

A. I. Nº - 279468.0001/19-4
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
AUTUANTE - SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/11/2019

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0140-01/19

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 subsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/03/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$281.619,05, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.*

Consta adicionalmente na descrição da infração que: 1) *O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas de montagem, instalação, manutenção, configuração de aparelhos dos seus usuários relativo aos serviços de comunicação EILD, IP Connect, TC Data Turbo, Metroethernet, VPN VIP, TC ISDN, Voice Net e 0800, infringindo os dispositivos da Lei nº 7.014/96, incisos I e II, do § 1º do art. 17 que dispõem que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, bem como, demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas. O contribuinte por entender que o Advanced Service é um serviço de gerenciamento de redes de comunicação de dados não recolhe o ICMS, entretanto uma vez que este serviço integra a prestação do serviço de comunicação, o gerenciamento de redes é tributado pelo ICMS-Comunicação, conforme Legislação vigente. Infração demonstrada no Anexo 01.* 2) *O contribuinte por considerar o serviço de Completo Chamada Local como de utilidades e serviços de valor adicionado entende que não é tributado pelo ICMS. Porém o §11º do Art. 17 da Lei nº 7.014/96 determina que se deva incluir na base de cálculo dos serviços de comunicação oneroso, os valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Além do que estes serviços são serviços complementares providos pela infraestrutura dos serviços de telecomunicações não podendo ser oferecido isoladamente, compondo, conseqüentemente, serviços de telecomunicação Infração demonstrada no Anexo 02. Dispositivos também Infringidos: Art. 16, inciso V, art. 16-A, art. 17, incisos I e II do § 1º e § 11, todos da Lei nº 7.014/96, c/c Art. 1º do Decreto nº 9.250/2004.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2017.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 19 a 47). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que a autuação não merece prosperar pelas seguintes razões:

– o ICMS não incide sobre manutenção, instalação, configuração e montagem, locação,

justamente por esta operação não se constituir “serviço”, conforme uníssono entendimento tanto do STF quanto do STJ;

- o ICMS não incide sobre atividades-meio, preparatórias ao efetivo serviço de telecomunicação, que com este não se confunde;
- o ICMS não incide sobre serviços suplementares e serviços de valor adicionado (SVA), por consistirem em meras comodidades fornecidas aos clientes que estão fora do campo de incidência do ICMS-comunicação por não implicarem na prestação de serviço de comunicação propriamente dito.
- sucessivamente, 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).

Reporta-se sobre a alegação da não incidência do ICMS comunicação sobre as receitas objeto da autuação. Violação ao art. 155, II da Constituição Federal e art. 22, III da Lei Complementar n. 87/96.

Reproduz o referido art. 155, II da Constituição Federal, bem como lição de Roque Antônio Carraza sobre o tema.

Observa que se entende por “prestação de serviços” toda atividade humana, com conteúdo econômico e caráter negociai, realizada em favor de outrem, sob regime de direito privado, envolvendo sempre uma obrigação de fazer. Acrescenta que “comunicação” é conceito extremamente bem definido pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, que fixa como: *“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”*. O fato gerador não ocorre pelo simples ato que torna possível a prestação de serviços de comunicação, sem que os sujeitos desta relação negociai tenham uma efetiva participação.

Diz que, dessa forma, pode-se definir serviço de comunicação como um ato negociai, 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 este é o limite da hipótese de incidência do ICMS Comunicação, contudo, a autuante acabou por extrapolar essa hipótese no momento em que decide por aplicar o ICMS no serviço de montagem, instalação, manutenção, configuração de aparelhos dos usuários. Neste sentido, invoca e reproduz as conclusões de Rubya Floriani dos Anjos referente à definição de prestação de serviços de comunicação.

Acrescenta que a Lei Complementar nº 87/96, acompanhando os ditames do texto constitucional, dispõe no seu art. 2º que o imposto incide sobre: (...) *III - 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*.

Salienta que são comuns as tentativas das Autoridades Tributárias de distorcer o texto constitucional, editando normas que vão além da competência que detêm. Menciona como exemplo o Convênio ICMS 69/98, cuja cláusula primeira reproduz. Diz que a Bahia acompanhou a orientação do convênio, como se observa do §4º do art. 66 do RICMS, cuja redação transcreve.

Consigna que, uma vez que ficou nítido que o ICMS incidiu sobre rubricas que não constituem serviços de comunicação, é consequência lógica que a cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 do CONFAZ, assim como o §4º, do art. 66 do RICMS e o Auto de Infração em questão vão de encontro ao que está estabelecido pela CF/88 e pela LC 87/96.

Alega que o fundamento utilizado pela autuante é um caso nítido de inovação na Regra Matriz de

Incidência Tributária, haja vista que a hipótese de incidência do ICMS é aquela contida no art. 155, II da CF/88 e no art. 2, III da LC 87/96. Diz que acrescentar que serviços de montagem, instalação, manutenção, configuração de aparelhos dos usuários fazem parte da hipótese de incidência do ICMS, é ir de encontro a Carta Magna e a legislação complementar de forma nítida.

Conclusivamente, diz que por isso, esse fundamento utilizado é nitidamente inconstitucional e ilegal.

Prosseguindo, alega a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Observa que a Constituição Federal repartiu as competências impositivas para a instituição de tributos segundo critérios concernentes às espécies tributárias e suas respectivas materialidades, segregando entre os entes os fenômenos econômicos passíveis de tributação.

Aduz que, desse modo, verifica-se nos artigos 153 a 156 da CF/ 88 que, no que concerne aos impostos, deixou-se a tributação de serviços de comunicação para os Estados-membros e dos demais serviços para os Municípios. Acrescenta que devido à rígida repartição de competências, os Estados- membros não podem, em regra, tributar serviços, assim como não podem os Municípios tributar operações de circulação de mercadorias.

Salienta que, no tocante ao ISS, a CF/88 vai ainda mais além, outorgando a instituição do imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, aos Municípios, conforme art. 156, III.

Diz que, assim sendo, a primeira impressão que passa é de que a lei complementar que versa sobre o ISS dirá quais são as hipóteses de incidência do ISS e, por exclusão, sobre quais serviços o tributo não incide, seja por simples ausência de previsão (não incidência) ou por ausência de competência, podendo, nesse caso, desde que não ultrapasse os limites impostos pela Constituição, ser tributado pelo ICMS - Comunicação.

Afirma que, desse modo, resta claro que a incidência do ISS, embora abarque, genericamente, os serviços de qualquer natureza, está subordinada à limitação constitucional tributária da União e dos Estados.

Assinala que uma primeira aplicação desse limite está expressa na própria Constituição Federal, quando inclui na competência tributária estadual os serviços de transporte e de comunicações, subtraindo-os, automaticamente, à tributação pelos municípios, art. 156, inciso III. Acrescenta que nessa toada, os Municípios somente podem instituir o ISSQN sobre serviços não previstos no art. 155, II e que estejam dispostos em lei complementar. Afirma que essa é a regra posta no art. 156, III da CR/88, cuja redação reproduz.

Aduz que outras aplicações do limite exigem um exame individual de cada caso concreto, no intuito de verificar se a atividade que o Município pretende tributar, em face do pressuposto necessário de que o fato se configure como tipicamente serviço, não se confunde com o fato gerador de algum imposto de competência diversa.

Salienta que, de antemão, é possível traçar um norte capaz de guiar na solução de qualquer eventual conflito de competência envolvendo fato que coloque em dúvida sua sujeição ao imposto estadual ou municipal. Diz que onde houver obrigação de fazer, pode caber o imposto municipal sobre serviços - ISS, mas não o ICMS, contrariamente, onde houver obrigação de dar, pode caber a incidência do ICMS, mas não do ISS. Aduz que noutro giro, o que subjaz a esse entendimento é a circunstância de tratar-se ou não de uma obrigação de fazer. Afirma que estando essa obrigação de fazer prevista na LC/116, o serviço será fatalmente tributado pelo ISS.

Diz que as limitações da tributação pelo ICMS não se dão de maneira muito distintas. A própria precisão do campo de incidência do imposto municipal já propicia ao jurista um caminho seguro para a cunhagem da norma de incidência do tributo estadual. E, além da necessária observância das regras de incidência do imposto municipal, será objeto do imposto tão somente a

comunicação interativa, direcional, o que exclui todas as formas unidirecionais de mensagens, como jornais, rádio ou televisão.

Conclusivamente, diz que no caso dos serviços objetos da autuação, por não serem atividades enquadradas no conceito constitucional e legal de serviço de comunicação, o que afasta de plano a incidência do ICMS, não há a possibilidade de exigência do ICMS, conforme o presente Auto de Infração.

Continuando, registra que passa a rebater as autuações referentes aos serviços autônomos, por isso mesmo listados na LC 116/03, que fogem à incidência do ICMS - Comunicação.

Alega a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de instalação.

Diz que, conforme visto, a fonte constitucional de onde irradia competência para os Municípios instituírem o ISS vem delimitada no art. 156, inciso III da Constituição Federal. Acrescenta que se denota, com clareza solar, os limites com que nasce a competência dos Municípios para a instituição do ISSQN, todos traçados no próprio texto constitucional, ou seja, somente poderão ser tributáveis os serviços não compreendidos na competência tributária dos Estados (art. 155, II), e desde que estejam definidos em lei complementar.

Repete que, estando previstos em lei complementar, sua incidência é fatal sendo inexigível ICMS sobre o mesmo fato.

Afirma que o enquadramento dos serviços de instalação na lista anexa à LC 116/03 é inquestionável, sendo de tal modo que todos os julgados sobre o tema mencionam expressamente a inexigibilidade do ICMS -Comunicação sobre esse serviço em específico. Neste sentido, invoca e reproduz decisões (REsp 710.774/MG, Rei. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2006, DJ 06/03/2006, p. 332; REsp 1194562/SP, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/10/2011, DJe 17/10/2011).

Observa que os serviços de instalação estão previstos no item 31.01 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116, que prevê: *31.01- Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicação e congêneres.*

Assevera que resta claro que o ISS é o imposto incidente na prestação de serviços de instalação, por haver expressa menção na lista anexa da LC 116/2003, sendo improcedente a exigência do imposto estadual.

Alega, também, a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de configuração e montagem.

Diz que, nesse caso, assim como no tópico anterior, é evidente a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre essa modalidade de serviço, haja vista que estando previsto na lista da LC 116/03, escapa ao Fisco estadual a possibilidade de exigir o tributo em cotejo, ainda que não estivesse previsto, também seria intributável pelo ICMS, por não se subsumir ao conceito de serviço de comunicação. Acrescenta que essa modalidade de serviço encontra guarida no item 14.01 da lista da LC 116/03, cuja redação transcreve.

Conclusivamente, diz que desse modo, não há que se falar em incidência e ICMS sobre os serviços de configuração e montagem.

Sustenta a inexigibilidade do ICMS - Comunicação sobre serviços de manutenção de rede.

Aduz que é de inferência palmar a incidência do ISS sobre serviços de manutenção de rede. Afirma que assim como os demais serviços, este nada tem a ver com o conceito de serviço de comunicação, estando ainda presente no item 14.01 da lista anexa à LC 116/03, o que por si só expurga qualquer pretensão fiscal no tocante a exigência do ICMS.

Assinala que, pacificando a questão no sentido de que sempre que o serviço estiver listado a incidência será do ISS, conforme concluiu o STJ, no REsp 1239018/PR, Rei. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2011, DJe 12/05/2011; REsp 1194562/SP, Rei. Ministro

BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/10/2011, DJe 17/10/2011.

Conclusivamente, diz que dessa forma, resta mais do que evidenciado que não incide ICMS sobre as atividades listadas pela autuante.

Prosseguindo, alega decisão em desacordo com a Jurisprudência dominante do Tribunal de Justiça da Bahia, STJ e STF:

Diz que apesar de comumente ocorrer esse tipo de autuação, a incidência de ICMS sobre serviços complementares a comunicação não possui lastro nos tribunais brasileiros, em especial no Tribunal de Justiça da Bahia, no STJ e no STF. Assinala que, sobre o tema, existem decisões dos tribunais citados que demonstram nitidamente esse entendimento, conforme textos que reproduz.

Assevera que, desse modo, a autuação não encontra eco entre a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Bahia, do Superior Tribunal de Justiça, muito menos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Acrescenta que os julgados são enfáticos ao decidirem no mesmo sentido dos fundamentos apresentados na impugnação, qual seja: o ICMS-Comunicação não incidirá sobre serviços considerados preparatórios, como a instalação, montagem e configuração de aparelhos. Registra que existem ainda duas decisões que reiteram os argumentos apresentados, no caso REsp 1.176.754/RJ⁴ e o RE 572.020/DF.

Conclusivamente, diz que diante da carga jurisprudencial apresentada, fica nítido que a presente relação tributária está em nítido desacordo com o posicionamento dos tribunais em análise, sendo mais um motivo para ser anulada e o lançamento tributário, desconstituído.

Continuando, reporta-se sobre a base de cálculo do ICMS – Comunicação e a impossibilidade de uso do “*gross up*”.

Alega que, demonstrado que o crédito tributário lançado é indevido, necessário analisar os valores lançados a mais pela autuante. Afirma que a autuação peca pelo excesso de exação, devendo, no caso de subsistir qualquer imposto devido, ser reduzido uma vez que sua base de cálculo foi majorada de forma indevida por meio da técnica do *gross up*.

Consigna que, conforme se verifica da leitura dos arquivos apresentados, a autuante não se limitou a aplicar alíquota devida sobre a receita obtida pela empresa com os serviços de comunicação autuados.

Observa que o art. 13, III da Lei Complementar nº 87/96, dispõe que *a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, o preço do serviço*. Alega que sendo tal preço líquido de ICMS, ou seja, tomou-se como o valor de que a empresa se apropriaria, após o pagamento do imposto, e calculou, como se fosse o próprio agente econômico, o preço que este, na sua visão, deveria cobrar, para fazer o dever fiscal.

Salienta que tal majoração é justificada pelo Fisco como sendo o modo de se calcular o ICMS “por dentro”. Diz que este é o nome dado ao fenômeno de o ICMS incidir sobre sua própria base. Neste ponto, destaca que não discute a possibilidade de cálculo “por dentro” do ICMS, porém apenas a impossibilidade da majoração da base de cálculo do imposto promovida pela Fiscalização (*gross up*), justamente por serem sistemáticas distintas.

Assinala que, para que o ICMS incidisse sobre sua base, o Fisco entendeu que deveria identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS e, então, adicionar este novamente. Desse modo, multiplicando duas vezes a alíquota estaria, a seu ver, realizando o cálculo “por dentro”.

Sustenta que tal entendimento, endossado por reiterada prática do Fisco, não guarda a menor consonância com os princípios que permeiam o direito tributário e a autuação concernente à incidência tributária.

Registra que o fenômeno do cálculo “por dentro” resulta exclusivamente do fato de o ICMS incidir sobre o preço do serviço. Acrescenta que é o que assentaram os Ministros do STF no julgamento do RE nº 212.209/RS. Diz que desse modo, se o próprio ICMS constitui o preço do serviço, ao

aplicar a alíquota sobre este preço, o ICMS estará necessariamente incidindo sobre sua própria base de cálculo.

Afirma que todo o raciocínio seria dispensado se o art. 13, III LC nº 87/96 e art. 52 do RICMS/BA fossem aplicados sem que se fizesse qualquer elucubração. Observa que ambos os diplomas preceituam que o ICMS incide sobre o preço do serviço. Diz que é simples: se pelo serviço foi cobrado R\$100,00, paga-se ICMS sobre R\$100,00.

Assevera que, em desacordo com tal determinação legal, o Fisco sugere que a base de cálculo não é o preço praticado, mas o que deveria ter sido praticado criando uma ficção jurídica sem qualquer fundamento. Ou seja, o Fisco diz que a empresa cobrou R\$100,00, mas deveria ter cobrado R\$100,00 + ICMS, sendo que sobre esta soma se aplica o ICMS. Pontua que o resultado da equação é: R\$100+ICMS+ICMS. Alega que tal prática implica na dupla cobrança do tributo sobre uma mesma operação, conforme exemplo que apresenta.

Destaca que foi esse o entendimento exposto pelo e Superior Tribunal de Justiça, em acórdão proferido pela Segunda Turma, que decidiu pela tributação do ICMS sobre o valor do serviço efetivamente prestado, no julgamento do Recurso Especial de nº 1190858/BA.

Conclusivamente, diz que desse modo, resta patente que apesar de não ter havido o trânsito em julgado das decisões acima referidas, é indevida a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. Ressalta que caso o Estado da Bahia insista em manter este equívoco, perderá a discussão na via judicial e deverá arcar com honorários de sucumbência de alta monta.

Finaliza a peça defensiva, requerendo a anulação do Auto de Infração.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 432 a 443). Consigna que o impugnante se limita a alegar inconstitucionalidade da exigência fiscal e contra a aplicação do “Gross up” para apuração da base de cálculo.

No tocante às decisões do STJ, TJB e STF, aduzidas pelo impugnante, esclarece que todo o procedimento fiscal foi embasado nos dispositivos legais apontados no Auto de Infração, não lhe cabendo competência para entrar no mérito da discussão constitucional.

Observa que a exigência do imposto sobre os serviços arrolados na autuação, além do art. 155, inciso II da CF/88, está acobertada pela legislação vigente à época dos fatos, no caso a Lei Complementar nº 87/1996, artigo 2º, III, Lei Estadual nº 7.014/96, art. 1º, III e 2º, VII, Convênio ICMS 69/98, cláusula primeira, cujas redações transcreve.

Acrescenta que, da mesma forma, na Lei Estadual da Bahia nº 7.014/96, art. 17, § 11, que se espelhou na cláusula primeira do Convênio ICMS 69/89 e no art. 13, §1º, II, da LC 87/96 e no Convênio ICMS 81/2011, que demonstra de que vários Estados reconhecem a incidência do ICMS sobre diversos serviços de comunicação, conforme cláusula primeira que também reproduz.

Registra que, para melhor esclarecimento sobre o assunto em discussão, transcreve definições, artigos publicados em sites e trechos de livros, no caso definições contidas no Decreto Federal nº 97.057, de 10 de novembro de 1988, que altera os Títulos I, II e III do Regulamento Geral para execução da Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Lei Geral de Telecomunicações; definições emitidas pela Anatel; artigo publicado no site da Teleco, sobre Rede de Telecomunicações; livro “O Novo Direito de Telecomunicações”, págs. 38 e 39, J. C. Mariense Escobar).

Assinala que a ANATEL publicou uma lista dos chamados “produtos para telecomunicações”, disponível em <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documentoVersionado.asp?numeroPublicacao=219500&documentoPath=219500.pdf&Pub=&URL=/Portal/verificaDocumentos/documento.asp>.

Diz que, após explanação, pode-se constatar que uma Rede de Telecomunicação precisa dos mencionados equipamentos terminais, dispositivos, circuitos, aparelhos e demais meios necessários para interligar o Usuário ao sistema de telecomunicação e conseqüentemente para que eles funcionem é preciso ser instalados, configurados ou montados, conforme o caso.

Menciona, como exemplo, a Norma nº 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, nela podemos verificar a composição do serviço e sem dúvida alguma a dependência entre a utilização de equipamentos e a efetiva prestação de serviço de telecomunicação.

(....)

4. SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET

4.1. Para efeito desta Norma, considera-se 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.

Observa que no site da Oi, encontra-se no FAQ (disponível em: <http://faq.oi.com.br/empresas/?c=212&faqs=0>) as seguintes perguntas e respostas, que reforçam os seus argumentos:

• **O que é o IP Connect?**

É um produto de acesso dedicado à Internet com garantia da velocidade contratada, conexão 24 horas por dia, mesma velocidade para download e upload e IP Fixo.

• **Quais equipamentos eu vou precisar para que o IP Connect funcione na minha empresa?**

É necessário um roteador, equipamento que recebe os pacotes de dados e escolhe a melhor rota ou caminho para entregar os pacotes aos seus destinos.

Consigna que, de forma contraditória às suas alegações, o autuado afirma que os serviços de manutenção, instalação, configuração e montagem estão na Lista de Serviço anexa a LC 116/03 afastando de plano a incidência do ICMS, no entanto, no CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente 2017 (gravado no DVD), utiliza créditos fiscais no valor de R\$ 384.953,04, referente aos materiais comprados de terceiros e utilizados na execução desses serviços, logo, estaria contrariando seu raciocínio e consequentemente a Constituição Federal, que veda a utilização do crédito do ICMS no caso da não-incidência, nos termos do inciso II, do § 2º do seu artigo 155.

Assevera que, na realidade, trata-se de prestação de serviço de comunicação com disponibilização, instalação e configuração de aparelhos, de dispositivos, de circuitos e de outros itens que compõem a infraestrutura necessária a viabilização dos serviços EILD, IP Connect, TC Data Turbo, Metroethernet, VPN VIP, TC ISDN, VOICE NET e 0800. Diz que é impossível a separação uns dos outros por isso o preço do serviço já agrega os custos dos valores a título de acesso, adesão, ativação, disponibilidade, tudo de acordo com o § 11 art. 17 da Lei nº 7.014/66, porém o contribuinte mantém o procedimento equivocado de apartar da base do cálculo do ICMS as importâncias pagas, recebidas ou debitadas, cobradas do usuário final à título de montagem, instalação e configuração de aparelhos e demais dispositivos ou elementos necessários à prestação do serviço de comunicação.

Observa que textos de interesse foram copiados de contratos e portfolio e reproduzidos para demonstrar que o autuado, apesar de excluir essas parcelas da base de cálculo do ICMS, ratifica o procedimento fiscal quando inclui no preço total do contrato os valores correspondentes as

rubricas instalação e configuração de aparelhos e dispositivos, manutenção e gerenciamento de rede e validam o entendimento que sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, que fazem parte da infraestrutura do sistema de comunicação, não seria possível a realização dos serviços.

Registra que como exemplo gravou no DVD o seguinte:

1) CONTRATO DE SERVIÇO DE EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA (EILD) PADRÃO ENTRE A TELEMAR E A CONTRATANTE

No Anexo 05 – Portfólio (pag. 21) o próprio contribuinte reconhece à incidência do ICMS sobre a Configuração e Montagem de equipamentos.

2) CONDIÇÕES TÉCNICAS E COMERCIAIS DE CONTRATAÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA – SCM

Serviços de TC IP CONNECT, TC VPN VIP, TC METROETHERNET E TC DATA – incluem no preço dos serviços: custos relativos à disponibilização do(s) meio(s) de acesso e manutenção do circuito, Taxa de Instalação, Configuração e Montagem:

CLÁUSULA QUINTA – PREÇO E FATURAMENTO (pag. 03-04)

5.1 Os preços do(s) Serviço(s) são aqueles previstos no(s) Termo(s) de Adesão e incluem:

5.1.1 O valor mensal pelo serviço; os custos relativos à disponibilização do(s) meio(s) de acesso e manutenção do circuito estão incluídos na remuneração mensal do serviço contratado.

5.1.2 Taxa de Instalação devida por acesso no ato da instalação do serviço, referente à remuneração do serviço de configuração e montagem, remoto e/ou presencial, necessários para a ativação do serviço.

3) TERMO ADITIVO TC VOICE NET DE GUSTAVO DE ANDRADE SANTOS

No Anexo 01 – Solicitação de Serviços TC VOICE NET (pág. 06) – podemos verificar a inclusão da manutenção da rede interna inclusa no preço do serviço.

E PORTIFOLIO DE PRODUTOS TELEMAR - na qual a empresa esclarece de forma detalhada o que compõe a prestação desse serviço. Diz que nele é apresentado uma tabela mostrando os impostos que deverão incidir sobre esse serviço, no qual se pode constatar que o próprio Contribuinte reconhece à incidência do ICMS sobre alguns serviços, dentre eles a Instalação.

No tocante às receitas relativas à prestação de serviços de telecomunicações, denominados de serviço de Complemento de Chamada Local, que o Contribuinte considera como Serviços de Valor Agregado, diz a autuante que o Convênio ICMS 69/98 firmou 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 serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, logo deixar de incluir os serviços nele elencados na base de cálculo do ICMS é uma desobediência a Legislação vigente.

Quanto à alegação defensiva atinente a suposta majoração da base de cálculo do ICMS, esclarece que o “Gross Up”, ou cálculo “por dentro” do ICMS, foi adotado pelo Fisco baseado no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 que determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo, calculado sobre si mesmo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Reproduz o aduzido dispositivo legal.

Explica que, desse modo, apresenta abaixo como exemplo o procedimento fiscal adotado:

Preço dos serviços = 100,00 com alíquota de 28%

Logo:

1) Alíquota: 28%

2) Faz a conta: $100\% - 28\% = 72\%$

3) Divide-se o valor da operação por 72%: $R\$ 100,00/72\% = 138,89$

4) A base de Cálculo será 138,89

5) Cálculo do ICMS = $138,89 \times 28\% = 38,89$

Observa que, como o autuado entende que as receitas, objeto da autuação, 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, aplicando a fórmula matemática demonstrada acima.

No que concerne ao resultado de decisões judiciais, bem como sobre a legalidade de dispositivos normativos, salienta que não lhe cabe fazê-lo no âmbito de suas atribuições, haja vista que por responsabilidade funcional, deve obediência irrestrita à legislação em vigor no Estado da Bahia.

Finaliza a peça informativa, mantendo na totalidade o Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inexistindo vício ou falha capaz de decretar a sua nulidade.

No mérito, 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.

O cerne da questão reside no fato de se determinar o 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 agiliza ou otimiza 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.

Assim sendo, 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 incluídos no preço total do serviço de comunicação.

Do mesmo modo, o ajuste da base de cálculo referente aos valores exigidos na apuração do imposto se apresenta correto. Isto porque, 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 legalmente obrigatório. Vale registrar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido deste entendimento, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0358-13/13 e 0272-11/16.

Cabível ainda registrar que esta Junta de Julgamento Fiscal, ao julgar matéria semelhante à tratada no presente Auto de Infração, decidiu pela procedência da autuação, nos termos do Acórdão JJF Nº 0054-01/18, decisão esta que foi mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão CJF Nº 0337-12/18, cujo voto vencedor reproduzo abaixo pela sua relevância:

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0337-12/18*

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).”

Filho-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 GabI PROFIS/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 microsistema 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.

Assim sendo, no presente caso, resta indubitoso que a infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0001/19-4**, 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\$281.619,05**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS PONTES - JULGADOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR