

A. I. N° - 278003.0004/17-2
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
AUTUANTES - SANDRA MARIA SILVA NOYA e ROQUELINA DE JESUS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21.05.2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0054-01/18

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 02 improcedente. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2017, formaliza a exigência de 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.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa às fls. 21 a 37, alegando inicialmente a tempestividade da impugnação. Confirmou que as autuantes entenderam ser devido o ICMS-Comunicação sobre: (i) a prestação de serviços de instalação de circuitos, mudança, montagem, configuração de equipamentos, retirada, manutenção de rede interna e serviço de gerenciamento de rede; (ii) a locação de bens móveis (aparelhos e equipamentos).

Acrescentou que ao calcular o imposto devido, o Estado da Bahia utilizou-se da técnica conhecida como “gross up”, aumentando artificialmente a base de cálculo do tributo e fazendo-o incidir sobre a base de cálculo diversa da do preço do serviço.

Disse que a Constituição acabou por fixar os limites do fato gerador do ICMS-Comunicação em torno dos conceitos de “prestação de serviço” e de “comunicação”. Afirmou que este é 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.

De acordo com o autuado, por “prestação de serviços”, entende-se 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. Por “comunicação” cita conceito definido pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, que assevera: “O esquema de comunicação supõe, portanto, a transmissão de uma mensagem por meio de um canal, entre um emissor e um receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem”.

Concluiu 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.

Informou que em 29 de junho de 1998, ao argumento de que era necessária a uniformização dos procedimentos tributários relativamente aos serviços de comunicação, foi publicado no Diário Oficial o Convênio *ICMS* 69/98, que autorizou, ao arreio da legislação vigente e da própria Constituição, a tributação pelo imposto estadual dos valores cobrados à título de habilitação e disponibilidade de serviços de telecomunicações, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais. Comando posteriormente inserido no §11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96. O autuado entendeu que, com a publicação desses dispositivos, ocorreu um indevido, ilegal e inconstitucional alargamento da hipótese de incidência da base de cálculo do *ICMS* – Comunicação.

Alegou 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, sendo inconcebível a tributação pelo *ICMS*-Comunicação dos serviços preparatórios ou acessórios, que não se refiram à comunicação em sentido estrito.

O autuado ressaltou a impossibilidade de se tributar a locação de equipamentos como se serviço fosse, conforme Súmula Vinculante nº 31 do STF, pois o tributo que incide sobre a prestação de serviços não pode incidir sobre a locação de bens móveis, já que são fatos geradores diferentes.

Informou ainda que a Procuradoria do Estado da Bahia também firmou entendimento contrário à incidência do ICMS-Comunicação sobre a locação de equipamentos, conforme Despacho PGE/PROFIS no processo administrativo PGE 2013.642192-0, de lavra da Ilma. Procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos, acolhido na sua integralidade pelo Procurador Chefe da PROFIS, Nilton Almeida Filho e pela Procuradora Geral do Estado Leila Von Sohsten Ramalho (fls. 112 a 121):

Reiterou que a descrição da Infração 01 revela que as autuantes efetuaram o lançamento do ICMS-Comunicação sobre os serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos. Entendeu 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.

Assim, concluiu 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.

Acrescentou 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.

Lembrou que a Lei Complementar terminou por fulminar qualquer pretensão do Estado de tributar os serviços cuja competência constitucional seja atribuída aos municípios. Se os serviços constam na lista do ISS, não podem ser alvo de incidência do ICMS-Comunicação sob pena de bis in idem.

Discordou do uso da 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. Assim, o imposto passaria a incidir não sobre o preço praticado pelo serviço, mas sobre aquele que deveria ter sido praticado.

As autuantes apresentaram informação fiscal às fls. 125 a 136. Esclareceu que todo o procedimento fiscal foi embasado nos dispositivos legais apontados no Auto de Infração. Afirmaram que a exigência do imposto sobre os serviços arrolados neste Auto de Infração, além do art. 155, inciso II da CF/88, está acobertada pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Lembraram que o Convênio 69/98, em sua cláusula primeira, firmou entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, esclarecendo que incide sobre os valores das prestações de serviços de comunicação 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. Texto também encontrado no art. 13, §1º, II, da LC 87/96 e na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Acrescentaram que a celebração do Convênio ICMS 81, de 05 de agosto de 2011, é uma demonstração de que vários Estados reconhecem a Incidência do ICMS sobre diversos serviços de comunicação. O citado convênio autorizou Estados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes das prestações dos serviços de comunicação, tais como: serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, serviços de conectividade, serviços avançados de internet, locação ou contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de endereço IP, disponibilização ou locação de equipamentos (grifo nosso), de infra-estrutura ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz sobre IP (voip), imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Disseram que o procedimento fiscal foi efetuado com base na Lei Estadual da Bahia nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, art. 155, inciso II da CF/88, e pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, bem como a Cláusula Primeira do Convênio 69/98, não tendo competência para entrar no mérito da discussão constitucional.

Explicou que a exigência relativa aos serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos e “Advanced Services” está prevista no § 11 do art. 17 da Lei 7.014/96.

Trouxeram diversas definições de termos relacionados com o serviço de telecomunicação, retirados do Decreto Federal nº 52.026, de 20 de maio de 1963, que aprovou o Regulamento Geral para execução da Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Lei Geral de Telecomunicações), bem como definições produzidas pela Anatel, artigo publicado no site da Teleco, sobre Rede de Telecomunicações (http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialmodelotmn/pagina_3.asp), trecho do livro “O Novo Direito de Telecomunicações”, págs. 38 e 39, J. C. Mariense Escobar.

As autuantes explicaram que a ANATEL publicou uma lista dos chamados “produtos para telecomunicações”, <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documentoVersionado.asp?numeroPublicacao=219500&documentoPath=219500.pdf&Pub=&URL=/Portal/verificaDocumentos/documento.asp>, onde foram descritos os equipamentos ou aparelhos utilizados e fornecidos aos usuários pelas Operadoras de Telefonia, os quais proporcionam as condições materiais necessárias à fruição do serviço de comunicação e fazem parte da infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica imprescindível à transmissão e recepção de mensagens.

Trouxeram como exemplos de Produtos para Telecomunicação os cabos, equipamentos fac-smile, equipamentos para telecomunicações com interface USB, filtros, fio telefônico, identificador de chamadas telefônicas, modem analógico, modem digital ADSL, HDSL, MSDSL, SHDSL e VSDL, sistema de

ESTADO DA BAHIA

SECRETARIA DA FAZENDA

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

ramal sem fio (CPT), telefone de assinantes, telefone de uso público, telefone dedicado, telefone IP, telefone Ethernet, terminal de acesso público (TAP), transceptor, requisito para protocolo IP, equipamento de rede de dados, equipamento de interconexão de rede etc.

Concluiu que uma Rede de Telecomunicação necessita dos mencionados equipamentos terminais para realizar a interface entre o usuário e o sistema de telecomunicação e para que eles funcionem é preciso ser instalados, configurados ou montados, conforme o caso.

Disseram que de acordo com a Norma 04/95 da Anatel, que tem por objetivo regular o uso de meios da rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à Internet, a composição do serviço é sem dúvida alguma a dependência entre a utilização de equipamentos e a efetiva prestação de serviço de telecomunicação.

Explicaram que o serviço de conexão à internet constitui-se:

- a) dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações e dos "software" e "hardware" necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço;
- b) das rotinas para a administração de conexões à Internet (senhas, endereços e domínios Internet);
- c) dos "softwares" dispostos pelo PSCI: aplicativos tais como - correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros correlatos -, mecanismos de controle e segurança, e outros;
- d) dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI;
- e) do "hardware" necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar os "softwares" e os arquivos especificados nas letras "b", "c" e "d" deste subitem;
- f) outros "hardwares" e "softwares" específicos, utilizados pelo PSCI.

Trouxeram “perguntas e respostas” extraídas do site da Oi (<http://faq.oi.com.br/empresas/?c=212&faqs=0>) que esclarecem dúvidas acerca de termos ligados aos serviços de telecomunicação.

Copiram trecho da Decisão Normativa CAT-5, datada de 02/12/2004, exarada pela Coordenação de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com conclusões que se aplicam perfeitamente ao objeto deste auto de infração.

Esclareceu que ficou constatado que o Contribuinte não adicionou à base de cálculo todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou seja, tudo o que foi cobrado do usuário final, tais como aluguéis/locação de equipamentos, instalação e configuração de aparelhos e dispositivos, retirada de equipamentos, manutenção e gerenciamento de rede ou demais elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

Informaram que o Gross up, ou cálculo “por dentro” do tributo estadual, foi adotado pelo Fisco baseado no art. 13 da lei Complementar 87/96, que determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Entenderam que como o contribuinte entende que as receitas ora discutidas não sofrem tributação do ICMS, na composição do Preço dos Serviços não agregaram o imposto ao valor final que deveria ser cobrado do tomador do serviço, razão do Fisco ter adotado o cálculo “por dentro” para determinação da base de cálculo do ICMS.

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.

ESTADO DA BAHIA

SECRETARIA DA FAZENDA

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278003.0004/17-2**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto 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, e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

