

*...
i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre (grifo acrescido), também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.
...”*

Quanto ao entendimento jurisprudencial, é importante ressaltar que não há, ainda, entendimento consolidado relativamente à matéria, pois o REsp 912888, com repercussão geral, firmou entendimento contrário àquele que defende a autuada.

Ex-positis, peço permissão para votar no sentido de NÃO PROVER o Recurso Voluntário, acompanhando, todavia, a posição da Relatora naquilo que se refere ao não provimento do recurso de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 278003.0004/17-2, lavrado contra TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$432.989,18, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira vilas Boas, Carlos Antonio Borges Cohim da Silva e Washington José dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

LUIZ AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE AMARAL – REPR. DA PGE/PROFIS