

A. I. Nº - 298636.0004/17-8
AUTUADO - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/03/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0038-05/18

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação. Integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal, quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, inclusive valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação. O contribuinte utiliza, nas operações autuadas, o CFOP 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte. Os serviços em questão são denominados “*Mensalidades Rental Program*” e foram lançados na coluna “outros” nos registros do Convênio ICMS 115/03. Infração não elidida. Não provado documentalmente a alegação defensiva de que as receitas auferidas pela empresa autuada se referiam exclusivamente aos contratos de locação de aparelhos de telefonia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 20/09/2017, para exigir ICMS no valor principal de R\$83.075,69, na forma do demonstrativo de fls. 7 e CD/Mídia 9 dos autos, contendo a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 1 – 02.08.38 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Lançado ICMS no valor de R\$83.075,69, com enquadramento no art. 1º, inc. III; art. 2º, inc. VII; e art. 32, da Lei nº 7.014/96.

No campo “descrição dos fatos” do A.I. consta que o autuado é empresa prestadora de serviços de telecomunicações que deixou de recolher o ICMS referente a prestações de serviços realizadas para não contribuintes do imposto, registradas sobre o código CFOP 5307. Os serviços em questão são denominados “*Mensalidades Rental Program*” e foram lançados na coluna “outros” nos registros do Convênio ICMS 115/03. O autuante fez menção também ao Convênio ICMS 69/98 que estabelece a incidência do imposto sobre valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, bem como aqueles relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Destaca que está anexa a este Auto de Infração (gravado em CD-R) a relação de todas as notas fiscais, extraídas dos registros do Convênio ICMS 115/03, em que foram prestados os serviços denominados “*Mensalidades Rental Program*” sem o recolhimento do imposto.

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 14 a 28, com documentos anexos acostados aos

autos, contestando o Auto de Infração em tela, pelas razões que passo a expor.

Inicialmente, destaca que a presente impugnação é tempestiva, tendo em vista que foi cientificada pessoalmente do auto de infração em 29.9.2017 (DOC. 2), completando-se apenas em 30.9.2017 o prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação de defesa administrativa - nos termos do art. 123 do Decreto Estadual nº 7.629/1999, com redação dada pelo Decreto nº 15.807/2014, destacando que foi autuada por não ter recolhido o ICMS referente aos valores cobrados de seus clientes a título de "Mensalidade Rental Program", no período entre janeiro a dezembro de 2016, no valor de R\$83.075,69, valores esses que, no entender do Fiscal, deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação.

Alega que tal entendimento não merece prosperar, devendo ser cancelado o lançamento de ICMS em face de:

- (i) ausência de motivação hábil a embasar a inclusão das parcelas objeto de autuação "Mensalidade Rental Program" na base de cálculo do ICMS macula o lançamento e o reveste de nulidade na medida em que o deixa genérico;
- (ii) atividade de locação de bens móveis não constitui um serviço de comunicação, pelo que não pode ser tributada, consequentemente, pelo ICMS-comunicação;
- (iii) locação dos aparelhos celulares é mera atividade meio para a prestação do serviço de comunicação da Impugnante, pelo que não está sujeita ao ICMS, que apenas incide sobre a atividade de comunicação propriamente dita (processo de transmissão - emissão ou recepção - de informações de qualquer natureza);
- (iv) interpretação conferida pelas autoridades fiscais, ao ampliar o campo de incidência previsto na legislação do imposto, viola o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal.

- *Da nulidade do Auto de Infração por falta de motivação.*

Diz que, de acordo com o Auto de Infração ora combatido e com a descrição de fatos nele contida, de que deixou de recolher ICMS sobre a prestação dos serviços "Mensalidade Rental Program", os quais, no entender do fisco baiano, são fatos geradores do imposto estadual.

Alega que o referido Auto de Infração traz apenas informações genéricas sobre a conclusão da fiscalização pela incidência do ICMS sobre parcelas cobradas a título de locação de equipamentos, sem que fossem externados os fundamentos hábeis para justificar esse reenquadramento como se receitas de comunicação fossem.

Destaca que, a mera transcrição do Convênio CONFAZ 69/1998 e a indicação do fundamento legal que prevê a alíquota de ICMS aplicável (28%) não são elementos suficientes para que a autuação contenha elementos claros e precisos a permitir a devida defesa pela parte ora Impugnante.

Neste contexto diz que a lavratura do Auto de Infração é um ato administrativo que está sujeita aos requisitos genéricos de validade, dentre os quais a motivação, na forma dos arts. 5º, LV, 37, caput e 93, X, da CF/88. Destaca também, entendimento do estudioso Alberto Xavier quanto ao aspecto da necessidade de motivação para a validade do ato administrativo. Traz à tona, também, o art. 142, do CTN, que dispõe sobre o lançamento fiscal.

Ao final, observa que ao deixar de expor suas razões hábeis a enquadrar a "Mensalidade Rental Program" como se serviço de comunicação fosse, o lançamento realizado carece de um de seus requisitos essenciais, sendo, por essa razão, nulo de pleno direito.

- *Da ilegalidade e da inconstitucionalidade da exigência do ICMS- comunicação sobre os serviços "mensalidade rental program".*
- a. Da ilegalidade no enquadramento de aluguel de aparelhos celulares como serviço de comunicação.

Cita que, de acordo com o inciso II do art. 155 da Constituição Federal, o ICMS incidirá sobre 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, sendo que esta é também a previsão do inciso III, do art. 29, da LC nº 87/1996, o qual dispõe 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.

Desse modo, diz que o fato gerador do ICMS alcança a prestação onerosa dos serviços de comunicação. Portanto, aduz que, para que o ICMS incida sobre os serviços de comunicação, é necessário que o sujeito passivo, contribuinte do imposto, efetue uma operação de comunicação onerosa; sobre o preço do serviço, que é a base tributável do ICMS-Comunicação, deve incidir uma alíquota a ser determinada por cada estado, percentual o qual, no Estado da Bahia, é de 28%.

No presente caso, destaca que o Fisco Estadual sustenta que a Impugnante não recolheu ICMS referente à prestação dos serviços denominados "*Mensalidade Rental Program*". Contudo diz que a exigência do fiscal é completamente ilegal e inconstitucional, pelo fato do aluguel de equipamentos, aqui exercido sob a rubrica "*Mensalidade Rental Program*", serem episódios distintos da prestação onerosa dos serviços de comunicação.

A "*Mensalidade Rental Program*" é um valor cobrado pela Nextel sobre o aluguel de aparelhos celulares da tecnologia iDEN (*Integrated Digital Enhanced Network*), que é uma tecnologia que fornece aos seus usuários os serviços de rádio no sistema *push-to-talk*. Diz, então, que a modalidade "*Rental Program*" é justamente o valor relativo ao aluguel dos mencionados aparelhos, não sendo, portanto, uma contraprestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Diz que os serviços abrangidos pela modalidade "*Rental Program*" referem-se à locação de bens móveis, na qual uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. Assim, diz que a locação de bens móveis tem cunho meramente contratual, não caracterizando circulação de mercadoria nem prestação de serviço alcançadas pela incidência do ICMS.

Desse modo, defende que a locação de bens móveis não pode ser considerada prestação de um serviço, uma vez que constitui obrigação de dar, ao passo que o serviço é caracterizado por uma obrigação de fazer.

Citando o art. 565 do CC, que traz a definição de locação de coisas, bem como os artigos 593 e 594 do mesmo diploma legal, bem assim o art. 110 do CTN, diz que não podem as autoridades fiscais desprezar o conceito de "serviço" para fins de tributação das operações de locação praticadas.

Trazendo também aos autos, decisões de outros tribunais administrativos, bem assim do STJ, diz que não é difícil concluir que o serviço denominado "*Mensalidade Rental Program*", apesar de ser uma tarifa paga mensalmente, **não é cobrado para que o serviço de comunicação seja disponibilizado**. É, porém, um valor cobrado a título de locação pelos bens móveis cedidos onerosamente pela Impugnante, não podendo ser considerado como um "serviço de comunicação propriamente dito", razão pela qual a incidência do ICMS-Comunicação, nessa hipótese, é ilegal e inconstitucional.

b. Da ilegalidade na tributação das atividades meio de comunicação

Da leitura do art. 155, II da CF/88; art. 23, III da LC 87/96, diz verificar que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação propriamente ditos. Neste sentido, a definição de telecomunicações vem estabelecida no §9 do art. 60, da Lei nº 9.472/97, que destaca.

Assim, diz que a locação de aparelhos celulares claramente não se enquadra neste conceito, configurando mera atividade meio para a prestação do serviço de telecomunicação pela Impugnante, uma vez que objetiva viabilizar o acesso a tal serviço.

Observa que esta locação não é necessária nem essencial à realização da comunicação, tratando-se na verdade de uma facilidade conferida aos seus clientes. Diz que, tanto é assim que não condiciona a prestação de seus serviços de comunicação à locação dos aparelhos, mesmo porque oferece, também, aos seus clientes a opção de compra dos celulares, como diz que é possível verificar na loja *online*, disponível em *website* da Nextel (DOC. 4).

Trazendo outros argumentos, associados a jurisprudência do STJ, diz que os serviços prestados sob a rubrica "*Mensalidade Rental Program*" configuram-se como uma contraprestação devida em decorrência da locação de equipamentos. A Nextel, posteriormente, prestará um serviço de comunicação, via tecnologia iDEM, que é contratado, remunerado e tributado em separado.

Assim, requer que seja afastada a tributação do ICMS sobre os serviços abrangidos pela modalidade "*Rental Program*", porque a locação de bens móveis tem cunho meramente contratual, não caracterizando circulação de mercadoria nem prestação de serviço, de modo a ser indevido o auto de infração que leve em conta essa tributação.

Diante do exposto, requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração nº 2986360004/17-8, pela falta de motivação e pela falha na determinação da matéria tributável.

Caso assim não se entenda, requer seja julgada improcedente a exigência no que se refere à tributação dos serviços abrangidos pela modalidade "*Rental Program*" pelo ICMS, seja pela não incidência do imposto sobre a locação de bens móveis, seja pela não incidência sobre a mera atividade meio para a prestação do serviço de comunicação, devendo ser julgada improcedente a presente autuação.

O autuante, em sua informação fiscal, fls. 50, sustenta que, uma vez que a locação dos aparelhos é imprescindível à prestação do serviço de telecomunicação fornecido pelo autuado, ou seja, uma situação em que o cliente não tem opção de comprar (ou alugar) livremente um aparelho de outra empresa e ter o mesmo serviço prestado, uma situação em que o serviço só pode ser prestado pelo aparelho locado com chip da Nextel, configurado para ser utilizado apenas e exclusivamente na prestação do serviço contratado, entende que o valor cobrado na locação deve integrar a base de cálculo do ICMS sobre o serviço de telecomunicação.

Por este motivo mantém a exigência do imposto sobre serviço de telecomunicação.

VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto, a multa e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados (fls. 06 à 69), em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Quanto à preliminar de nulidade aventada pelo sujeito passivo, sob a premissa de falta de motivação da autuação, por trazer informações genéricas sobre a conclusão da fiscalização pela incidência do ICMS sobre parcelas cobradas a título de locação de equipamentos, como serviço de comunicação escriturados, registrados como não tributados na escrita fiscal; vejo não lograr êxito, pois os fundamentos hábeis externados pelo agente Fiscal para fundamentar a autuação, claramente apontados na inicial dos autos, conforme os termos do Convênio ICMS 69/98, com indicação do enquadramento legal no campo próprio do Auto de Infração, demonstra sim existir motivação da ocorrência do fato gerador do ICMS lançado e não pago, objeto em análise.

No mérito, o lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$83.075,69, decorrente da prestação de serviço de comunicação - "*Mensalidade Rental Program*" - referente ao período de janeiro a dezembro de 2016, por escrituração de valores tributados como não tributados, consoante demonstrativos

constantes do CD/Mídia de fls. 09 dos autos, com enquadramento no art. 1º, inc. III; art. 2º, inc. VII; e art. 32, da Lei nº 7.014/96 e multa aplicada de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “a”, do citado dispositivo legal.

Vê-se na descrição dos fatos da acusação que o autuado é empresa prestadora de serviços de telecomunicações, que deixou de recolher o ICMS referente a prestações de serviços realizadas para não contribuintes do imposto, registradas sobre o código CFOP 5307 – *Prestação de Serviço de Comunicação a não Contribuinte*. Tais serviços, denominados “*Mensalidades Rental Program*”, foram lançados, na coluna “*outros*” nos registros do Convênio ICMS 115/03, pelo sujeito passivo, com o entendimento de que não há incidência do imposto nessas operações.

Diferentemente desse posicionamento, a Fiscalização faz menção ao Convênio ICMS 69/98, que firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, ao qual entende estarem abarcadas tais operações, quando estabelece a incidência do imposto sobre valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, bem como aqueles relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Assegura o defendente que a “*Mensalidade Rental Program*” é um valor cobrado sobre o aluguel de aparelhos celulares da tecnologia iDEN (Integrated Digital Enhanced Network), que é uma tecnologia que fornece aos seus usuários os serviços de rádio no sistema push-to-talk. Diz, então, que a modalidade “*Rental Program*” é justamente o valor relativo ao aluguel dos mencionados aparelhos, não sendo, portanto, uma contraprestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Por sua vez, em sede de informação fiscal, o autuante diz que a locação do aparelhos é imprescindível a prestação do serviço de telecomunicação fornecido pelo autuado, ou seja, uma situação em que o cliente não tem opção de comprar (ou alugar) livremente um aparelho de outra empresa e ter o mesmo serviço prestado, isto é, o serviço só pode ser prestado pelo aparelho locado com chip da Impugnante (Nextel), configurado para ser utilizado apenas e exclusivamente na prestação do serviço de telecomunicação contratado.

Neste sentido, não resta dúvida que, isoladamente, de fato, a locação de bens ou equipamentos não é serviço de comunicação. Ao se alugar do proprietário ou do detentor de sua posse um bem móvel, não se tem que pagar ICMS por este fato. A questão que se perquire nos autos não se confunde com uma operação de locação de um bem móvel. A locação apontada pelo defendente, como sendo objeto da autuação, trata-se de contrato assinado entre as partes (“*cliente pessoa física*” - locatário e a “*Nextel*” - locador) que se reveste e se configura de natureza específica por estar atrelado e intrinsecamente vinculado a um negócio de comunicação, onde só se concretiza com o aparelho, no caso específico o aparelho celular da tecnologia iDEN (Integrated Digital Enhanced Network). Logo, há que se inquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui em um débito acessório em relação ao negócio ao qual está vinculado.

No presente caso, os valores, objeto da autuação, dizem respeito a cobranças relativas à locação de celulares, por locatários, que utilizam os aparelhos exclusivamente ao usufruir os serviços de comunicação contratados e prestados pelo autuado, no caso em tela a Nextel. Portanto um valor pago pelo cliente (pessoa física) e recebido pela Nextel (autuado) vinculado a um negócio de comunicação, onde só se concretiza com o aparelho, no caso específico o aparelho celular.

Ainda, em sede de defesa, o sujeito passivo alega que foi autuada por não ter recolhido o ICMS referente aos valores cobrados de seus clientes a título de “*Mensalidade Rental Program*” no período de janeiro a dezembro de 2016. Diz também que tal exigência da fiscalização é completamente ilegal e inconstitucional, pelo fato do aluguel de equipamento, aqui exercido sob a rubrica “*Mensalidade Rental Program*”, ser episódio distinto da prestação onerosa dos serviços de comunicação.

Entretanto, nos autos, não foi demonstrado pelo sujeito passivo que a receita originada do serviço denominado “*Mensalidade Rental Program*”, advém apenas da locação de aparelhos. Por outro lado, consoante a reiterada jurisprudência deste CONSEF, mesmo que no presente PAF estivesse demonstrado que as receitas auferidas pela autuada a título de “*Mensalidade Rental Program*”, fossem relacionadas exclusivamente à locação de aparelhos de telefonia, há previsão expressa no §1º, inciso II, “a”, do art. 13 da LC 87/96, estabelecendo que integra ou compõe a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e “*demais importâncias pagas*”, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Assim, ao explicitar no texto legal a expressão “*demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas*”, o legislador determinou que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações de circulação de mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.

Corroborando ainda com esse entendimento as disposições da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, signatário o Estado da Bahia, que firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, “*in verbis*”:

“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)

Logo, ao contrário do manifesto entendimento da defesa, qualquer que seja a denominação atribuída por empresas de comunicação em relação a sua receita, os valores cobrados aos assinantes a título de locação de celulares por força de contrato, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de locação dos equipamentos, além de intrínseca e exclusivamente vinculados aos serviços, são inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo em base de cálculo do imposto.

Sabe-se que a exploração da atividade de prestação de serviços de comunicação é tributada pelo ICMS e, nesse caso, se vinculada à locação de aparelhos de telefonia celular para ser utilizado com funcionalidades exclusivas do serviço pelo tomador, o valor do aluguel deve compor a base de cálculo da operação para efeito de tributação do ICMS. Tal cobrança decorre da previsão contida no art. 155, inciso II, da Constituição Federal e está amparada no art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 2º, inciso VII c/c o §1º da Lei nº 7.014/96.

Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos de segunda instância CJF nº 0075-11/15, CJF nº 0065-12/17; e de Primeira Instância os Acórdãos JJF nº 0250-03/14, 190-04/16 e 180-05/16, os quais tomei como referência para construção deste voto.

Desta forma, levando em consideração os posicionamentos consolidados do CONSEF, em relação a presente matéria, conforme as decisões acima destacadas, às quais associo, voto pela procedência da presente autuação, para manter a exigência no valor integral de R\$83.075,69.

Por outro lado, à luz do quanto acima exposto, registro que decisões judiciais citadas na defesa não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, estará o Estado da Bahia obrigado a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento. Ademais, falece a competência deste Contencioso Administrativo, apreciar a inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta em conformidade com o art. 167, I, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0004/17-8**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.075,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2018.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR