

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0004/12-6  
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0058-01/13  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/09/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0216-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. **a)** BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, INCLUSIVE INSTALAÇÃO, MONTAGEM E CONFIGURAÇÕES. **b)** PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. RECEITAS RELATIVAS A CHAMADAS DE ESPERA, SERVIÇO HORA PROGRAMADA, SERVIÇO DE CHAMADA LOCAL, LDN E SERVIÇO DE INFORMAÇÃO 102. Parecer emitido pela PGE/PROFIS/NCA reconhece a não incidência do ICMS sobre serviços adicionados de telecomunicação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 1ª JJF julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24.04.2012, ciente em 27.04.2012, no valor original de R\$1.964.424,87, pelo cometimento das seguintes infrações:

### **Infração 01 – 03.09.01**

*Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação.*

#### **Consta como complemento:**

*O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.*

*Estes valores, independente da denominação que seja atribuída às suas parcelas, integram o valor da prestação de serviços. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços que permitem a transmissão da palavra, ou de outros sons, como o serviço telefônico, nem como a emissão, transmissão e recepção de palavras escritas como os serviços de mensagens, portanto para a execução dos seus serviços de comunicação, o contribuinte também fornece materiais e equipamentos para sua viabilização.*

**Valor – R\$ 1.225.644,52.**

### **Infração 02 – 02.08.38**

*Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.*

#### **Consta como complemento:**

*O contribuinte deixou de recolher o ICMS relativo às prestações de serviços de telecomunicações tais como: Chamada de espera, Serviço hora programada, Serviços de chamadas local e LDN, Serviço de Informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos livros de saídas nas colunas de isentas ou não tributadas.*

**Valor: R\$ 738.780,35**

Analisando o Auto de Infração acima descrito, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em

28.05.2012, fls. 15 a 33, a Informação Fiscal prestada pelas autuantes, protocolada em 11.07.2012, fls. 84 a 99, o Parecer apresentado pela PGE, data de 08.11.2012, fls. 138 e 139, a Diligência encaminhada à INFAZ de origem em 13.12.2012, fl. 142 e a Manifestação apresentada pela autuada, protocolada em 06.02.2013, fls. 148 a 167, em sessão do dia 19.03.2013, por meio do Acórdão JJF nº 0058-01/13, fls. 231 a 245, assim decidiu a 1ª JJF:

### **VOTO**

*Este Auto de Infração compõe-se de dois lançamentos.*

*O item 1º acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos relativo a prestações de serviços de comunicação, em virtude da falta de inclusão, na base de cálculo, de parcelas cobradas dos usuários de serviços por considerar que se referem a valores não tributáveis pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos, entendendo o fisco que tais valores, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, integram o valor da prestação de serviços de comunicação, pois sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços que permitam a transmissão da palavra ou de outros sons, como o serviço telefônico, bem como a emissão, transmissão e recepção de palavras escritas como os serviços de mensagens, de modo que para a execução dos seus serviços de comunicação o contribuinte também fornece materiais e equipamentos para sua viabilização.*

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

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

*No presente caso, os valores objeto da autuação dizem respeito a cobranças relativas à locação de equipamentos de voz e dados, nos quais estão inclusos serviços de manutenção, garantia e atualização.*

*De acordo com o § 1º, II, “a”, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.*

*Atente-se para a expressão “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”. Isto significa que o legislador considera que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.*

*A Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, estabelece que o ICMS incide sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, e no art. 13, III, prevê que a base de cálculo do imposto é, “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”.*

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

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

*No caso em exame, consta que os bens locados são necessários à prestação do serviço de comunicação. Fazem parte da prestação do serviço, porque, sem eles, o processo não se realizaria, não seria possível prestar o serviço de comunicação, que é a disponibilização de meios para que a comunicação ocorra, e, portanto, a locação dos mesmos é atividade-meio necessária à ocorrência da comunicação, integrando o valor da prestação*

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

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

*Mantenho o lançamento do item 1º.*

*No item 2º, o lançamento diz respeito à falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, por ter o contribuinte deixado de recolher o imposto relativo a serviços de telecomunicações, tais como, chamada de espera, serviço hora programada, serviço de chamada local e LDN, e serviço de informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos livros fiscais de saídas na coluna isentas ou não tributadas.*

*Isto é o que consta na acusação imputada no Auto de Infração. Em seguida à descrição do fato, existe um adendo: “Esta infração está demonstrada no Anexo 02”. Não há nos autos esse “Anexo 02”, porém foi anexado um CD. Não foi atendido o mandamento do § 3º do art. 8º do RPAF, porém o contribuinte demonstrou na defesa ter tomado conhecimento dos elementos da autuação.*

*O autuado, na defesa, dando prosseguimento às questões de mérito, sustenta que o STJ, em acórdão unânime, nos autos do REsp 402.047/MG, declarou a ilegitimidade de toda a cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98, e aduz que nesse aspecto tem sido sistematicamente seguido e reproduzido pelas duas Turmas de Direito Público que compõem sua 1ª Seção, assinalando que o TJBA também vem se manifestando nessa linha, conforme trecho que transcreve da ementa do acórdão proferido pela sua Seção de Direito Público nos autos do Mandado de Segurança nº 000072902200980500000.*

*A defesa levantou uma questão, ao reclamar que a base de cálculo foi calculada de forma artificial, alegando que, no caso de subsistir qualquer imposto neste caso, ele deverá ser reduzido em razão do aumento ilegítimo de sua base de cálculo, porque a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota sobre a receita obtida pela empresa com os serviços autuados, tendo o ICMS sido calculado “por dentro”, conforme trecho do relatório fiscal, que transcreve. Reclama que o ICMS deve incidir sobre o preço do serviço, e foi isso o que assentou o STF no julgamento do RE 212.209/RS. Cita nesse sentido decisão da Quarta Câmara Cível do TJBA no julgamento dos Embargos Declaratórios na Apelação Cível nº 28.881-4/2007, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente praticado, do qual transcreve a ementa e trecho do voto. Acentua que o STJ confirmou o entendimento do TJBA, conforme ementa do julgamento do REsp 1190858/BA. O autuado pediu perícia. Indicou assistente técnico. Apresentou quesitos.*

*Indefiro o pedido de perícia, pois as respostas aos quesitos formulados defluem dos elementos constantes nos autos.*

*Quanto à alegação da defesa de que o imposto foi cobrado “por dentro”, isso não consta na descrição dos fatos.*

*Segundo a defesa, tal “majoração” constaria numa justificativa apresentada pelos fiscais autuantes. A defesa transcreve à fl. 27, entre aspas, a justificativa que teria sido apresentada pelos autuantes. Tal justificativa se inicia assim: “Esclarecemos que a equipe de fiscalização quando da apuração da base de cálculo...”*

*Ocorre que não consta nos autos essa “justificação”, que na descrição dos fatos, que nos papéis anexados aos autos (fls. 4 a 9).*

*Quanto à jurisprudência do STJ no tocante à ilegalidade e inconstitucionalidade da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, a jurisprudência do CONSEF vem reiterando que os serviços em discussão neste caso são tributáveis pelo ICMS, haja vista previsão legal expressa em pleno vigor. Com efeito, à época dos fatos em discussão, estava em vigor a regra do § 4º do art. 66 do RICMS/97. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto.*

*Também não é razoável alegar no âmbito administrativo do caráter confiscatório da multa prevista em lei.*

*Mantenho também o lançamento do item 2º.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Tendo ciência da decisão acima, inconformada e dentro do prazo que lhe confere o RPAF/BAHIA, devidamente assistida juridicamente por Sacha Calmon, Misabel Derzi Consultores e Advogados, a Recorrente protocolou em 29.04.2013, fls. 231 a 245, Recurso Voluntário onde busca sua reforma e o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração em apreço, objeto da presente análise.

De início a Recorrente aborda DOS FATOS fazendo comentários sobre a autuação, a apresentação da defesa inicial e o julgamento da 1ª JF, transcrevendo a ementa do Acórdão JF nº 0058-01/13,

para em seguida passar a tratar do mérito da questão, quando apresenta sua tese de **NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS RECEITAS AUTUADAS** destacando o princípio Da **intributabilidade das operações de locação**.

Destaca que parte da infração diz respeito à tributação sobre operações de locação por ela praticadas que, afirma, não estariam sujeitas ao ICMS e sim ao ISSQN, situação não reconhecida pela Junta Julgadora que decidiu pela procedência do Auto de Infração, fazendo menção especial à análise do julgador ao tratar dos artigos 2º e 13 da LC 87/96, quando, no voto condutor, assim se manifesta:

*“A Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, estabelece, que o ICMS incide sobre “prestações onerosas de serviço de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação, de qualquer natureza” e no art. 13, III, prevê que a base de cálculo do imposto é, “na prestação de serviço transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.” Por “preço do serviço” há que se entender o valor cobrado pelo serviço. Se no preço estão incluídas outras despesas, a base cálculo é o total cobrado e debitado. Integram a base de cálculo do imposto quaisquer despesas acessórias, “pagas, recebidas ou debitadas”, nos termos do art. 13, § 1º, II, “a”, da supramencionada lei complementar.”*

Diz que tal entendimento vai de encontro à jurisprudência judicial e administrativa, vez que, tais dispositivos visam tributar, exclusivamente, **serviços de comunicação**, destacando: *“A ratio legis do termo “preço do serviço” quer dizer que a base de cálculo do ICMS é o preço de serviço de comunicação propriamente dito (incluídos aí o lucro, a infra-estrutura e etc.) e não que deve fazer parte da base de cálculo do imposto os serviços prestados pelo Contribuinte que são acessórios ao de comunicação”.*

E destaca afirmativa da própria Junta Julgadora quando em seu voto condutor diz:

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

E apresenta decisão do STJ, REsp 1194999/RJ, relatado pela Ministra Eliana Calmon, na Segunda Turma, julgado em 26.08.2010, transcrevendo sua ementa, que define a separação para fins de tributação pelo ISS do que venha a ser serviço e locação.

Comenta sobre a forma operacional dos serviços de comunicação, destacando que a locação dos bens que permitem a execução de tais serviços, tanto podem ser praticada pela prestadora de serviços de comunicação, como por terceiros, operação esta reconhecida como sujeita ao ISS e não ao ICMS, como deseja a autoridade fiscal, observando ainda que, da forma como pretendem as autuantes e foi acatado pela Junta Julgadora, estar-se-ia submetendo um mesmo tipo de operação a dois tipos de tributação.

Apresenta decisão proferida pelo TJ BA nos autos do Mandado de Segurança em reexame necessário nº 0018784-95.2009.8.05.0001, sob a relatoria da Exma. Desembargadora Maria da Graça Osório Pimentel Leal, que afastou a incidência do ICMS sobre contratos de locação, coadunando-se com o entendimento do STJ:

*“O ICMS só pode incidir quando efetivamente ocorre a prestação onerosa do serviço de comunicação. E esta só se dá quando, estabelecida a relação comunicativa, há entre pelo menos duas pessoas (diversas do prestador de serviço). Efetiva transmissão de ideias, pensamentos ou intenções.*

*Portanto, não se dá comunicação (ou se esta se dá fora do alcance das leis brasileiras, como no caso da telecomunicação internacional) não há incidência possível de ICMS. O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação de serviços de comunicação (atividade fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividade meio). A simples disponibilização para usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação de serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação.”* (TJBA, Ap. 0018784-95.2009.8.05.0001, Rel. Desa. Maria da Graça Osório Pimentel Leal, Segunda Câmara Cível, j. 21.08.2012) (grifamos)

Transcreve, também, trecho de decisão do Tribunal de Justiça da Paraíba sobre o mesmo tema com similar à acima apresentada.

Analisando a legislação baiana a respeito das operações de locação de bens, afirma do

reconhecimento por parte da mesma da legalidade do que pratica, apresentando o que está contido no RICMS/BA, como abaixo:

*Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações:*

*(...)*

*XIV - saída ou fornecimento:*

*a) de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil ("leasing"), bem como o respectivo retorno (art. 563);*

Sequenciando sua peça recursiva a Recorrente destaca: **Da impossibilidade de cobrança do ICMS sobre serviços suplementares, como o "serviço de hora programada" e "chamada em espera". Da ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98.**

Recorre, novamente a Recorrente, a decisão do STJ sobre o tema em foco, destacando a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.176.753/RJ, como abaixo transcrita:

***"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.***

*1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).*

*2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.*

*(...) Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ." (STJ, REsp nº 1.176.753/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19.12.2012, destacamos).*

Diz a Recorrente que, após tal decisão, não há que se falar em tributação pelo ICMS sobre os serviços suplementares em face de os mesmos serem oferecidos aos usuários, não se constituindo, em momento algum, serviço de comunicação, como definido em lei, e lista tais serviços, descrevendo suas utilidades e formas de utilização, destacando dentre tais serviços os seguintes: **Envio de mensagens personalizadas, serviço Despertador, Função Soneca.**

E afirma a Recorrente: *"Desse modo, o que se cobra não é a comunicação propriamente dita, mas sim a comodidade prestada ao cliente que é dada através da potencialização do serviço de comunicação".*

E diz que, como deseja a autoridade administrativa, fere-se o princípio da *estrita legalidade*, assim como da *tipicidade fechada*, segundo o qual ***"todos os elementos necessários à tributação devem estar previstos no corpo da lei de forma clara e suficiente, inexistindo espaço para normas abertas em Direito Tributário. O CTN possui norma dispondo neste exato sentido, proibindo o uso de analogia para exigência de tributo não previsto em lei"***.

Em seguida a Recorrente passa a tratar **Da não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado (SVA), tais como "Serviço de informação 102"**, discorrendo sobre o mesmo, identificando-o como um serviço de consultoria, sobre o qual recolhe, como legalmente é determinado, o ISSQN e destaca o artigo 61, da Lei Geral das Telecomunicações, assim como o artigo 3º da Resolução Anatel nº 73/98, que transcreve, onde restam claras as identificações de tais serviços.

Destaca ainda a apreciação feita pela 10ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos

autos de Execução Fiscal nº 01727704020078050001, que concluiu pela não incidência de ICMS na prestação de serviço “Auxílio à Lista- 102”, por considerá-lo **serviço de valor adicionado**.

Prossegue comentando sobre decisões e ditames legais que corroboram com o entendimento que tem e a forma como pratica a tributação sobre tais serviços, destacando a resposta à Consulta nº 73/2006, à Receita Federal, cujo trecho de resposta transcreve.

Demonstra sua estranheza ante o fato de os julgadores de primeira instância não haverem se debruçado sobre os argumentos e comprovações que apresentou, limitando-se a simplesmente manterem a autuação sem justificativas legais e reforça seus argumentos transcrevendo decisão do Tribunal de Justiça do Piauí, que diz servir de parâmetro para julgamento por esta Câmara de Julgamento Fiscal.

E arremata: “*Diante do exposto, as conclusões a que se chega são as seguintes:*

- a) no momento em que o usuário faz a ligação, ele utiliza a rede de telecomunicações como suporte, o que dá origem ao fato gerador de ICMS, pois há efetiva prestação de serviço comunicação (que, repita-se, não se confunde a prestação do serviço de consultoria);*
- b) ocorrendo o fato gerador do ICMS, é imperativo que se calcule sua base de cálculo, a qual, segundo o art. 13, III, da LC nº 87/96, é o próprio preço do serviço cobrado do usuário;*
- c) todavia, no caso específico da utilização da rede telefônica para a prestação do “Serviço de Informação 102”, a legislação veda qualquer cobrança de tarifa pela operadora, ou seja, apesar do fato gerador do ICMS se concretizar, sua base de cálculo é zero, já que a ANATEL deixou expresso que o referido serviço de telecomunicação deve ser gratuito;*

Trata em seguida **Da Ilegitimidade da adoção pela Fazenda Pública de Base de Cálculo artificial, diversa do preço do serviço (GROSS UP).**

Relativo ao tema acima especificado, afirma que, em extremo caso de se manter cobrança sobre as parcelas reclamadas, o cálculo do tributo deve ser reformado e reduzido pois a forma como pretendida pelas autuantes fere frontalmente o disposto na LC 87/96, artigo 13, bem como o artigo 150, da Constituição, que transcreve.

Estranha a decisão de piso ao afirmar que manteve o definido pelas autuantes sob a alegação de que tal assunto não consta na descrição dos fatos, e diz que tal atitude configura-se em uma ficção jurídica, sem respaldo em legislação alguma, ao contrário, afrontando os dispositivos já anteriormente citados.

E apresenta teor da decisão do TJ BA em acórdão proferido pela Quarta Câmara Cível, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente prestado, no julgamento da Apelação Cível nº 00188686720078050001 (ementa e trechos do voto):

**EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. RECURSOS VOLUNTÁRIOS. ICMS. RECONHECIMENTO DA PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REALIZADO PELO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. MANUTENÇÃO DA QUITAÇÃO DECLARADA. OS SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO, HABILITAÇÃO, IDENTIFICAÇÃO DE CHAMADAS, BLOQUEIO E ASSINATURA DE LINHA TELEFÔNICA OSTENTAM A NATUREZA DE MEROS ATOS PREPARATÓRIOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE TRIBUTADA, POSSUINDO, AINDA, CARÁTER ESTRUTURAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, NÃO DEVENDO, SOBRE ESTES, INCIDIR O TRIBUTO DISCUTIDO NOS AUTOS. AUXÍLIO À LISTA - 102; LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E DISQUE TURISMO. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DECISUM. SÚMULA VINCULANTE Nº 31, DO STF. APLICAÇÃO ANALÓGICA. SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, DA LEI Nº 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. MAJORAÇÃO. CÁLCULO DO IMPOSTO “POR DENTRO”. LEGALIDADE. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE EM REEXAME NECESSÁRIO. APELO DA TELEMAR NORTE LESTE \$/A PARCIALMENTE PROVIDO.**

- A definição da base de cálculo do ICMS passa pela perquirição acerca do valor da operação da qual decorre a saída de mercadoria – o que difere do mero valor da mercadoria – operação essa a que se agrega o montante relativo à exação fiscal, não se vislumbrando ofensa a princípios tributários constitucionais na formação da base de cálculo do ICMS em execução;

- Conforme já fora decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a metodologia de cálculo "para dentro" do ICMS é constitucional e, nesse caso, a base de cálculo do imposto corresponde ao valor da operação somado ao próprio tributo;

- Não pode o Fisco pretender que a empresa de telefonia responda pela diferença resultante do não somatório do ICMS na base de cálculo, pois não se pode esquecer que a base de cálculo deve ser o valor da operação (serviço + imposto), aquele cobrado do consumidor, contribuinte de fato, afastando-se a legitimidade da criação de base de cálculo ficta, presumida, carente de qualquer fundamento legal, tributando receita não auferida;

A Recorrente encerra sua peça recursiva apresentando o **PEDIDO**:

*Pelo exposto, pugna a Recorrente pelo provimento do Recurso Voluntário para reformar a decisão administrativa de 1º grau, anulando-se o auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário e arquivamento do processo fiscal.*

*Sucessivamente, pede seja decotada da autuação a parcela majorada da base de cálculo, vez que a utilizada é ilegítima.*

O presente processo foi objeto de manifestação da PGE/PROFIS, através o Parecer PGE – 20131/441682-0, de 10.03.2014, fls. 249 a 259v, complementado em 10.10.2016, fls. 269 a 270, e em 02.05.2017, fls. 271 a 273.

Pautado para julgamento em sessão do dia 30.05.2017, foi novamente o processo encaminhado em diligência à PGE, fls. 306 e 307, do que resultou novo parecer, datado de 19.03.2018, fls. 310 a 315, com Manifestações da Recorrente, protocolada em 09.05.2018, fls. 322 a 324, e, das autuantes, protocolada em 17.09.2018, fls. 327, onde ambas mantiveram seus argumentos já anteriormente explicitados.

Novamente pautado para julgamento na sessão do dia 10.10.2018, mais uma vez, foi o processo encaminhando em diligência à PGE, para novo pronunciamento em face de decisões de tribunais superiores que estavam sendo por ela analisados, do que sugiram manifestações da PGE datadas de 28.12.2018, fl. 356, 20.05.2019, fl. 357 e 28.06.2019, fls. 358 a 362.

Em sessão do dia 29.07.2019, considerando a criação pela PGE de Grupo de Estudos específico para tratar da temática abrangida neste processo, foi o mesmo encaminhado, novamente, para que fosse objeto de pronunciamento que balizasse o julgamento por parte desta Câmara de Julgamento Fiscal.

Assim, em expediente datado de 09.03.2022, fls. 386 a 397, a PGE/PROFIS/NCA, em parecer firmado pelo ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, apresentou sua manifestação, iniciando com o seguinte destaque no seu preâmbulo:

*A Procuradoria do Estado, por seu procurador in fine, com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº. 34/09, instada a se manifestar sobre consulta de fls. 349/352 dos autos, vem, com amparo no parecer técnico do **Grupo de Trabalho 10/2019 (SEI 006.10299.2019.0011365-83)**, expor seu opinativo nos termos abaixo reproduzidos.*

Em seu parecer o ilustre procurador, inicialmente, destaca os questionamentos que lhe foram

encaminhados em sede de diligência, listando-os e destacando o postulado pela Recorrente, para, em seguida, iniciar as considerações sobre os temas objeto da mesma.

Informa que o Grupo de Trabalho constituído, após análises e estudos sobre temas vinculados à atividade de telecomunicações, dentre os quais os constantes do presente processo, gerou o parecer SEI 006.10299.2019.0011365-83, destacando no referido parecer:

*“ O Grupo de Trabalho, constituído pela Portaria n.º PGE –010/2020, publicado no Diário Oficial do Estado no dia de outubro de 2019, em conformidade com as atribuições estabelecidas pelo art. 2º, 20, II e VII, XXI da Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado -Lei Complementar nº 34, de 06 de fevereiro de 2009; art. 119-C, § 1º da Lei n.º 3.956, de 11 de dezembro de 1981, com redação dada pela Lei 7.753, de dezembro de 2000 – Código Tributário do Estado da Bahia; Decreto nº 11.737 de 30 de setembro de 2009 o art. 116-A, § 1º do Decreto n.º 7.629/99, que aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, vem apresentar PARECER sobre serviços de auxílio à lista(102), hora programada, instalação, configuração e montagem, da forma que segue, a fim de ser submetido a discussão dos demais integrantes, em reunião designada para dia 08 de maio de 2020, pelo aplicativo Teams, às 11h, na forma que segue:*

*Isto significa, ainda que se considere a relevância dos precedentes judiciais, estes não serão seguidos e aplicados de forma automática, quando há diferença entre o caso concreto e a decisão paradigma anterior, seja porque inexistente coincidência com os fatos que embasaram a ratio decidendi, seja porque, a despeito de eventual aproximação entre eles, há alguma peculiaridade no caso em julgamento que impõe a não aplicação.*

*Nesta circunstância, será feita esta comparação mediante a aplicação da técnica do distinguishing, que poderá ser interpretado de forma restritiva ou com aplicação mais ampla da tese jurídica.*

#### **I– CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

*Convém esclarecer, de início, que, o Núcleo de Ações Fiscais Estratégicas – NAFE cuida de matérias que de grande relevância para o Estado, como os serviços de telecomunicações, que, a partir de 2019, ficou a cargo do sub núcleo 2, que desenvolve atividades preventivas e defensivas (administrativas ou judiciais).*

*A primeira envolve o exame da jurisprudência dominante, súmulas impeditivas de recursos, súmulas vinculantes, e precedentes, decorrente de recursos repetitivos e repercussão geral, que envolvem caminhos distintos posteriormente amalgamados no direito brasileiro.*

*Busca-se, ainda, analisar a viabilidade da tese estatal alicerçada em procedimento administrativo prévio e regular, amparados na ampla defesa, contraditório e devido processo legal;*

*Assim como em cotejo com as teses fixadas em precedentes judiciais julgados pelos Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre a tributação sobre os serviços telecomunicações.*

*Por fim, averigua-se o risco de perda, analisando os custos na hipótese de sucumbência a ser suportado quando desfavorável ao Erário, verificando o momento para retirar-se da demanda, a fim de reduzir o passivo dela decorrente, situação que passou a ser prevista no § 4º do Art. 90 do novo Código de Processo Civil.*

*Assim, quando se identifica certo distanciamento entre o entendimento esculpido em precedente obrigatórios – vinculantes –no direito brasileiro e aquele concebido pelas autoridades fazendárias, seja ao realizar o lançamento, seja no julgamento realizado pelo órgão colegiado, Conselho Fazendário Estadual, percebe-se a necessidade de trazer a questão a lume para aclará-la e interpretá-la de tal forma que a atuação estatal seja coerente e alinhada com o interesse público que visa tutelar.*

*Neste cenário, no decorrer do tempo, identificou-se como demanda de massa, processos que tratam da não incidência do ICMS-telecomunicações, quando se tratar de operações envolvendo serviços de valor adicionado, sendo a matéria julgada no regime das causas repetitivas, sob Tema 427, no RESP 1.176.1735/RJ, tendo relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 28/11/2012, publicado em 19/12/2012 e transitado em julgado em 11/03/2014, verbis:*

*“A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).*

*A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim de incidência pelo ICMS.*

*processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.”*

*Assim, em conformidade com Decreto nº 11.737, de 30 de setembro de 2009, visando orientar como seria aplicado o precedente, foi aprovado o Parecer de Uniformização de Orientação Jurídica, proferido pela PGE/PROFIS, aprovado em agosto/2019, no processo SEI 000.10299.2019.001136-83, revendo posicionamento anterior no PGE 2016.85671, definindo critérios gerais e a propondo a constituição do presente grupo de trabalho, com o escopo de especificar em uma lista, quais os serviços conexos (ou suplementares) e serviços adicionais (ou facilidades adicionais), a ser, posteriormente, submetida a apreciação da SEFAZ, como segue:*

*(...)*

*Uma vez discriminadas tais hipóteses fáticas, deverá esta listagem ser encaminhada ao órgão técnico da SEFAZ para avaliação e ratificação da análise prévia feita pelo GT quanto à configuração dos serviços relacionados como atividade-meio, nos termos da definição lançada neste opinativo.*

*Esta lista de serviços contemplados pelo GT e pelo órgão técnico da SEFAZ como atividade-meio à comunicação, será utilizada pelos Procuradores para subsidiar reconhecimento de pedido em ações anulatórias, dispensa sistêmica de contestação ou interposição de recursos no caso de demandas judiciais e, também, representações ao CONSEF em sede de controle de legalidade de processos administrativos.*

*Observe-se, porém, que, tendo em vista a dinâmica das operações perpetradas pelas empresas de telefonia, conforme foi por diversas vezes aqui ressaltado, esta relação de serviços deverá ser rotineiramente alimentada e atualizada, a partir da verificação de novos serviços, com adoção do mesmo procedimento de ratificação do órgão técnico da SEFAZ. "Ante essas considerações, foi criado o Grupo de Trabalho, pela Portaria n. 010/2019, constituído por Procuradores do Estado que atuam na consultoria e no contencioso, com o objetivo de analisar o procedimento administrativo e judicial contemplem serviços de valor adicionado.*

*Nesta toada, é possível, desde já, esclarecer, após analisar inúmeros lançamentos fiscais sobre ICMS-Telecom, que, muito embora o lançamento fiscal descreva como infração tributária, "falta de recolhimento de ICMS sobre serviços escriturados como não tributados", existe em seus anexos um rol serviços específicos, com conceitos abstratos que precisam ser perqueridos, seja mediante informação técnica a ser obtida perante a Sefaz, seja por instituição pública de pesquisa, dedicada à ciência, inovação e tecnologia, quando impossível descobrir seu conceito, funcionamento e adequação ao conceito de "serviço de valor adicionado".*

*(...)*

*Instada a Anatel–Agência Nacional de Telecomunicações para prestar sobre esses esclarecimentos sobre os serviços prestados por uma das empresas de telecomunicação, verificou-se em resposta ao Ofício encaminhado (ref. ao AI 269135.0014/17-4), a resposta de que:*

- 5.1. Os planos de serviços alternativos ofertados pelas concessionárias de telefonia fixa, prestados em regime público, são informados e homologados pela Anatel.*
- 5.2. Os planos ofertados pelas operadoras de telefonia fixa e móvel, prestados em regime privado, são comunicados e registrados pela Anatel, bem como os ofertados pelas operadoras de TV por assinatura e de serviço de banda larga, conforme art. 49 do RGC.*
- 5.3. Em todos os casos a prestação dos serviços deve estar de acordo com as condições estabelecidas nos respectivos planos, incluindo os preços, que devem ser cobrados até o limite dos valores estabelecidos.*
- 5.4. É possível consultar os planos registrados junto à Agência por meio do Sistema Gestão de planos de Serviço –SGPS disponível no link <http://sistemas.anatel.gov.br/sgps>*

**Abordando a competência para definição de quais serviços podem ser enquadrados como suplementares, diz o ilustre procurador:**

*Caberá, portanto, ao Grupo de Trabalho, ficando claro a insuficiência da aplicação pura e simples de conceitos abstratos "serviço adicional", "serviço suplementar" e "serviço conexo" adotados no RESP 1.176.753/RJ, analisar neste parecer os serviços de auxílio à lista (102), hora programada, instalação, montagem, manutenção e configuração, com base nos critérios gerais especificados no Parecer Uniforme, qual seja, avaliar se são serviços autônomos ou não.*

**Ao tratar de SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DE DADOS PRESTADOS VIA (102) OU AUXÍLIO A LISTA (102) E HORA PROGRAMADA, o parecer em comento, após tecer comentários a respeito da evolução tecnológica que faz tornar este serviço praticamente obsoleto, sugere três hipóteses que justificariam a sua manutenção, como abaixo:**

- a) a migração deste serviço para acesso via internet, com fornecimento on line de lista pública de endereços e telefones;*
- b) utilização através da telefonia fixa ou móvel como meio de localização de pessoas físicas e jurídicas como atividade prestada pela Cias a seus usuários costumeiramente por telefone;*
- c) muitas cobranças relativas a fatos geradores pretéritos, prestados em todo território nacional, inclusive em municípios onde o acesso a internet é algo remoto, por vezes, inexistente.*

E apresenta a conceituação do que venha ser “valor adicionado”, conforme estabelecido pela Lei Geral de Telecomunicações, como a seguir transcrito:

*Art. 61. Serviço de valor adicionado é a Atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

Esclarece o parecer que no Serviço de Auxílio à Lista (102) ocorre a utilização de ligação telefônica, tributada pelo ICMS, porém a informação prestada não pode se submeter a tal tributação, por se configurar em serviço de consultoria, que por sinal não é cobrado, por determinação da ANATEL, complementando:

*“Em suma, a” ligação local” é tributada, porém o serviço de informação que transmite os dados não, por se caracterizar como uma facilidade adicional ao serviço de telecomunicação (ligação local) nele integrado. Tampouco pode ser considerado “serviço conexo” ou “suplementar”, nem atividade-meio”.*

E lista processos judiciais, sentenças e acórdãos de decisões do STJ, transcrevendo algumas ementas onde resta definitivamente reconhecida a não incidência do ICMS sobre tal serviço, acrescentando:

*“Por conseguinte, não se vislumbra possibilidade de êxito para o Estado, já tendo arcado em diversas ações com sucumbência elevada em outros feitos, quando insistiu nos mesmos argumentos. Se de um lado, o ente público tem o direito subjetivo ao recurso até as últimas instâncias do Tribunais, na dinâmica do processo civil não há espaço para soluções individuais quando a mesma questão debatida foi tratada reiteras vezes aplicado o precedente judicial”.*

Acresce o ilustre relator que não se vislumbra possibilidade de mudança no posicionamento tomado pelos tribunais superiores em face das reiteradas decisões sobre o tema, sempre contrárias aos postulados do fisco.

E afirma:

*“Por tais razões, entendo que a Procuradoria Fiscal deve atuar em conformidade com a jurisprudência dominante e o precedente judicial sobre serviço de valor adicionado, devendo ser determinada a suspensão da inscrição na dívida ativa e ajuizamento das demandas desta natureza (auxílio à lista e hora programada), com base no art. 119-C, § 1º da Lei n.º 3.956, do Código Tributário do Estado da Bahia e o art. 116-A, § 1º do Decreto n.º 7.629/99. Da mesma forma, deve ser recomendado às autoridades administrativas, que atuam na fiscalização e no Conselho Fazendário Estadual, a não realizar o lançamento fiscal ou declarar a nulidade do lançamento, quando se referir aos serviços mencionados, com base na jurisprudência dominante e precedente (RESP 1.176.753/RJ)”.*

Em seu parecer o ilustre procurador trata em seguida de **MANUTENÇÃO, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHO/EQUIPAMENTO**.

Relativo ao tema acima, diz o ilustre procurador que, muito embora não tenha o mesmo sido abordado no parecer PGE nº 2013.642192-0, foi objeto de pronunciamento do STF, no RE 572.020/DF, j.06/02/14, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, cuja ementa transcreve, complementando:

*Assim é que, em outro julgado daquela Corte, em 05/05/15, constata que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL se pronunciou no ARE 851.103/MA, reiterando que instalação não está no campo de incidência do ICMS. Restaria, portanto, perquirir qual a natureza dos serviços de montagem e configuração do aparelho e/equipamento.*

*Estes serviços são atividades que possuem a mesma finalidade da instalação dos aparelhos, consequentemente, em observância ao princípio da equivalência e da equidade, devem merecer o mesmo tratamento por fazer parte da mesma atividade.*

Ao apresentar as CONCLUSÕES, afirma o ilustre procurador:

*Em razão de tudo exposto, entendo que deve ser uniformizado o entendimento de que sobre auxílio à lista (102) e hora programada, ante os recursos repetitivos e jurisprudência consolidada, afastando-os do campo de incidência do ICMS, bem como sobre o serviço de manutenção instalação e configuração de aparelho ou equipamento, em razão do julgamento pelo STF, no RE 572.020/DF, j. 06/02/14, pelas razões apresentadas...”*

Por fim, o ilustre procurador afirma ser dispensável o encaminhamento do presente parecer à Procuradora Assistente, em virtude de o mesmo haver sido homologado pelo Procurador Chefe da PGE/PROFIS.

## VOTO

A lide objeto do presente processo está centrada em dois tópicos, fonte de interpretações diversas pelo fisco e pela Recorrente, devidamente identificadas na descrição das infrações que as autuantes afirmam haverem sido cometidas.

A primeira, assim definida: ***Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação.***

E, a segunda assim definida: ***Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.***

Como se pode entender, por estarem assim devidamente descritas pelas autuantes, ambas as infrações dizem respeito à suposta incidência do ICMS sobre alguns “***serviços de comunicação***”, a primeira cobrando “***recolhimento a menor***” e a segunda cobrando “***falta de recolhimento***”.

Cabe inicialmente definir o que venha a ser “serviços de comunicação”, dentro da perspectiva delineada no presente processo, (incidência do ICMS) que, em realidade, trata em grande parte de serviços de telecomunicação, prestada por operadoras telefônicas, como é o caso da Recorrente.

Tratando o processo de tributação sobre serviços telefônicos, que é uma modalidade de serviço de telecomunicação, podemos defini-lo como “***modalidade de serviços de telecomunicação, essencialmente destinada à intermediação de voz entre os usuários***”.

A Lei Geral das Telecomunicações em seu artigo 60 assim se expressa:

***Art. 60.*** Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

***§ 1º*** Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

E, dentro das conceituações, distingue a diferenciação entre “serviço de telecomunicação” e “estação de telecomunicação, estabelecendo no Parágrafo Segundo do mesmo artigo:

***§ 2º*** Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Já a decisão do TJ BA no reexame nº 0018784-95.2009.8.05.0001, sob a relatoria da Exma. Desembargadora Maria da Graça Osório Pimentel Leal, que afastou a incidência do ICMS sobre contratos de locação, coadunando com entendimento do STJ, assim definiu:

***“O ICMS só pode incidir quando efetivamente ocorre a prestação onerosa do serviço de comunicação. E esta só se dá quando, estabelecida a relação comunicativa, há entre pelo menos duas pessoas (diversas do prestador de serviço). Efetiva transmissão de ideias, pensamentos ou intenções.***

Apresentadas estas considerações trato agora das infrações imputadas à Recorrente, individualmente.

A Infração 01, acima transcrita, tem como complemento de identificação:

***O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.***

***Estes valores, independente da denominação que seja atribuída às suas parcelas, integram o valor da prestação de serviços. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações, não seria possível a realização dos serviços que permitem a transmissão da palavra, ou de outros sons, como o serviço telefônico, nem como a emissão, transmissão e recepção de palavras escritas como os serviços de mensagens, portanto para a execução dos seus serviços de comunicação, o contribuinte também fornece materiais e equipamentos para sua viabilização.***

Em que pese o esforço das autuantes em buscar carrear aos cofres estaduais tributo sobre as atividades que menciona em sua descrição, tal pretensão não pode prosperar, à luz dos entendimentos jurisprudenciais, bem apresentados tanto pela Recorrente, como pela PGE/PROFIS nas diversas apresentações do Parecer 20131/441682-0, de 10.03.2014.

E, em se tratando da “locação de bens”, dentre os diversos julgados apresentados pela Recorrente e mencionados pela PGE nas diversas manifestações complementares ao parecer acima apontado, destaque-se o julgado do STJ no REsp 119999/RJ, em relato da Ministra Eliana Calmon, abaixo apresentado:

*“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – SÚMULA VINCULANTE 31/STF – CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA.*

*1. Segundo a Súmula Vinculante 31/STJ, “ é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.*

*2. É válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”).*

*3. O STF ainda não tratou definitivamente da questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviços acessórios, como o prestação de assistência técnica.*

*4. A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.*

*5. Recurso especial provido.” (REsp 1194999/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2010, DJe 22/09/2010)*

A decisão do TJ BA, acima citada, repita-se, assim definiu:

*“O ICMS só pode incidir quando efetivamente ocorre a prestação onerosa do serviço de comunicação. E esta só se dá quando, estabelecida a relação comunicativa, há entre pelo menos duas pessoas (diversas do prestador de serviço). Efetiva transmissão de ideias pensamentos ou intenções.*

E, estranhamente, a própria Junta Julgadora, em seu voto condutor, muito embora tenha decidido pela procedência da infração, assim se manifestou:

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

Reforça-se o entendimento contrário à pretensão das autoridades administrativas, em relação à infração 01 com o dispõe o RICMS/BA, como abaixo transcrito:

*Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações:*

*(...)*

*XIV - saída ou fornecimento:*

*a) de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil (“leasing”), bem como o respectivo retorno (art. 563);*

Tratando do tema **MANUTENÇÃO, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHO/EQUIPAMENTO**, em seu parecer, assim se manifestou o Grupo de Trabalho da PGE/PROFIS:

*Assim é que, em outro julgado daquela Corte, em 05/05/15, constata que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL se pronunciou no ARE 851.103/MA, reiterando que instalação não está no campo de incidência do ICMS. Restaria, portanto, perquirir qual a natureza dos serviços de montagem e configuração do aparelho e/equipamento.*

*Estes serviços são atividades que possuem a mesma finalidade da instalação dos aparelhos, consequentemente, em observância ao princípio da equivalência e da equidade, devem merecer o mesmo tratamento por fazer parte da mesma atividade.*

E, complementando a análise sobre a incidência do ICMS sobre os serviços de locação, assim como os demais apresentados como passíveis da mesma pelas autuantes, diz o Parecer:

*“(...) afastando-os do campo de incidência do ICMS, bem como sobre o serviço de manutenção instalação e configuração de aparelho ou equipamento, em razão do julgamento pelo STF, no RE 572.020/DF, j. 06/02/14, pelas razões apresentadas...”*

Assim, com base no entendimento manifestado nas decisões de tribunais superiores, na legislação pertinente e no Parecer emitido pela PGE/PROFIS, julgo a infração 01 Improcedente.

Tratando da infração 02, que teve sua descrição acima transcrita, as autuantes apresentaram como complemento descritivo:

*O contribuinte deixou de recolher o ICMS relativo às prestações de serviços de telecomunicações tais como: Chamada de espera, Serviço hora programada, Serviços de chamada local e LDN, Serviço de Informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos livros de saídas nas colunas de isentas ou não tributadas.*

As atividades apontadas pelas autuantes são identificadas no sistema de telecomunicações como serviços complementares ou, como definido na Lei Geral das Telecomunicações, Serviços de Valor Adicionado, assim expresso no artigo 61 da mesma:

*Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

*§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.*

*§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.*

Também relativo à pretendida tributação destes serviços pelo ICMS, as decisões já proferidas por tribunais superiores demonstram claramente a impossibilidade de prosperar a tese defendida pelas autuantes, acatada pela Junta Julgadora.

Dentre as várias decisões prolatadas, destaca-se do STJ, o REsp 1.176.753/RJ, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, assim apresentada:

**“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.**

*1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).*

*2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.*

*(...) Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.” (STJ, REsp nº 1.176.753/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19.12.2012, destacamos).*

Também o TJ BA, em julgamento proferido pela 10ª Vara da Fazenda Pública da Comarca do Salvador, nos autos dos embargos à Execução Fiscal nº 01727704020078050001, que concluiu pela não incidência de ICMS na prestação de serviço “Auxílio à Lista- 102”, por considerá-lo **serviço de valor adicionado**, assim pronunciou:

*“(…) Tais infrações se deram em razão de o contribuinte não ter oferecido à tributação os Serviços de Telecomunicações denominados de AUXÍLIO À LISTA- 102, DISQUE TURISMO e DISQUE DESPERTADOR. Entendo que tais serviços encontram-se fora do âmbito de incidência do ICMS, uma vez que tratam de SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO, não se confundindo com serviço de comunicação/telecomunicação.(…)*

*Assim, diante da definição de serviços telefônicos e não-telefônicos da LGT e da listagem de atividades consignadas no PAS/IBGE, constato que os serviços das infrações 01 a 03 estão fora da base de cálculo do ICMS, por não serem classificáveis em nenhuma das hipóteses do inciso I, alínea “b”, § 4º, do art. 66, do RICMS/97, mas sim como Serviços de Valor Adicionado – SVA’s.*

Isso posto, **JULGO** os presente **EMBARGOS PROCEDENTES (...)**” (destacamos)

Também a Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 73/2006, analisando a tributação de tais serviços, assim definiu:

“Consulta nº 73, de 02/03/2006

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7a. Região Fiscal Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO.

A sistemática de apuração da contribuição pelo regime da cumulatividade abarca as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações. Não são receitas decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações - caso específico do serviço de informação, a chamada consulta “102”. Portanto, não se pode admitir que essas receitas ingressem na sistemática de apuração da contribuição pelo regime da cumulatividade (Cofins cumulativa) devendo necessariamente serem apuradas pela sistemática de apuração no regime da não - cumulatividade (Cofins não - cumulativa). (...)

Não são receitas decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações - caso específico do serviço de informação, a chamada consulta “102”. Portanto, não se pode admitir que essas receitas ingressem na sistemática de apuração da contribuição pelo regime da cumulatividade (Pis/Pasep cumulativo) devendo necessariamente serem apuradas pela sistemática de apuração no regime da não-cumulatividade (Pis/Pasep não-cumulativo).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (com suas alterações posteriores) art. 8º.” (destacamos)

Em seu parecer a PGE/PROFIS comenta a respeito da resposta da ANATEL a consulta formulada sobre o tema em comento, como a seguir:

(...)

Instada a Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações para prestar sobre esses esclarecimentos sobre os serviços prestados por uma das empresas de telecomunicação, verificou-se em resposta ao Ofício encaminhado (ref. ao AI 269135.0014/17-4), a resposta de que:

5.1. Os planos de serviços alternativos ofertados pelas concessionárias de telefonia fixa, prestados em regime público, são informados e homologados pela Anatel.

5.2. Os planos ofertados pelas operadoras de telefonia fixa e móvel, prestados em regime privado, são comunicados e registrados pela Anatel, bem como os ofertados pelas operadoras de TV por assinatura e de serviço de banda larga, conforme art. 49 do RGC.

5.3. Em todos os casos a prestação dos serviços deve estar de acordo com as condições estabelecidas nos respectivos planos, incluindo os preços, que devem ser cobrados até o limite dos valores estabelecidos.

5.4. É possível consultar os planos registrados junto à Agência por meio do Sistema Gestão de planos de Serviço –SGPS disponível no link <http://sistemas.anatel.gov.br/sgps>

Culminando a análise sobre a infração 02, afirma o ilustre procurador da PGE/PROFIS em seu relatório:

“Por tais razões, entendo que a Procuradoria Fiscal deve atuar em conformidade com a jurisprudência dominante e o precedente judicial sobre serviço de valor adicionado, devendo ser determinada a suspensão da inscrição na dívida ativa e ajuizamento das demandas desta natureza (auxílio à lista e hora programada), com base no art. 119-C, § 1º da Lei n.º 3.956, do Código Tributário do Estado da Bahia e o art. 116-A, § 1º do Decreto n.º 7.629/99. Da mesma forma, deve ser recomendado às autoridades administrativas, que atuam na fiscalização e no Conselho Fazendário Estadual, a não realizar o lançamento fiscal ou declarar a nulidade do lançamento, quando se referir aos serviços mencionados, com base na jurisprudência dominante e precedente (RESP 1.176.753/RJ)”.

Analisando a pretendida aplicação do “Gross up” para cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de telecomunicações, realmente sujeitos, a insurgência da Recorrente tem sua procedência e sustentação, lastreada que está com o que dispõe a legislação pertinente, em especial a LC 87/96 e o RICMS/BA, como abaixo apresentados:

Estabelece a Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

Já o RICMS/BA dispõe:

*"Art. 52. O montante do ICMS integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."*

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em acórdão proferido pela Quarta Câmara Cível, que decidiu pela tributação pelo ICMS sobre o valor do serviço efetivamente prestado, no julgamento da apelação cível nº 00188686720078050001, assim se manifestou:

**EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. RECURSOS VOLUNTÁRIOS. ICMS. RECONHECIMENTO DA PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REALIZADO PELO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. MANUTENÇÃO DA QUITAÇÃO DECLARADA. OS SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO, HABILITAÇÃO, IDENTIFICAÇÃO DE CHAMADAS, BLOQUEIO E ASSINATURA DE LINHA TELEFÔNICA OSTENTAM A NATUREZA DE MEROS ATOS PREPARATÓRIOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE TRIBUTADA, POSSUINDO, AINDA, CARÁTER ESTRUTURAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, NÃO DEVENDO, SOBRE ESTES, INCIDIR O TRIBUTOS DISCUTIDO NOS AUTOS. AUXÍLIO À LISTA - 102; LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E DISQUE TURISMO. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DECISUM. SÚMULA VINCULANTE Nº 31, DO STF. APLICAÇÃO ANALÓGICA. SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, DA LEI Nº 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. MAJORAÇÃO. CÁLCULO DO IMPOSTO "POR DENTRO". LEGALIDADE. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE EM REEXAME NECESSÁRIO. APELO DA TELEMAR NORTE LESTE S/A PARCIALMENTE PROVIDO.**

É de se destacar que o Estado da Bahia vem sofrendo sequenciais derrotas nas apreciações feitas pelo TJ-BA em processos semelhantes, inclusive do presente Recorrente, o que levou o ilustre procurador em seu parecer a assim se manifestar:

*"Por conseguinte, não se vislumbra possibilidade de êxito para o Estado, já tendo arcado em diversas ações com sucumbência elevada em outros feitos, quando insistiu nos mesmos argumentos. Se de um lado, o ente público tem o direito subjetivo ao recurso até as últimas instâncias do Tribunais, na dinâmica do processo civil não há espaço para soluções individuais quando a mesma questão debatida foi tratada reiteras vezes aplicado o precedente judicial".*

Desta forma, à vista do que acima expus e analisei, convicto, em especial do que proferiu a PGE/PROFIS em seu Parecer 20131/441682-0, dou Provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 279468.0004/12-6, lavrado contra TELEMAR NORTE LESTE S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS