

PROCESSO - A. I. N° 298636.0004/17-8
RECORRENTE - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0038-05/18
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2022

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0165-12/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não incide ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, os serviços denominados “*Mensalidades Rental Program*”. Infração não elidida. Provada documentalmente a alegação recursal de que as receitas auferidas pela empresa autuada se referiam exclusivamente aos contratos de locação de aparelhos de telefonia, estando segregado na fatura. Posicionamento da Procuradoria discorre que é impossível a incidência do ICMS nas operações de locação de bens móveis, conforme jurisprudência, restando comprovado nos autos que os valores cobrados a título de locação de aparelhos não compunham o preço do serviço de telecomunicação. Infração insubstancial. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

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

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

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 14 a 28. O autuante, em sua informação fiscal, fls. 50. A JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

Incialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto, a multa e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados (fls. 06 à 69), em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra

produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

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

No mérito, o lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 83.075,69, decorrente da prestação de serviço de comunicação - “Mensalidade Rental Program” - referente ao período de janeiro a dezembro de 2016, por escrituração de valores tributados como não tributados, consoante demonstrativos constantes do CD/Mídia de fls. 09 dos autos, com enquadramento no art. 1º, inc. III; art. 2º, inc. VII; e art. 32, da Lei nº 7.014/96 e multa aplicada de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “a”, do citado dispositivo legal.

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, nos autos, não foi demonstrado pelo sujeito passivo que a receita originada do serviço denominado “Mensalidade Rental Program”, advém apenas da locação de aparelhos. Por outro lado, consoante a reiterada

jurisprudência deste CONSEF, mesmo que no presente PAF estivesse demonstrado que as receitas auferidas pela autuada a título de “Mensalidade Rental Program”, fossem relacionadas exclusivamente à locação de aparelhos de telefonia, há previsão expressa no § 1º, inciso II, “a”, do art. 13 da LC 87/96, estabelecendo que integra ou compõe a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e “demais importâncias pagas”, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão piso, o patrono do autuado apresenta peça recursal, fls. 73/92. Tempestivamente faz uma síntese da autuação e destaca as principais alegações defensivas: “**(i) em preliminar, a nulidade do auto de infração pela inexistência de motivação; (ii) no mérito, a improcedência do auto de infração, na medida em que: a) a atividade de locação de bens móveis não constitui um serviço, pelo que não pode ser tributada pelo ICMS incidente sobre serviços de comunicação; b) a locação dos aparelhos celulares é mera atividade meio para a prestação do serviço de telecomunicação, e por isso não está sujeita ao ICMS, já que essa modalidade de imposto incide apenas sobre a atividade de comunicação propriamente dita (processo de transmissão – emissão ou recepção – de informações de qualquer natureza); c) a interpretação conferida pelas autoridades fiscais, ao ampliar o campo de incidência previsto na legislação do imposto, viola o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal.”**

Diz que a 5^a JJF, rejeitou os argumentos defensivos utilizando dois fundamentos principais: “**a) que as locações de aparelhos celulares não têm um fim em si mesmas, mas estão intrinsecamente atreladas e vinculadas a um negócio de comunicação, em que só se concretiza com um aparelho celular da tecnologia iDEN; b) que o art. 13, § 1º, inciso II, a, da LC 87/96 deve ser aplicado no caso em análise para alcançar os valores pagos pelos clientes a título de locação de equipamentos, na medida em que, de acordo com esse dispositivo, a base de cálculo do ICMS é composta de “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”**“

Agora, em seu Recurso Voluntário refuta os dois argumentos da decisão de piso.

Primeiro alega “*A locação de aparelhos celulares não está atrelada ao serviço de comunicação*”. Disse que o colegiado de piso entenderem correta a incidência do ICMS-Comunicação sobre a receita oriunda da locação de aparelhos celulares, na medida em que “*a locação (...) se reveste e se configura de natureza específica por estar atrelado e intrinsecamente vinculado a um negócio de comunicação, onde só se concretiza com o aparelho, no caso específico o aparelho celular da tecnologia iDEN (Integrated Digital Enhanced Network)*” (fl. 5).

Assinala que uma simples leitura do contrato de locação firmado entre a recorrente e seus clientes/locatários (DOC. 03) prova o contrário, ou seja, demonstra que o contrato de locação não está atrelado ao serviço de comunicação, o que demonstra a veracidade das alegações da recorrente no sentido de que a receita oriunda da locação de aparelhos celulares não se relaciona com a prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Aponta que a Cláusula 1.1 do referido contrato prevê que o seu objeto consiste na “disponibilização para uso do(s) equipamento(s) de propriedade da Nextel, todos acompanhado(s) de um KIT composto por uma bateria, um carregador e um cartão – SIM Card, doravante denominados em conjunto “o(s) Equipamento(s)”, a título de locação, (...) sendo vedado à Locatária a cessão deste contrato, bem como, a sulocação, cessão ou empréstimo do(s) Equipamento(s)”.

Esclarece que a Cláusula 3.2 que “*o(s) Equipamento(s) deverá(ão) ser devolvido(s) à Nextel, nas mesmas condições em que foi(ram) recebido(s), ressalvado apenas o desgaste decorrente do uso normal do(s) mesmo(s), independentemente de notificação, no prazo de até 10 (dez) dias após a data do término, rescisão ou resilição do presente contrato, sob pena de pagamento de multa, no montante equivalente a 5% (cinco por cento) do preço vigente, à época, do(s) Equipamento(s) em questão, por dia de atraso na devolução*”.

Afirma que o vínculo jurídico que prende os clientes/locatários à recorrente é o da locação, pois não há a transferência da titularidade dos aparelhos para os clientes/locatários, tanto que está ele obrigado a não comercializar, distribuir, ceder, locar ou sublocar o equipamento da recorrente, sob pena de pagamento de multa pelo descumprimento desta obrigação.

Faz notar que a cláusula 3.2 dispõe sobre a obrigação de retorno ou devolução do aparelho após o término do contrato. Já o preço contratual reflete uma retribuição fixa mensal pela locação (uso e gozo) do bem. Disse que não há qualquer disposição contratual que preveja a prestação de serviços de telecomunicação como parte “indissociável” do contrato de locação.

Conclui-se, das disposições postas, que o negócio em exame reveste todas as características de um contrato de locação de bem móvel previstas nos artigos 565 e 566 do Código Civil, não podendo confundir-se com a prestação de serviço regulada nos artigos 593 e 594 do mesmo diploma legal, muito menos com a prestação dos serviços de telecomunicação regulados no art. 60 e seguintes da LGT.

Salienta que, de fato, a locação de aparelhos celulares claramente não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicação previsto na LGT, **configurando-se como mera atividade-meio para a recorrente, uma vez que objetiva viabilizar o acesso a tal serviço**.

Acrescenta que, ao contrário do que foi alegado na decisão recorrida, essa locação não é

imprescindível nem essencial à realização da comunicação, tratando-se apenas de uma facilidade conferida pela recorrente aos seus clientes. Junta ima ilustrativa demonstrando que a empresa não condiciona a prestação de seus serviços de comunicação à locação dos aparelhos, mesmo porque **também oferece aos seus clientes a opção de compra dos celulares**, como é possível verificar em seu website: www.nextel.com.br/aparelhos.

Assevera que pode ocorrer a prestação de serviços de comunicação, sem a locação ou aquisição de equipamentos, uma vez que os clientes têm a faculdade de utilizar aparelhos celulares próprios ou adquiri-lo junto a terceiros e, **a partir do momento em que a empresa concede a opção de compra ao usuário final, é impossível argumentar que o serviço de comunicação só se concretiza com a locação do aparelho**, como foi apontado na decisão à fl. 5.

Explica que os serviços de telecomunicações prestados pela recorrente estão sujeitos às mesmas tarifas e preços, independentemente de o aparelho ter sido locado, cedido gratuitamente ou ser de titularidade do cliente.

Sustenta que, não há como negar, como relatado na decisão recorrida à fl. 5, que a comunicação só se concretiza com o aparelho. Ocorre que esse aparelho pode ser cedido ao cliente, comprado por ele, ou locado, sem que essa locação seja **imprescindível** ao serviço de comunicação, justamente porque, ao cliente, é-lhe possibilitado adquirir o aparelho celular. Fosse a locação parte “intrinsicamente vinculada” do serviço de telecomunicação, como alegado na decisão recorrida, não poderia este ser prestado de forma isolada ou mediante a cessão gratuita do aparelho. E nem se alegue que os clientes da recorrente não teriam outra opção senão a locação dos aparelhos celulares junto à referida empresa para viabilizar a fruição dos serviços de comunicação por ela prestados.

Reafirma que a recorrente não condiciona a prestação de seus serviços de comunicação à locação dos aparelhos, mesmo porque também oferece aos seus clientes a opção de compra dos celulares. Não bastasse isso, também é facultado aos contratantes dos serviços de comunicação SME utilizar aparelhos celulares próprios, não estando os mesmos obrigados a locar ou adquirir um aparelho celular junto à recorrente. E é justamente por esta razão que a recorrente possui um amplo rol de clientes que contratam seus serviços de comunicação, porém não locam os aparelhos celulares, pelo que não pagam a mensalidade referente ao “rental program”.

De forma exemplificativa, chama atenção para as faturas emitidas em face das empresas “TC Produções ART FONOGR PUBLIC LTDA.” e “DLP IND E COMERCIO DO VESTUARIO LTDA. EPP” (**DOC. 04**), sendo que a primeira empresa também contratou a locação dos equipamentos, e a segunda empresa não. Em outras palavras, **há casos em que a recorrente presta serviços de comunicação mesmo sem promover a locação dos respectivos aparelhos celulares, donde resulta ser totalmente infundada e descabida a alegação da fiscalização no sentido de que a locação do aparelho seria imprescindível ao próprio serviço de comunicação**.

Assinala que **o ICMS, nos termos da legislação de regência, incide apenas sobre as atividades-fim de comunicação, e não sobre as atividades-meio, que são preparatórias, acessórias ou intermediárias da comunicação**.

Disse que o entendimento adotado pelas autoridades fiscais, por meio do auto de infração ora impugnado, incluir a receita oriunda da locação de aparelhos celulares na base de cálculo do ICMS-Comunicação – vai além da hipótese de incidência do imposto prevista na legislação, violando o princípio da legalidade tributária, este previsto no art. 150, I da Constituição Federal. Frisa, ainda, que a ampliação deste campo de incidência demandaria a edição de lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a” da Constituição.

Assevera que o art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, definem os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS, trouxe um rol que inclui a geração e a recepção da comunicação, mas não os meios alheios à comunicação propriamente dita. Nesse sentido, o STJ já consolidou entendimento de que “*O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular*”

(Súmula STJ 350, de 11.06.2008).

Colaciona jurisprudências da Primeira Seção do E. STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 1.176.753/RJ – submetido à sistemática de recursos repetitivos (cfr. art. 543-C do CPC/2015) – **entendeu que os serviços conexos ao de comunicação por meio de telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confundem com a prestação da atividade-fim (emissão ou recepção), pelo que estão fora do campo de incidência do ICMS** (REsp n. 1.176.753/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 19-12-12). Junta ainda entendimento do Tribunal Pleno do E. STF, no julgamento do RE n. 572.020/DF realizado em 06/02/2014, concluiu que “os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares”. A conclusão pela não incidência do ICMS nessa hipótese pautou-se no argumento de que “a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete ou ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam” (RE n. 572.020/DF, rel. Min. Marco Aurélio, j. 06-2-2014) e julgados recentes do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia caminha no sentido de que não incide ICMS na prestação de serviços de locação de equipamentos, de modo que as instâncias administrativas devem seguir o entendimento exarado pelo Judiciário, sob pena de se prolongar a questão sem qualquer necessidade, incorrendo, a Fazenda Estadual, em mais despesas ao erário público, situação que afrontaria, inegavelmente, os princípios da moralidade e da eficiência administrativa (Ag. de Inst. n. 0018192-73.2017.8.05.0000, rel. Desa. Carmem Lucia Santos Pinheiro, j. 11-4-2018).

Sustenta que é inequivocamente inconstitucional e ilegal a pretensão das autoridades fiscais de classificar a locação de aparelhos celulares realizada pela recorrente como serviço de comunicação, pelo que deve ser cancelado integralmente o presente lançamento de ICMS.

Segunda alegação é sobre “*inaplicabilidade do art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96*”, que estabelece a integração ou composição da base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e ‘demais importâncias pagas’, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”.

Esclarece que o art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96 faz referência exclusivamente à base de cálculo do imposto, aspecto quantitativo do fato imponível, enquanto o que se discute nesse processo administrativo é o aspecto material do fato gerador do ICMS sobre os serviços de comunicação; discute-se, na verdade, a incidência do ICMS sobre os valores cobrados pela recorrente de seus clientes a título de locação de equipamentos, nada mais que isso.

Disse que não se pode admitir que as autoridades fiscais sustentem a incidência do ICMS sobre os valores cobrados pela recorrente de seus clientes a título de locação de equipamentos, utilizando-se de um dispositivo que versa sobre a base de cálculo do imposto para amparar a tributação sobre um fato gerador manifestamente inexistente. Pontua que, se o art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96 é o único argumento para validar a tributação no caso em análise, fica manifesta a ilegalidade cometida pelas autoridades fiscais, pois, se não há caracterização de fato gerador, não se pode cogitar o cálculo de tributo.

Salienta que só é possível considerar que os valores cobrados a título de locação de equipamentos integram a base de cálculo do ICMS na hipótese de se considerar que os serviços de locação são fatos geradores do ICMS, o que não é verdadeiro. E mesmo que fosse possível aplicar o art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96 no caso concreto, o auto de infração seria manifestamente nulo, porque em nenhum momento ele traz esse dispositivo legal para fundamentar a cobrança.

Caso se entenda aplicável esse dispositivo, pede que se considere que houve inegável cerceamento de defesa da recorrente, porque não lhe foi possível rebater a aplicação do art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96 na impugnação. Além disso, a alteração do critério jurídico pelas autoridades julgadoras de primeira instância configura violação ao artigo 146 do CTN.

Assinala que, no âmbito federal, essa é a interpretação que o CARF faz do art. 146 do CTN, em diversos dos seus julgados. No Acórdão nº 1301-001.436 (rel. Cons. Carlos Augusto de Andrade Jenier, j. 12-3-2014), decidiu-se que “às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado, devendo, sempre, limitar-se aos termos ali então especificamente apresentados. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras, acarretando, assim, a sua invalidade. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento”.

Chama atenção na verdade, o que a administração tributária pretende, ao tentar aplicar a regra do art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96, é fazer incidir, por outros meios, o ICMS-Comunicação sobre os valores cobrados dos clientes a título de locação dos aparelhos celulares, o que não se pode admitir. Não há como admitir pela simples razão de que, conforme mencionado anteriormente, a recorrente não condiciona a prestação de seus serviços de comunicação à locação dos aparelhos, mesmo porque também oferece aos seus clientes a opção de compra dos celulares.

Frisa que os contratantes dos serviços de comunicação podem utilizar aparelhos celulares próprios, não estando os mesmos obrigados a locar ou adquirir um aparelho celular junto a recorrente. E é justamente por esta razão que a recorrente possui um amplo rol de clientes que contratam seus serviços de comunicação, porém não locam os aparelhos celulares, pelo que não pagam a mensalidade referente ao “rental program”.

Reitera que **há casos em que a recorrente presta serviços de comunicação mesmo sem promover a locação dos respectivos aparelhos celulares, donde resulta ser totalmente infundada e descabida a alegação da fiscalização e dos conselheiros julgadores, no sentido de que a locação do aparelho seria imprescindível ao próprio serviço de comunicação.**

Afirma ser totalmente descabida a afirmação proferida pela 5ª JJF, razão pela qual a decisão deve ser reformada.

Finaliza solicitando e requerendo seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, pela reforma da decisão combatida, e assim seja finalmente reconhecida a Improcedência do Auto de Infração e, consequente, cancelamento da autuação.

Na sessão de julgamento do dia 15/04/2019, o colegiado de 2º grau converteu os autos em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, fl. 114, no sentido de adotar as seguintes providências:

“1 – Verificar se a autuação está restrita às receitas de locações de aparelhos celulares e se os valores cobrados incluem serviços de comunicação;

2 – Caso não esteja restrita à locações, refazer o demonstrativo de débito, apartando os respectivos valores dos serviços de comunicação;

3 – Dar ciência ao contribuinte do resultado da diligência;

4 – Após, retornar o feito a este CONSEF.”

Na fl. 116, o autuante se manifesta respondendo a diligência solicitada e esclareceu que não consta nenhum recolhimento de ICMS para os valores lançados nos registros do Convênio ICMS 115/03 como “Mensalidade Rental Program” no campo “DESCRÍÇÃO_SERVIÇO”, tais serviços foram lançados nos referidos registros como “Outros”, portanto é evidente que só foram cobrados os valores das locações, considerados fora da base de cálculo do imposto de serviços de telecomunicações.

Disse que todos esses valores estão lançados nas planilhas gravadas em CD-R (fl. 9 dos autos) por clientes para cada mês, com o respectivo código de autenticação digital do registro no arquivo do Convênio ICMS 115/03 e o número da nota fiscal de serviços de telecomunicação correspondente, consta também nas planilhas, os arquivos de origem de cada registro.

Assinala que as planilhas gravadas no CD-R foram extraídas dos arquivos do Convênio citado

como explicado na “Descrição dos fatos” do Auto de Infração. Esclarece que as duas últimas colunas das planilhas (“BC ICMS” e “ICMS devido”) foram acrescentadas pela fiscalização para obter os valores a serem cobrados, as demais são oriundas dos referidos registros. Para todas as colunas foi gerado um código de segurança que impossibilita qualquer alteração nas mesmas, um recibo com esses códigos está anexo ao Auto de Infração na fl. 8 rubricado e datado.

Sustenta que a autuação está restrita às receitas de locações de aparelhos de celulares em concordância com o disposto no Convênio ICMS 69/98, uma vez que a locação dos aparelhos é imprescindível a prestação de serviço de telecomunicações fornecido pelo autuado, ou seja, uma situação em que o cliente não tem opção de comprar (ou alugar) livremente um aparelho de outra empresa e ter o mesmo serviço prestado, uma situação em que os serviços só pode ser prestados pelos aparelhos locados à Nextel, configurados para serem utilizados apenas e exclusivamente na prestação de serviços contratados.

Finaliza entendendo que os valores cobrados nas locações devem integrar a base de cálculos do ICMS sobre serviços de telecomunicações, como corretamente concluiu a 5^a JJF.

Nas fls. 118-19, conta intimação ao autuado.

Os advogados do recorrente se manifestam nas fls. 121/125. Reproduz o pedido de diligência e parte da informação do autuante.

Observou-se no parecer fiscal, os quesitos formalizados por esta E. Câmara podem ser respondidos objetivamente da seguinte forma: a autuação está restrita exclusivamente às receitas de locações de aparelhos celulares. Essas receitas foram incluídas na base de cálculo da autuação fiscal exclusivamente por uma interpretação extensiva da autoridade fiscal quanto ao conceito jurídico de “serviço de comunicação” tributável pelo ICMS.

Pontua que o parecer fiscal parte de premissa equivocada porque. Sustenta que a locação dos aparelhos não é imprescindível a prestação do serviço de telecomunicações fornecido pelo autuado, é uma situação em que o cliente tem sim a opção de comprar (ou alugar) livremente um aparelho de outra empresa e ter o mesmo serviço prestado, uma situação em que o serviço pode ser prestado por qualquer aparelho, inclusive pelos aparelhos locados pela Nextel.

Disse que, a partir de uma simples leitura do contrato de locação padrão firmado entre a recorrente e seus clientes, verifica-se que a locação não está atrelada ao serviço de comunicação, mas é um contrato independente, com objeto e vigência própria:

CONTRATO DE LOCAÇÃO	
Cláusula 2.1	<i>O presente instrumento vigorará por prazo indeterminado. A validade do presente Contrato independe de estar em vigor o Contrato de SME.</i>
Cláusula 2.3	<i>A critério da Nextel, ocorrendo a resilição contratual por sua iniciativa, poderá ser oferecido à Locatária que estiver em dia com as obrigações previstas neste Contrato, especialmente, mas, não se limitando ao pagamento previsto na Cláusula 4, o direito de permanecer com o(s) Equipamento(s) que compõem o Anexo I, a preço vigente à época, devendo dirigir-se no prazo de 10 dias a contar da notificação referida na Cláusula 2.2. a uma das lojas da Nextel para aceitar o proposto e ser providenciada a transferência para o seu nome, passando a correr, a partir de então, por sua conta, a manutenção e reparo(s) do(s) Equipamento(s).</i>
Cláusula 5.1	<i>Obriga-se a Nextel, por este instrumento, além de entregar a Locatária o(s) equipamento(s) dado(s) em locação em estado de servir ao uso a que se destina(m), a mantê-lo(s) nesse estado pelo tempo do contrato, obrigando-se a, sempre que ocorrer qualquer fato que inviabilize a sua utilização, repará-lo(s) ou substitui-lo(s), nos termos previstos nesse Contrato, especialmente ao estabelecido na Cláusula 3, e desde que respeitados os procedimentos estabelecidos na Cláusula 8.</i>
Cláusula 7.1	<i>São hipóteses de rescisão deste Contrato, que autorizam a</i>

	<i>Nextel a imediata reintegração do(s) equipamento(s), sem pagamento de qualquer tipo de penalidade: (i) o inadimplemento de qualquer Cláusula deste contrato; (ii) a cessão de todo ou parte substancial do patrimônio da locatária, sua insolvência, decretação de falência ou concordata; (iii) inobservância ou descumprimento de qualquer cláusula deste contrato.</i>
--	--

Junta exemplos des Notas Fiscais (fatura) de Clientes da empresa autuada. Afirma que tem o próprio faturamento da locação já segregado do faturamento do serviço de comunicação e, caso o cliente opte por não alugar o aparelho, há apenas o faturamento do serviço de comunicação:

Exemplo com locação (Doc. 02)

NOTA FISCAL																																																																
Cliente: GABRIEL RODRIGUES FRAIGE Endereço: Al SARUTAIA, 392 51 JARDIM PAULISTA	C.F.O.P.: 6307 Data de Emissão: 03/07/2016 Data de Vencimento: 20/07/2016 Número do Cliente: 6.517868.10																																																															
CNPJ/CPF: 38447578801 Inscrição Estadual: ISENTO Número do Cliente: 6.517868.10																																																																
NOTA FISCAL FATURA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES																																																																
NÚMERO DA NF: 000000104 Nextel Telecomunicações Ltda. Regime Especial: VIA: Unica CFP: 6307 Natureza da Operação: Serviço de Telecomunicações Av. Antonio Carlos Magalhães, 3015 - Edif. High Tower - Loja A - CEP 40280-000 - Salvador - BA	SÉRIE: U1 Subsérie: C.N.P.J.66.970.229/0040-73 INSC. ESTADUAL: 062.956.363.01-99																																																															
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Seq.</th> <th>Descrição</th> <th>Valor (R\$)</th> <th>ICMS (%)</th> <th>Valor ICMS (R\$)</th> <th>Cofins (%)</th> <th>Valor Cofins (R\$)</th> <th>PIS (%)</th> <th>Valor PIS (R\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Mensalidade rental program</td> <td>15,82</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>7,60</td> <td>1,20</td> <td>1,65</td> <td>0,26</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>Franchia</td> <td>108,70</td> <td>28,00</td> <td>30,44</td> <td>3,00</td> <td>3,26</td> <td>0,65</td> <td>0,71</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>Assinatura 2G</td> <td>26,90</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>7,60</td> <td>2,04</td> <td>1,65</td> <td>0,44</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>Tarifa publ tel ligações ddd</td> <td>4,68</td> <td>28,00</td> <td>1,31</td> <td>3,00</td> <td>0,14</td> <td>0,65</td> <td>0,03</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Valor Total da Nota Fiscal</td> <td>156,10</td> <td></td> <td>31,75</td> <td></td> <td>6,64</td> <td></td> <td>1,44</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Base de Cálculo ICMS</td> <td>113,38</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Seq.	Descrição	Valor (R\$)	ICMS (%)	Valor ICMS (R\$)	Cofins (%)	Valor Cofins (R\$)	PIS (%)	Valor PIS (R\$)	1	Mensalidade rental program	15,82	0,00	0,00	7,60	1,20	1,65	0,26	2	Franchia	108,70	28,00	30,44	3,00	3,26	0,65	0,71	3	Assinatura 2G	26,90	0,00	0,00	7,60	2,04	1,65	0,44	4	Tarifa publ tel ligações ddd	4,68	28,00	1,31	3,00	0,14	0,65	0,03	Valor Total da Nota Fiscal		156,10		31,75		6,64		1,44	Base de Cálculo ICMS		113,38						
Seq.	Descrição	Valor (R\$)	ICMS (%)	Valor ICMS (R\$)	Cofins (%)	Valor Cofins (R\$)	PIS (%)	Valor PIS (R\$)																																																								
1	Mensalidade rental program	15,82	0,00	0,00	7,60	1,20	1,65	0,26																																																								
2	Franchia	108,70	28,00	30,44	3,00	3,26	0,65	0,71																																																								
3	Assinatura 2G	26,90	0,00	0,00	7,60	2,04	1,65	0,44																																																								
4	Tarifa publ tel ligações ddd	4,68	28,00	1,31	3,00	0,14	0,65	0,03																																																								
Valor Total da Nota Fiscal		156,10		31,75		6,64		1,44																																																								
Base de Cálculo ICMS		113,38																																																														
CONTRIBUIÇÃO PARA FUST (ART.9 LEI 9998/00) E FUNTTEL (ART 18 DECRETO 3737/01) 1,5% do valor dos serviços não repassada as tarifas 1,16																																																																
RESERVADO AO FISCO 4877683B21AD76A616BBBBF4034EFD052																																																																

Exemplo sem locação (Doc. 03)

NOTA FISCAL																																					
Cliente: SERGIO SEBASTIAO DE LIMA Endereço: R PROFESSORA BERTHOLINA CARNEIRO, 270 CAMPO LIMPO	C.F.O.P.: 5307 Data de Emissão: 03/07/2016 Data de Vencimento: 20/07/2016 Número do Cliente: 7.3209571.10																																				
CNPJ/CPF: 00364654538 Inscrição Estadual: ISENTO Número do Cliente: 7.3209571.10																																					
NOTA FISCAL FATURA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES																																					
NÚMERO DA NF: 000000101 Nextel Telecomunicações Ltda. Regime Especial: VIA: Unica CFP: 5307 Natureza da Operação: Serviço de Telecomunicações Av. Antonio Carlos Magalhães, 3015 - Edif. High Tower - Loja A - CEP 40280-000 - Salvador - BA	SÉRIE: U1 Subsérie: C.N.P.J.66.970.229/0040-73 INSC. ESTADUAL: 062.956.363.01-99																																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Seq.</th> <th>Descrição</th> <th>Valor (R\$)</th> <th>ICMS (%)</th> <th>Valor ICMS (R\$)</th> <th>Cofins (%)</th> <th>Valor Cofins (R\$)</th> <th>PIS (%)</th> <th>Valor PIS (R\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Franchia</td> <td>44,60</td> <td>28,00</td> <td>12,49</td> <td>3,00</td> <td>1,34</td> <td>0,65</td> <td>0,29</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Valor Total da Nota Fiscal</td> <td>44,60</td> <td></td> <td>12,49</td> <td></td> <td>1,34</td> <td></td> <td>0,29</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Base de Cálculo ICMS</td> <td>44,60</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Seq.	Descrição	Valor (R\$)	ICMS (%)	Valor ICMS (R\$)	Cofins (%)	Valor Cofins (R\$)	PIS (%)	Valor PIS (R\$)	1	Franchia	44,60	28,00	12,49	3,00	1,34	0,65	0,29	Valor Total da Nota Fiscal		44,60		12,49		1,34		0,29	Base de Cálculo ICMS		44,60						
Seq.	Descrição	Valor (R\$)	ICMS (%)	Valor ICMS (R\$)	Cofins (%)	Valor Cofins (R\$)	PIS (%)	Valor PIS (R\$)																													
1	Franchia	44,60	28,00	12,49	3,00	1,34	0,65	0,29																													
Valor Total da Nota Fiscal		44,60		12,49		1,34		0,29																													
Base de Cálculo ICMS		44,60																																			
CONTRIBUIÇÃO PARA FUST (ART.9 LEI 9998/00) E FUNTTEL (ART 18 DECRETO 3737/01) 1,5% do valor dos serviços não repassada as tarifas 0,45																																					
RESERVADO AO FISCO E74F6FBEBFB284F579397C7584F8CDD20																																					

Volta a juntar ima ilustrativa do sótio da Nextel e diz que a prestação do serviço de comunicação independe da **locação** de aparelhos celulares, veja-se ainda que a própria recorrente faculta ao seus clientes a **compra** dos aparelhos.

Frisa que os contratantes dos serviços de comunicação podem ainda utilizar aparelhos celulares próprios, não estando os mesmos obrigados a locar ou adquirir um aparelho celular junto a recorrente. Portanto, a locação do aparelho não é necessária, nem indispensável à prestação do serviço de comunicação, uma vez que o cliente pode usar aparelho próprio ou comprar aparelhos vendidos pela própria Recorrente ou por terceiros. Os serviços de telefonia são prestados nas mesmas condições e preços havendo ou não locação de aparelho. A locação é uma mera facilidade conferida pela recorrente aos seus clientes.

Afirma que, a recorrente possui um amplo rol de clientes que contratam seus serviços de comunicação, porém não locam os aparelhos celulares e não pagam a mensalidade referente ao “rental program”. Em suma, há casos em que a recorrente presta serviços de comunicação mesmo sem promover a locação dos respectivos aparelhos celulares, donde resulta ser totalmente infundada e descabida a alegação da fiscalização no sentido de que a locação do aparelho seria imprescindível ao próprio serviço de comunicação.

Finaliza reiterando as demais razões expostas no seu Recurso Voluntário, pedindo o seu provimento para que a autuação fiscal seja julgada integralmente improcedente.

Na fl. 136 o autuante foi intimado, no qual se manifestou – fl. 137 - que já esclareceu todas as informações na fl. 116.

Nas fls. 140-41, consta pedido de diligência feita à PGE/PROFIS nos seguintes argumentos:

...
Considerando que a 5ª JJF decidiu pela manutenção total do Auto de Infração e, que o ora recorrente alega que a operação é de “...locação de aparelhos celulares não ...atrelada ao serviço de comunicação” através de ...tecnologia iDEN (Integrated Digital Enhanced Network)”.

Pontuou a recorrente que consta contrato de locação firmado entre a recorrente e seus clientes/locatários (DOC. 03) demonstrando de que a locação não está atrelada ao serviço de comunicação. Acrescenta que a locação de aparelhos celulares claramente não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicação previsto na LGT, configurando-se como mera atividade-meio para a recorrente, uma vez que objetiva viabilizar o acesso a tal serviço, mesmo porque também oferece aos seus clientes a opção de compra dos celulares, sendo que a partir do momento em que a empresa concede a opção de compra ao usuário final, é impossível argumentar que o serviço de comunicação só se concretiza com a locação do aparelho, como foi apontado na decisão à fl. 5.

Disse que possui um amplo rol de clientes que contratam seus serviços de comunicação, porém não locam os aparelhos celulares, pelo que não pagam a mensalidade referente ao “rental program”.

Reitera que há casos em que presta serviços de comunicação mesmo sem promover a locação dos respectivos aparelhos celulares, donde resulta ser totalmente infundada e descabida a alegação da fiscalização no sentido de que a locação do aparelho seria imprescindível ao próprio serviço de comunicação, sendo que o ICMS incide apenas sobre as atividades-fim de comunicação, e não sobre as atividades-meio, que são preparatórias, acessórias ou intermediárias da comunicação.

Afirma que o art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, definem os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS, trouxe um rol que inclui a geração e a recepção da comunicação, mas não os meios alheios à comunicação propriamente dita. Nesse sentido, o STJ já consolidou entendimento de que “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular” (Súmula STJ 350, de 11.06.2008).

Considerando que existe jurisprudências da Primeira Seção do E. STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 1.176.753/RJ – submetido à sistemática de recursos repetitivos (cfr. art. 543-C do CPC/2015) – entendendo que os serviços conexos ao de comunicação por meio de telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confundem com a prestação da atividade-fim (emissão ou recepção), pelo que estão fora do campo de incidência do ICMS (REsp n. 1.176.753/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 19-12-12).

Considerando que o autuante se manifesta conforme a diligência solicitada nesta segunda instância não consta nenhum recolhimento de ICMS para os valores lançados nos registros do Convênio ICMS 115/03 como “Mensalidade Rental Program” no campo “DESCRIPÇÃO_SERVIÇO”, sendo que tais serviços foram lançados nos referidos registros como “Outros”, portanto é evidente que só foram cobrados os valores das locações, considerados fora da base de cálculo do imposto de serviços de telecomunicações.

Considerando que o patrono do recorrente rebate as afirmações do fiscal quando apresenta o contrato de locação padrão firmado entre a recorrente e seus clientes, que se verificando de que a locação não está atrelada ao serviço de comunicação, mas é um contrato independente, com objeto e vigência própria.

Juntou também exemplos de Notas Fiscais (fatura) de Clientes da empresa autuada, onde mostra o faturamento da locação já segregado no serviço de comunicação para o cliente que opte por não alugar o aparelho, sustentando que há apenas o faturamento do serviço de comunicação e outra nota mostra ao contrário, independente da locação de aparelhos celulares e quando compra os aparelhos.

Como é de conhecimento que a Procuradoria Geral do Estado tem desenvolvido esforços no sentido de desenvolver conhecimento aprofundado sobre as nuances dos serviços prestados pelas operadoras de telefonia, e adaptar o seu posicionamento jurídico a respeito da incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicação, em razão da evolução dos temas no entorno dos serviços de telefonia perante os Tribunais Superiores.

Assim, esta 2ª CJF, novamente, na sentada do julgamento do PAF do dia 14/07/2021, converteu os autos em diligência no sentido de a PGE/PROFIS emitir parecer jurídico sobre os argumentos apresentados pelo sujeito passivo.

Após a emissão do opinativo do parecer jurídico, a inspetoria de origem ou setor competente deve intimar o recorrente dando-lhe cópia do parecer;

Caso haja manifestação do recorrente, cientificar o autuante sobre todos os fatos (parecer e manifestação) expostos nos autos;

...

Nas fls. 146-50, consta Parecer do procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, onde postulou que a PGE/PROFIS sedimentou posicionamento no sentido da impossibilidade de incidência do ICMS nas operações de locação de bens móveis, conforme pode se extrair do Acórdão CJF nº 0202-11/19 e no julgado do STJ (REsp. 1.176.753/RJ e REsp. 816.512/PI). Opinou que não resta dúvida que a locação de aparelhos não é fato jurígeno capaz de atrair a incidência do ICMS. Pontuou que resta comprovado nos autos, de forma inequívoca, que os valores cobrados a título de locação de aparelhos, não compunham o preço do serviço de telecomunicação propriamente dito, estando devidamente segregado na fatura.

Nas fls. 152-56, consta intimação ao autuado e autuante, sobre opinativo do Parecer exarado pela PGE/PROFIS.

Em manifestação do contribuinte, fls. 158-60, o patrono discorreu sobre a cronologia dos autos falando sobre as peças apresentadas (Impugnação, Informação fiscal, decisão de piso, Recurso Voluntário, o pedido da diligência e o opinativo da procuradoria). Reproduziu a conclusão do ilustre procurador destacando que a autuação ora discutida não tem fato jurídico de incidência do ICMS. Pede pelo completo cancelamento do Auto de Infração.

Na manifestação do autuante, fls. 199/201, o autuante resumiu os últimos fatos expostos nos autos e concluiu:

1. *Não resta dúvida que as parcelas referentes aos serviços em questão, denominados Mensalidade Rental Program, trata-se de locação de aparelhos;*
2. *Que o autuante com base no entendimento disposto no Conv. ICMS 69/98 as considerou partes integrantes da base de cálculo do ICMS;*
3. *Que o autuado apresentou contratos de locação firmados entre ele e seus clientes;*
4. *Apresentou informações que possui amplo rol de clientes que não locam seus aparelhos, prestando o serviço de telecomunicações independente da locação dos aparelhos;*
5. *O parecer apresentado pela PGE, opina pela invalidade do lançamento, considerando que locação de aparelhos não é fato gerador do ICMS;*
6. *Salvo melhor entendimento deste CONSEF, em minha opinião o parecer da PGE é conclusivo pela impossibilidade de cobrança sobre as parcelas de locação de aparelhos.*

Presente na sessão de julgamento, via videoconferência, o Advogado do recorrente, Dr. Carlos Renato Vieira do Nascimento – OAB/RJ nº 144.134, o qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

A recorrente através de seus representantes apresenta razões recursais devidamente reconhecidas, visando ser desonerado do pagamento do crédito tributário lançado no valor de R\$ 83.075,69, pela falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

A JJF manteve a autuação, após rejeitar a nulidade aventada sob o argumento de falta de motivação da autuação, por trazer informações genéricas sobre a conclusão da fiscalização pela incidência do ICMS sobre parcelas cobradas a título de locação de equipamentos, como serviços de comunicação escriturados, registrados como não tributados na escrita fiscal.

No mérito, a JJF destacou que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações de circulação de mercadorias e com as prestações de serviços de transporte, conforme entendimento, as disposições da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, signatário o Estado

da Bahia, que firma relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação. Afirmando que “os valores cobrados aos assinantes a título de locação de celulares por força de contrato, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de locação dos equipamentos, além de intrínseca e exclusivamente vinculados aos serviços, são inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo em base de cálculo do imposto”, conforme previsão no art. 155, II da CF, amparada no art. 2º, III da LC nº 87/96 e no art. 2º, VII, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96.

Nas alegações recursais do contribuinte, tem duas proposituras:

Primeiro alega “A locação de aparelhos celulares não está atrelada ao serviço de comunicação”, pois “a locação (...) se reveste e se configura de natureza específica por estar atrelado e intrinsecamente vinculado a um negócio de comunicação, onde só se concretiza com o aparelho, no caso específico o aparelho celular da tecnologia iDEN (Integrated Digital Enhanced Network)”. Afirma que o vínculo jurídico que prende os clientes/locatários à recorrente é o da locação, pois não há a transferência da titularidade dos aparelhos para os clientes/locatários, tanto que está ele obrigado a não comercializar, distribuir, ceder, locar ou sublocar o equipamento da recorrente, sob pena de pagamento de multa pelo descumprimento desta obrigação. Esta locação de bem móvel previstas nos artigos 565 e 566 do Código Civil, não podendo confundir-se com a prestação de serviço regulada nos artigos 593 e 594 do mesmo diploma legal, muito menos com a prestação dos serviços de telecomunicação regulados no art. 60 e seguintes da LGT.

Segunda alegação é sobre “*inaplicabilidade do art. 13, § 1º, II, a, da LC 87/96*”, que estabelece a integração ou composição da base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e ‘demais importâncias pagas’, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”. Esclarece que esta disposição citada neste parágrafo faz referência exclusivamente à base de cálculo do imposto, aspecto quantitativo do fato imponível, enquanto o que se discute nesse processo administrativo é o aspecto material do fato gerador do ICMS sobre os serviços de comunicação, sendo, na verdade, a incidência do ICMS sobre os valores cobrados pela recorrente de seus clientes a título de locação de equipamentos, nada mais que isso. Frisa que os contratantes dos serviços de comunicação podem utilizar aparelhos celulares próprios, não estando os mesmos obrigados a locar ou adquirir um aparelho celular junto a recorrente. E é justamente por esta razão que a recorrente possui um amplo rol de clientes que contratam seus serviços de comunicação, porém não locam os aparelhos celulares, pelo que não pagam a mensalidade referente ao “rental program”.

Os autos foram convertidos por duas vezes em diligências: a **primeira** para INFRAZ DE ORIGEM para que o autuante verificasse se a autuação está restrita às receitas de locação de aparelhos celulares e se os valores cobrados incluem serviços de comunicação. Solicitou também que apartassem os valores dos serviços de comunicação dos de locação. O autuante respondeu que a autuação está restrita às receitas de locação de aparelhos celulares em concordância com o disposto do Convênio ICMS 69/98.

Em resposta, a recorrente trouxe suas razões, onde rebateu a argumentação do fiscal, dizendo que está equivocado o entendimento do autuante, pois a locação do aparelho não é imprescindível à prestação do serviço de comunicação, pois o cliente tem opção de compra ou de alugar, no qual o mesmo pode comprar qualquer aparelho e ter a prestação do serviço com a NEXTEL. Juntou também o contrato de locação, além de algumas notas fiscais e aparelhos vinculados para demonstrar o alegado.

A **segunda** diligência, em Pauta Suplementar, o colegiado remeteu o PAF para PGE/PROFIS, no sentido da procuradoria trazer um parecer opinativo, devido ao entendimento do STJ prolatar decisão de “*O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular*” (Súmula STJ 350, de 11.06.2008), além de existir outras jurisprudências pelo mesmo fato, e se a autuação tem a mesma adaptação jurídica a respeito da incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicação, em razão da evolução dos temas no entorno dos serviços de telefonia perante

os Tribunais Superiores.

A resposta e posicionamento da Procuradoria foi de que na autuação é impossível a incidência do ICMS nas operações de locação de bens móveis, conforme pode se extrair do Acórdão CJF nº 0202-11/19 e no julgado do STJ (REsp. 1.176.753/RJ e REsp. 816.512/PI), e que não restam dúvidas de que a locação de aparelhos “*não é fato jurígeno capaz de atrair a incidência do ICMS, restando comprovado nos autos que os valores cobrados a título de locação de aparelhos, não compunham o preço do serviço de telecomunicação propriamente dito, estando devidamente segregado na fatura*”.

As partes, autuado e autuante, vieram aos autos novamente. O representante do autuado tomou conhecimento do Parecer Jurídico e reiterou o entendimento de cancelamento do Auto de Infração, no qual verificou que a própria PGE/PROFIS opinou pela invalidade do lançamento, haja vista que a locação não foi fato gerador do ICMS. O Autuante estranho ao feito trouxe resumidamente todos os argumentos das informações fiscais e conclui conforme o parecer exarado.

Verifico a atualização dos entendimentos em relação aos casos de telefonias. Os julgados nas esferas superiores estão se tornando parte da esfera administrativa, exemplo deste fato, foi o caso do PAF nº 2691330007192, julgado por esta 2ª CJF, pela relatora Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, no qual, neste Auto de Infração a vinculação da autuação foi pela não incidência de ICMS na execução das atividades, por se tratar de prestação de serviços de provimento de acesso à Internet, sendo que também foi convertido em diligência, na época, à PGE/PROFIS no sentido de opinar sobre o fato, a mesma procuradoria declarou ser impossível a cobrança do tributo. A relatora/conselheira acolheu o entendimento e julgou pelo Provimento do Recurso para tornar o Auto de Infração Improcedente.

Na mesma linha foi convertido em diligência este PAF à PGE/PROFIS, trazendo o julgado do STJ e fatos plausíveis pela invalidade do lançamento, pois afirma que os valores cobrados a título de locação de aparelhos, não compunham o preço do serviço de telecomunicação, estando devidamente segregado na fatura, portanto, torna inviável a cobrança, pois só está cobrando na autuação a descrição “rental program”.

Para sustentar meu entendimento, transcrevo o voto do A-0202-11/19 da 1ª CJF, no qual fora confirmado o mesmo entendimento:

(...)

O reconhecimento da Improcedência do quanto reclamado na infração em comento, teve por base o Parecer nº 2016338597-0, da PGE/PROFIS, constante nas fls. 404 a 417 do processo, que reformou Parecer anterior onde reconhecia como sujeito à incidência de ICMS os produtos TC CPE SOLUTION-ALUGUEL, TC CPE SOLUTION-ALUGUEL GRANDE PORTE, TC CPE SOLUTION-ALUGUEL PEQUENO PORTE, TC CPE SOLUTION-ALUGUEL MÉDIO PORTE e ADVANCED SERVICES.

Instada a se manifestar sobre o entendimento manifestado pelo STJ de relação à aplicação do quanto contido no Convênio 69/98, em que determina o impedimento aos fiscos estaduais de impor incidência do ICMS sobre serviços complementares de comunicação, a PGE/PROFIS, baseou-se, também no que dispõe a Súmula Vinculante 31, do STF, que assim se expressa: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços e Qualquer Natureza – ISS, sobre operações de locação de bens móveis.”, para determinar reformar o entendimento anteriormente adotado em situações semelhantes.

Em se tratando de locação de bens móveis, afastada está, também, a incidência do ICMS por não se tratar de operações de circulação de mercadorias.

Muito embora o douto procurador Dr. José Augusto Martins Junior tenha se manifestado em favor da incidência do ICMS sobre as operações objeto da lide, com base no expresso na LC 87/96, artigo 2º, inciso III que assim expressa:

Art. 2º - O imposto incide sobre

I - ...

II - ...

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.

A Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Moraes Matos, tendo por base decisões de tribunais superiores, no mesmo parecer, reformula o entendimento anteriormente adotado pela PGE, afirmando:

“...a novel orientação desta Procuradoria é no sentido de que não incide ICMS sobre locação de equipamentos utilizados na prestação de serviços de comunicação.”

Tal entendimento foi corroborado pelo Procurador Chefe da PROFIS que em seu Despacho, fl. 417, assim se expressa:

“Assim, considerando os esclarecimentos apresentados pela i. Procuradora Assistente acerca da existência de precedente deste NCA, bem como da orientação jurisprudencial sobre o tema, acompanho, por seus próprios fundamentos, as conclusões manifestadas pela i. Procuradora Assistente, no sentido da não incidência do ICMS em ambas situações contempladas.

Desse modo, com estes apontamentos, aprovo o parecer de fls. 404/413, devendo os autos retornar ao CONSEF para conhecimento,”

Considerando o entendimento da PGE/PROFIS e o acatamento pela Junta Julgadora na decisão de piso do mesmo, Nego Provimento ao Recurso de Ofício, mantendo o julgamento prolatado.

(...)

Como na autuação não tem a demonstração da devida segregação entre os valores de locação e dos serviços de comunicação, conforme fora solicitado em diligência e não atendida, pois o autuante sustentou a autuação. Como ao consultar o CD mídia de fl. 9, verifiquei que não há nenhuma separação da cobrança (locação e dos serviços de comunicações), estando destacada a cobrança do valor total (outros). Como as razões recursais demonstram tal separação (rental program), no qual sustenta ser locação e que após o cliente finalizar o contrato o aparelho retorna à empresa recorrente, não tendo assim, ICMS a recolher, torna-se insubsistente a infração.

Assim, após as diversas intervenções por parte desta CJF pela busca da verdade dos fatos, acompanho o Parecer Jurídico da PGE/PROFIS e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

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 **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0004/17-8**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS