

**PROCESSO** - A. I. N° 279468.0002/14-0  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0185-01/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/08/2019

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0186-12/19

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS PARA SE DETERMINAR, COM SEGURANÇA, A INFRAÇÃO. Nulidade com base no Art. 18, II, e IV, “a”, do RPAF/99, tendo em vista que somente parte das operações foi relacionada no Auto de Infração, além de não ter sido anexados elementos de prova de que as demais operações possuam a incidência do ICMS. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2014, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 03.09.01 – Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de agosto a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.792.447,48, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei n° 7.014/96.*

*Consta que o Autuado, “na qualidade de prestador de serviço de comunicação, deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos. Estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídos são cobrados dos seus clientes, portanto devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades”.*

A 1<sup>a</sup> JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, em Decisão Não Unânime, mediante o Acórdão n° 0185-01/14 (fls. 256 a 273), com base nos votos a seguir transcritos:

#### “VOTO

*Versa o Auto de Infração em lide sobre recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação imputado ao autuado. Consta na complementação da descrição da infração que: O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos. Estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídas são cobrados dos seus clientes, portanto, devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades. Consta ainda o registro: “Infração demonstrada no Anexo 01”.*

*Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em exame foi efetuado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto no sentido material, no caso a Lei n° 7.014/06 e RICMS/BA, como no sentido formal, ou seja, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto n° 7.629/99.*

*Constatou que as autuantes acostaram aos autos os elementos necessários e indispensáveis para a validação do lançamento de ofício, no caso, termo de intimação, termo de prorrogação de fiscalização, demonstrativo de débito, Anexo 01, em meio magnético (CD), recibo de arquivos eletrônicos e, por fim, termo de saneamento emitido pela autoridade fazendária competente.*

*Tais elementos processuais foram levados ao conhecimento do autuado, o que lhe permitiu exercer o direito de ampla defesa e do contraditório, conforme fez ao rechaçar o que denominou de “rubricas autuadas”,*

identificando-as nominalmente.

Parece-me necessário consignar que, independentemente do alcance ou interpretação que se pretenda dar ao § 3º do art. 8º do RPAF/99, não se apresenta razoável que seja ofertado ao sujeito passivo planilhas em papel quando, em face da quantidade de notas fiscais - por certo milhares ou mesmo milhões - emitidas pelo contribuinte de grande porte - como é o caso do autuado -, a apresentação das planilhas e demonstrativos elaborados pela Fiscalização através de meio magnético (CD) lhe permite exercer de forma muito mais precisa, ágil e plena o seu direito de ampla defesa.

Afinal, imaginar hoje os prepostos do contribuinte analisando, nota por nota, item por item, as centenas de folhas das planilhas em papel, no intuito de identificar alguma impropriedade na autuação, quando utilizando das informações e dados fornecidos pela Fiscalização em meio magnético tal análise se dá com mais rapidez e segurança, pela utilização dos recursos da informática, efetivamente, não soa razoável. Há que se preservar e possibilitar da melhor forma possível o exercício do direito do contribuinte de ampla defesa, como ocorre com a entrega dos papéis de trabalho em meio magnético (CD).

Passo ao exame de mérito.

Verifico que o autuado conduz a sua defesa sustentando quatro tópicos de argumentação para rechaçar a autuação.

O primeiro argumento defensivo é de que parte dos serviços autuados não configura serviço de comunicação, mas tão somente valores recebidos em razão do contrato de locação/comodato firmado com seus clientes e, enquanto tais, sequer configuram serviço, pelo que não compõem a base de cálculo do ICMS – ademais, não há norma estadual estendendo a tributação do ICMS a receitas de locação/comodato.

Certamente que não pode prosperar esta argumentação defensiva, haja vista que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, sua transmissão e sua recepção, constituem-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, sujeita ao ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência.

Nesse sentido é que caminha o artigo 1º, § 2º, inciso VII do RICMS/BA, ao estabelecer que: o ICMS incide sobre – VII. “a prestação onerosa 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”.

A jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que a prestação do serviço de telecomunicação abrange, também, o fornecimento de infraestrutura para sua consecução, por se tratar de uma condição imprescindível para que o serviço de comunicação seja prestado.

Assim sendo, o fornecimento da infraestrutura (hardware) aduzido neste tópico da impugnação, também integra o serviço de comunicação prestado, razão pela qual não há que se falar em locação/comodato, mas sim em disponibilização onerosa de infraestrutura componente da prestação de serviço de comunicação.

Diante disso, cabível a exigência fiscal atinente ao valor objeto deste item da autuação, haja vista que cobrado pelo autuado ao seu cliente pela prestação do serviço de comunicação, e não oferecido à tributação.

Nesse sentido, reproduzo abaixo a ementa de recente decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0528-13/13:

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0528-13/13

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO DE TERMINAIS DE REDE TC CPE SOLUTION. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 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. No caso, os serviços cobrados no lançamento de ofício (locação, montagem, e configuração de equipamentos) são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação. Infração caracterizada. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a apreciação de arguição de constitucionalidade. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.**

O segundo argumento defensivo é de que outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou serviços suplementares (hora programada), procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo.

Também não procede tal argumentação. Consoante dito na análise do primeiro argumento, a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que todos os serviços e equipamentos colocados à disposição dos

usuários pelo contribuinte prestador de serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS.

Assim sendo, tanto atividades-meio (instalação, configuração e montagem) como os serviços suplementares (hora programada), aduzidos pelo impugnante, são componentes da prestação de serviços de comunicação, razão pela qual deveriam ter sido tributadas pelo autuado, o que não ocorreu.

Desse modo, correta a exigência fiscal atinente aos valores objeto destes itens da autuação, haja vista que cobrados pelo autuado aos seus clientes pela prestação do serviço de comunicação, contudo, não computados na base de cálculo do ICMS.

O terceiro argumento defensivo é de que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA) por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, as quais estão fora do campo de incidência do ICMS-comunicação, como é o caso do Serviço de Informação – 102.

Descabe tal argumentação. Na realidade, conforme dito linhas acima, o ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação, neles compreendidos os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais.

Sobre este tema existem reiteradas decisões deste CONSEF, sendo que, precisamente, no que tange ao Serviço de Informação – 102 – Auxílio à Lista, o entendimento é no sentido de que a existência de emissor, receptor e terceiro, assim como de acesso pelo usuário à base de dados do prestador de serviço, mediante pagamento, com o fim de estabelecer o contato entre o emissor e o receptor, de fato, se trata de serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS.

Nesse sentido, reproduzo abaixo a ementa de recente decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº. 0021-11/14:

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

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/14**

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTAVEIS.** a) **AUXÍLIO A LISTA.** A hipótese de incidência da exação em enfoque (art. 155, II, CF/1988) -, não se refere à literalidade do termo “serviço de telecomunicação”, mas à relação comunicativa como um todo, o que ficou esclarecido na definição do art. 60, “caput” da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações): “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”. A prestação também ocorre na disponibilização de facilidades e prestações eventuais ou complementares, sendo assim, o auxílio à lista possui emissor, receptor e terceiro, uma vez que há acesso à base de dados deste último, mediante pagamento, com o fim de estabelecer o contato entre os dois primeiros. O serviço é reconhecimento como de telecomunicação e sua consequente exclusão do campo de incidência do ISS. Fica patente que a facilidade não é oferecida de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade precípua e preponderante das concessionárias de telefonia, assim como não se caracteriza como nova modalidade de serviço. Infração caracterizada. b) **RECARGA PROGRAMADA.** Equivale ao serviço transmissão de mensagem do emissor “A” para o receptor “B”, enquadrando como serviço de prestação de serviço de comunicação na forma do Convenio ICMS 69/98, o que o diferencia é o momento de pagamento do imposto. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão por maioria.

O quarto argumento defensivo é de que 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 e não sobre um outro valor arbitrado (fictício).

Verifico que o próprio autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, porque assim já referendou o próprio STF, divergindo quanto à metodologia utilizada pelo autuante que considerou como líquido o valor do serviço prestado, razão pela qual adicionou a este o imposto, obtendo assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de “gross up”.

Não vejo como prosperar o argumento defensivo, pois noto que a Fiscalização agiu corretamente quanto à apuração da base de cálculo.

É certo que ao não oferecer à tributação os valores atinentes às parcelas dos serviços de comunicação prestados - que entende não tributáveis -, o contribuinte não computou a parcela do imposto no valor da prestação, significando dizer que o valor cobrado do seu cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o valor do imposto, que no caso do ICMS é calculado “por dentro”, haja vista que o montante do imposto integra a própria base de cálculo.

Indubitavelmente, no presente caso, a Fiscalização apurou a base de cálculo conforme manda o artigo 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, não havendo inovação por parte das autuantes, mesmo porque não poderiam inovar, haja vista que exercem uma atividade plenamente vinculada:

Assim dispõe o art. 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Cabe observar que a metodologia de cálculo utilizada pelas autuantes se apresenta em conformidade com o previsto no dispositivo legal acima transscrito, ou seja, apuraram o valor líquido do serviço prestado escriturado pelo contribuinte e integraram o ICMS à base de cálculo, o que resultou no valor efetivo da prestação de serviço, valor este que deveria ter sido apurado e cobrado pelo contribuinte quando da prestação do serviço aos seus clientes, haja vista que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto.

Portanto, não há como prosperar o argumento defensivo de que o Fisco está a exigir ICMS sobre um valor que, efetivamente, a empresa não recebeu quando de sua prestação de serviço, haja vista que o valor que deveria ter recebido – cobrado do seu cliente - obrigatoriamente teria que estar integrado com a parcela atinente ao ICMS, cujo recolhimento, se fosse o caso, seria feito ao erário estadual quando da apuração do imposto no período próprio.

Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, sejam feitas em nome do advogado Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, nada obsta que o pedido seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária, contudo, não há que se falar em nulidade, haja vista que as hipóteses de intimação estão previstas no art. 108, do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Este Auto de Infração compõe-se de um só lançamento, porém envolve várias coisas – o contribuinte teria recolhido a menos o ICMS relativo a prestações de serviços de comunicação, porque, na qualidade de prestador de serviço de comunicação, deixou de incluir na base de cálculo do imposto parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributáveis pelo ICMS, uma vez que se trata de:

- |                  |                            |
|------------------|----------------------------|
| 1) equipamentos; | aluguéis ou locação de     |
| 2)               | montagem de aparelhos;     |
| 3)               | instalação de aparelhos;   |
| 4)               | configuração de aparelhos. |

No adendo feito na descrição da imputação, os autuantes acrescentam que esses valores, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, são cobrados dos clientes, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das atividades do contribuinte.

O autuado alega na defesa que a autuação não tem condições de prosperar porque:

- a) parte dos serviços autuados não configura serviço de comunicação, pois se trata de contratos de locação ou comodato firmados com seus clientes, e como tais sequer configuram “serviço”, e ademais não há norma estadual estendendo a tributação do ICMS às receitas de locação ou comodato;
- b) outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou a serviços suplementares (hora programada), que são procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo com o serviço de telecomunicação;
- c) o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, estando tais comodidades fora do campo de incidência do ICMS devido sobre comunicação, como é o caso do serviço de informação 102;
- d) a majoração da base de cálculo do ICMS não tem respaldo na legislação do imposto, segundo a qual este deve incidir sobre o preço do serviço, e não sobre outro valor arbitrado (fictício).

Analiso, separadamente, cada uma dessas alegações. Primeiro, a questão dos bens cedidos em locação ou

comodato. Cumpre nesse sentido advertir para a distinção entre locação e comodato. Trata-se de duas figuras jurídicas distintas. Locação é um contrato comutativo, oneroso, bilateral e de execução continuada, pelo qual o locador cede o uso e o gozo de determinada coisa ao locatário. Por seu turno, comodato é um contrato bilateral, gratuito, pelo qual alguém (comodante) entrega a outrem (comodatário) coisa infungível, para ser usada temporariamente e depois restituída. Como no presente caso, de acordo com a descrição feita pelos autuantes no corpo do Auto, eles apenas se referem a “aluguéis ou locação de equipamentos”, concluo que o levantamento fiscal não contempla casos de comodato, mas apenas de locação de equipamentos. Até mesmo porque os contratos de comodato não são onerosos, de modo que os fiscais não teriam como atribuir valores para apuração do imposto.

Em seguida à descrição da infração, existe um adendo: “Infração demonstrada no Anexo 01”. Não há nos autos esse “Anexo 01”. Os anexos que existem são o demonstrativo de débito, uma intimação, um termo de prorrogação de fiscalização, um envelope com um CD, um recibo de arquivos eletrônicos e o termo de saneamento. O “Anexo 01” a que se referem os autuantes encontra-se no referido CD (compact disc – disco compacto). Quanto a esse aspecto, cumpre-me assinalar que não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer e outras manifestações do contribuinte e do autuante, “bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos” deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados. Porém o contribuinte demonstrou na defesa ter tomado conhecimento dos elementos da autuação. Embora a defesa mencione de relance o termo “comodato”, ao discorrer sobre a tese sustentada ela se reporta apenas aos contratos de locação. Com base nessas considerações, parto do pressuposto de que os valores relativos a esse aspecto dizem respeito apenas a contratos de locação.

O autuado observa que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a locação (aluguel) de equipamentos, e sustenta não haver incidência de ICMS sobre locação, pois locação não é serviço, e muito menos serviço de comunicação. Faz ver que locação de coisas é mera cessão de direito de uso, não havendo atividade humana, sendo inexistente o esforço físico e intelectual. Sustenta que na locação o que existe é a utilização do capital e bens, e não de serviço, configurando-se uma obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe uma obrigação de fazer.

De fato, locação (aluguel) não é serviço de comunicação. Se alguém aluga bens móveis a outrem não tem que pagar ICMS por esse fato. O problema é quando o contrato de aluguel está atrelado a outro negócio que implique uma prestação de serviço de comunicação. Aí, há que se perquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado.

De acordo com o § 1º, II, “a”, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, integra 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.

Atente-se para a expressão “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”. Isto significa que o legislador considera 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 com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.

A Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, estabelece que o ICMS incide sobre “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”, e no art. 13, III, prevê que a base de cálculo do imposto é, “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”.

Por “preço do serviço” há que se entender o valor cobrado pelo serviço. Se no preço estão incluídas outras despesas, a base de cálculo é o total cobrado ou debitado. Integram a base de cálculo do imposto quaisquer despesas acessórias “pagas, recebidas ou debitadas”, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da supramencionada lei complementar.

Importa notar que o ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação do serviço de comunicação, assim considerada a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Embora para ocorrer o processo de comunicação seja necessário haver remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e contacto, sendo este um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e permanecer em comunicação, para a incidência do ICMS apenas interessam os aspectos relacionados ao contacto, no que concerne aos meios físicos ou materiais que o prestador do serviço ponha à disposição do usuário, para que a comunicação se torne possível. Nesse conceito incluem-se os equipamentos locados ao usuário do serviço pelo prestador.

No caso em exame, consta que os bens locados são necessários à prestação do serviço de comunicação. Fazem parte da prestação do serviço, porque, sem eles, o processo não se realizaria, não seria possível prestar o serviço de comunicação, que é a disponibilização de meios para que a comunicação ocorra, e, portanto, a

*locação dos mesmos é atividade-meio necessária à ocorrência da comunicação, integrando o valor da prestação do serviço de comunicação. Sendo assim, o preço cobrado pela locação dos referidos bens constitui uma despesa acessória do serviço de comunicação. Integra, pois, a base de cálculo do imposto estadual, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar nº 87/96.*

*Sendo assim, é devido o ICMS sobre as parcelas relativas à locação dos equipamentos em discussão, não pelo fato de a locação constituir fato gerador da obrigação tributária, mas por constituir uma despesa acessória cobrada ou debitada pelo prestador do serviço de comunicação, este, sim, fato jurídico gerador da obrigação, haja vista que o acessório segue a sorte do principal.*

*Passo agora ao exame do que destaquei no tópico “b”, no início deste voto: a alegação da defesa de que, além de locações, outra parte dos valores autuados corresponde a atividades-meio (instalação, configuração e montagem) ou a serviços suplementares (hora programada), procedimentos preparatórios ao efetivo serviço de telecomunicação ou que a ele adicionem uma utilidade, não se confundindo com o serviço de telecomunicação.*

*Essa questão comporta dois enfoques. Um, quanto aos valores relativos a instalação, configuração e montagem. Outro, quanto aos valores relativos a hora programada. Na descrição da imputação, não consta a existência de valores relativos ao serviço “Hora programada”. Os fiscais, ao descreverem os fatos, se reportaram apenas aos valores cobrados a título de “alugueis ou locação de equipamentos” e aos valores dos serviços cobrados a título de “montagem, instalação e configuração de aparelhos”. Desse modo, caso o levantamento fiscal envolva de fato serviços da rubrica “Hora programada”, deve-se proceder à exclusão dos valores correspondentes, sem entrar no mérito, pois na acusação não foi feita menção a esse aspecto, o que implica nítido cerceamento de defesa.*

*O mesmo ocorre em relação ao tópico “c” assinalado no início do meu voto, relativamente à alegação do autuado de que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes, que estão fora do campo de incidência do ICMS devido sobre comunicação, como é o caso do serviço de informação 102. Ora, na descrição da infração não consta que tivessem sido incluídos na autuação valores relativos às alegadas comodidades, a exemplo do serviço de informação. Sendo assim, caso o levantamento fiscal envolva realmente serviços das chamadas “comodidades” – tais como, chamada de espera, serviço de chamada local e serviço de informação 102 –, deve-se proceder à exclusão dos valores correspondentes, sem entrar no mérito, pois na acusação não foi feita menção a esse aspecto, o que implica nítido cerceamento de defesa.*

*Conforme já assinalei, em seguida à descrição da infração existe um adendo: “Infração demonstrada no Anexo 01”. Não há nos autos esse “Anexo 01”. Os anexos existentes são o demonstrativo de débito, uma intimação, um termo de prorrogação de fiscalização, um envelope com um CD, um recibo de arquivos eletrônicos e o termo de saneamento. O “Anexo 01” a que se referem os autuantes encontra-se no referido CD. Conforme já salientei no início deste voto, não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais, inclusive “os demonstrativos e planilhas” deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados. Seja como for, tendo em vista que na descrição da imputação não é feita menção às referidas “comodidades”, considero que devem ser excluídos os valores a elas correspondentes, sem entrar no mérito, sob pena de cerceamento de defesa.*

*Aprecio afinal a questão assinalada na alínea “d” destacada no início do meu voto, acerca da alegação de que houve majoração da base de cálculo do ICMS sem respaldo na legislação do imposto, segundo a qual este deve incidir sobre o preço do serviço, e não sobre outro valor arbitrado (fictício). A questão aí diz respeito ao que foi destacado como “Gross up”. A defesa reclama que a fiscalização, ao adotar uma base de cálculo diversa do preço do serviço, desconsiderou o princípio da legalidade, porque a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota sobre a receita obtida pela empresa com os serviços autuados, tendo o ICMS sido calculado “por dentro”. Reclama que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço, e foi isso o que assentou o STF no julgamento do RE 212.209/RS. Reporta-se a um trabalho anexo, em que é frisado que, enquanto o STF afirma que o valor da operação (base de cálculo) é o valor praticado, o fisco pretende arbitrar valores hipotéticos. Prossegue frisando: dizer que o imposto integra sua base de cálculo significa simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado (base de cálculo) o montante do imposto a ser entregue ao fisco; integrar é estar contido; e o que está contido não se acresce, já faz parte do todo.*

*Quanto a essa alegação da defesa de que o imposto foi cobrado “por dentro”, vejo um problema nestes autos: é que tal situação não consta na descrição dos fatos, e, portanto, não faz parte da acusação. Isto implica cerceamento de defesa.*

*O meu voto, em princípio, é pela retirada do processo de pauta para que seja remetido em diligência a fim de que a fiscalização retire as parcelas que não fazem parte do que foi objetivamente acusado, levando-se em conta estritamente o que consta na descrição do fato, devendo tais parcelas ser objeto de nova ação fiscal.*

*Como, porém, sou vencido quanto a esse aspecto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, haja vista que o processo não se encontra em condições de ser julgado quanto ao mérito, por falta de certeza e liquidez.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 284 a 301), nos termos do Art. 169, I, “b”, do

RPAF/99, no qual suscitou a nulidade parcial da autuação, pois parte das rubricas autuadas, os serviços “hora programada” e “serviço informação 102”, não podem ser exigidas neste processo porque não foram descritas pelo Auto de Infração, infringindo os Arts. 20 e 39, III e V, do RPAF/99, como explicitado no Voto Discordante do julgamento de piso.

Alegou a não-incidência do ICMS sobre as operações de aluguel, especificamente a rubrica TC CPE Solution-Aluguel, bem como as atividades-meio correlacionadas (montagem, instalação e configuração), correspondentes às rubricas TC CPE SOLUTION-INS.PEQ.PORTE e TC CPE SOLUT.RECONF.MED.PORTE, conforme pacífico entendimento do STJ e do STF.

Para sustentar seus argumentos, acostou ementas de julgados do TJ/MG, STJ, STF, Conselhos Administrativos da Paraíba e Minas Gerais e excerto do voto vencido no Acórdão CJF nº 0528-13/13 deste CONSEF.

Aduziu que os serviços suplementares (hora programada) e serviços de valor adicionado (consulta 102) não constituem efetivos serviços de comunicação, somente atividades conexas, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS, conforme as decisões do STJ, STF, 11ª Vara de Fazenda Pública do Rio de Janeiro e Corpo de Julgadores do Piauí que citou.

Argumentou que, caso a autuação seja mantida, o tributo exigido deverá ser recalculado sem o acréscimo artificial, pois 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, o valor da operação nos termos do Art. 13, III, c/c o § 1º, I, da LC nº 87/96.

Afirmou que este CONSEF já tem conhecimento de que esta matéria está em discussão no STF, mediante recurso submetido por ele próprio ao STF no REsp nº 1.190.858/BA, no qual o STJ deu provimento aos Embargos de Divergência interpostos pelo Estado da Bahia, apesar de ter referendado pela Turma o Acórdão proferido pelo TJ/BA a seu favor.

Requeru a reforma do Acórdão ora recorrido e que as intimações sejam feitas em nome do seu patrono sob pena de nulidade.

Submetido à PGE/PROFIS, esta recomendou a remessa dos autos à ASTEC para exclusão de valores autuados não descritos pelas Autuantes no lançamento tributário, considerando as alegações recursais, o teor do Voto Discordante e a preservação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal (fl. 343).

Em pauta suplementar, esta 2ª CJF converteu o processo em diligência à IFEP SERVIÇOS para que fosse elaborada planilha segregando, de forma analítica e sintética, os valores de faturamento relativos a: i) aluguéis ou locação de equipamentos; ii) montagem, instalação e configuração de aparelhos; iii) demais serviços agregados (hora programada, auxílio à lista, etc).

As Autuantes informaram que cumpriram a Diligência solicitada (fls. 350 a 353), elaborando o Anexo\_Diligência\_Telecom com três planilhas: Anexo 01, constando os serviços de aluguel, locação, configuração, montagem e instalação, com ICMS no valor de R\$1.085.722,86; Anexo 02, constando o “serviço de informação 102”, “hora programada”, TC VISA SOLUTION-HOUSING e ADVANCED SERVICES, com ICMS no valor de R\$706.727,88, totalizando o valor de R\$1.792.450,74, e o sumário da descrição dos serviços.

Acrescentaram que o serviço ADVANCED SERVICES é um serviço de valor agregado (SVA) e o serviço TC VISA SOLUTION-HOUSING é serviço de telecomunicação, conforme o objeto dos contratos que anexou, e que o simples fato dos serviços não terem sido citados no corpo do Auto de Infração não caracteriza o cerceamento de defesa, pois os mesmos estão descritos de forma detalhada no Anexo 01 do Auto de Infração e na Intimação 09/2012 (fls. 04 e 06), cuja resposta do Autuado elaborada de forma detalhada anexou (fls. 354 a 368).

Novamente submetido à PGE/PROFIS, esta afirmou que, conforme posicionamento firmado no Processo PGE nº 2013.441682-0, não incide o ICMS em relação aos serviços de aluguel, locação, configuração, montagem e instalação, cujo núcleo conceitual tem como premissa a transferência de titularidade (fls. 408 e 409).

Asseverou que o serviço denominado de ADVANCED SERVICES funciona como efetivo suporte para manutenção de redes de comunicação, sendo uma atividade contratada para monitoração e gerenciamento da rede/circuito de dados do contratante, ou seja, é um serviço de pós-comunicação e não um serviço de comunicação.

Concluiu que, em relação aos demais serviços relacionados na autuação, somente restariam fora do alcance do ICMS os serviços abarcados pelo REsp nº 1.176.753/RJ: i) troca de titularidade de aparelho celular; ii) conta detalhada; iii) troca de aparelho; iv) troca de número; v) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; vi) troca de área de registro; vii) troca de plano de serviço; viii) bloqueio de DDD e DDI; ix) habilitação; e, x) religação.

Em sessão de julgamento, esta 2ª CJF solicitou novo parecer jurídico à PGE/PROFIS, justificando se tratar de questão de cunho eminentemente jurídico e de adequação ao Processo PGE nº 2013.441682-0 (fl. 413).

O Autuado se manifestou sobre o resultado da diligência fiscal (fls. 418 a 426), aduzindo ter ocorrido o reconhecimento de que o serviço ADVANCED SERVICES não é tributável por ser um serviço de valor adicionado.

Quanto ao serviço TC VISA SOLUTION-HOUSING, entende que não há incidência de ICMS sobre o mesmo por não se tratar de serviço de telecomunicação, mas o fornecimento de infraestrutura necessária à prestação do serviço, por meio da qual o contratante poderá utilizar os serviços de comunicação para transmissão de voz, dados, etc, sendo opção do contratante alugar os equipamentos para a prestação dos serviços de comunicação.

Reiterou o questionamento sobre a nulidade parcial, devendo ser excluídas da autuação as rubricas de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, conforme entendimento da PGE, ressaltando que a Intimação 09/2012 apenas solicitou explicações, mas não afirmou que o procedimento adotado estava incorreto.

Reafirmou expressamente seu Recurso Voluntário e pugnou pela sua procedência, excluindo os valores correspondentes ao serviço ADVANCED SERVICES, TC VISA SOLUTION-HOUSING e dos serviços não descritos no Auto de Infração, na esteira do posicionamento da PGE.

Em novo Parecer (fl. 430), a PGE/PROFIS opinou pelo reconhecimento da nulidade parcial da autuação, para exclusão dos serviços que não foram expressamente elencados no Auto de Infração, e reiterou os termos do Parecer anterior (fls. 408 e 409).

A PGE/PROFIS/NCA exarou Despacho (fls. 431 a 436), onde concordou com os termos do Parecer anterior quanto à exclusão dos serviços não expressamente descritos no Auto de Infração, bem como pela exclusão dos serviços indicados no REsp nº 1.176.753/RJ e os serviços de locação de equipamentos, por não integrarem a base de cálculo do ICMS.

O Autuado apresentou nova manifestação (fls. 441 a 445), na qual alegou que os serviços-meios elencados no REsp nº 1.176.753/RJ são apenas exemplificativos diante da vasta modalidade e denominação das atividades prestadas pelas empresas de telecomunicação.

Disse que a PGE corretamente reconheceu que deveriam ser expurgados da autuação os valores relativos a serviços diversos daqueles expressamente elencados no Auto de Infração, assim como também devem ser excluídos os valores concernentes às atividades de locação de equipamentos que, conforme a novel orientação da PGE, não devem integrar a base de cálculo do ICMS, vez que se tratam de obrigação de dar e não de fazer.

Falou de inovação da PGE, aduzindo a legitimidade da incidência do ICMS, vez que teria mascarado uma verdadeira operação de compra e venda dos equipamentos, sem apontar qualquer indício, entendimento que não merece prosperar, sob pena de cerceamento de defesa.

Requeru a anulação da autuação.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor do ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação.

Consta como complemento que o Autuado, *“na qualidade de prestador de serviço de comunicação, deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos. Estes valores, independentemente da denominação que lhes sejam atribuídos são cobradas dos seus clientes, portando devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização das suas atividades”*.

O Autuado suscitou a nulidade parcial da autuação, em relação às demais rubricas relacionadas no Anexo 01 do Auto de Infração, porque não foram expressamente descritas acima, consoante com o explicitado no Voto Discordante do julgamento de piso, tendo havido concordância expressa da PGE em três pareceres, um deles referendado pela PGE/PROFIS/NCA.

Diante das repetidas manifestações da PGE, com base no Art. 18, II do RPAF/99, opino pela NULIDADE da autuação em relação aos demais itens, exceto os descritos no corpo do Auto de Infração: aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.

Entretanto, verifico que a PGE/PROFIS/NCA também se manifestou pela não incidência do imposto sobre aluguéis e locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, de acordo com o Art. 6º, XIV, “a”, do RICMS/97, vigente à época dos fatos, salvo quando ficar provado que não ocorreu o retorno dos equipamentos, mascarando uma verdadeira operação de compra e venda dos equipamentos.

Portanto, como não foram juntadas provas da incidência do imposto, opino pela NULIDADE também em relação a estas operações com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar NULO o Auto de Infração.

Considerando que se trata de nulidade formal, recomendo o refazimento do Auto de Infração a salvo das irregularidades apontadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº **279468.0002/14-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**. Recomenda-se o refazimento do Auto de Infração a salvo das irregularidades apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS