

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 279468.0001/19-4
<b>RECORRENTE</b>	- TELEMAR NORTE LESTE S/A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0140-01/19
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 19/07/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0186-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Falta de tributação em serviços suplementares de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos que otimizam a prestação de serviço de comunicação. Não cabe a cobrança do ICMS sobre os serviços elencados pelo autuante, consoante os argumentos aqui apresentados e a farta jurisprudência que socorre a Recorrente. Infração insubstancial. Não acolhida a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela autuada em face da decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 25.03.2019, ciente em 27.03.2019, no valor original de R\$281.619,05, referente aos fatos geradores no período de janeiro a dezembro de 2017, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

#### *Infração 01 – 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 da infração:*

*1) O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, parcelas cobradas de montagem, instalação, manutenção, configuração de aparelhos dos seus usuários relativo aos serviços de comunicação EILD, IP Connect, TC Data Turbo, Metroethernet, VPN VIP, TC ISDN, Voice Net e 0800, infringindo os dispositivos da Lei nº 7.014/96, incisos I e II, do § 1º do art. 17 que dispõem que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, bem como, demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas. O contribuinte por entender que o Advanced Service é um serviço de gerenciamento de redes de comunicação de dados não recolhe o ICMS, entretanto uma vez que este serviço integra a prestação do serviço de comunicação, o gerenciamento de redes é tributado pelo ICMS-Comunicação, conforme Legislação vigente. Infração demonstrada no Anexo 01.*

*2) O contribuinte por considerar o serviço de Completo Chamada Local como de utilidades e serviços de valor adicionado entende que não é tributado pelo ICMS. Porém o § 11º do Art. 17 da Lei nº 7.014/96 determina que se deva incluir na base de cálculo dos serviços de comunicação oneroso, os valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Além do que estes serviços são serviços complementares providos pela infraestrutura dos serviços de telecomunicações não podendo ser oferecido isoladamente, compondo, consequentemente, serviços de telecomunicação Infração demonstrada no Anexo 02. Dispositivos também Infringidos: Art. 16, inciso V, art. 16-A, art. 17, incisos I e II do § 1º e § 11, todos da Lei nº 7.014/96, c/c Art. 1º do Decreto nº 9.250/2004.*

Analizando o Auto de Infração e seus anexos, a defesa apresentada pela autuada, protocolada em 27.05.2019, fls. 19 a 47, a Informação Fiscal protocolada em 04.07.2019, fls. 432 a 443, assim se pronunciou a Junta Julgadora:

*Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação do*

*ICMS, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inexistindo vício ou falha capaz de decretar a sua nulidade.*

*No mérito, o § 11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, reproduziu o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98. Estabelece que estão incluídos na base de cálculo do ICMS das prestações onerosas de serviços de comunicação, os valores cobrados à título de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

*O cerne da questão reside no fato de se determinar o tratamento tributário dispensado aos serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos e “Advanced Services”. Tais serviços tem o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações. É um serviço suplementar que agiliza ou otimiza o processo de comunicação. Não consta da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que traz os serviços sujeitos ao ISS.*

*Assim sendo, na base de cálculo do ICMS devem ser incluídos os valores cobrados à título de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos, uma vez que esses custos devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

*Do mesmo modo, o ajuste da base de cálculo referente aos valores exigidos na apuração do imposto se apresenta correto. Isto porque, como esta parcela foi inserida na cobrança do cliente sem a tributação do ICMS e considerando que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, nos termos do inciso I, do § 1º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, o restabelecimento da base de cálculo se faz legalmente obrigatório. Vale registrar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido deste entendimento, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0358-13/13 e 0272-11/16.*

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

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

**VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

*Peço vénia à nobre Relatora para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue.*

*Quero destacar, inicialmente, que os serviços de valor adicionado, diferentemente do que afirma a Relatora, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Não se pode, assim, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, já que envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto.*

*É importante frisar que tais serviços não são, sequer, limitados taxativamente, a partir de um rol previamente dado, pois se referem a prestações “novas”, boa parte delas envidadas de forma inédita, até então, que surgem (da mesma forma que desaparecem) em função da dinâmica da tecnologia setorial.*

*Imaginem, portanto, a partir desse contexto, que consequências teria concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Teríamos uma “porta aberta” para o surgimento de novos serviços, sem a ocorrência de qualquer tributação, para situações inéditas, cuja descrição poderia coincidir com uma autêntica prestação de serviços de comunicações.*

*A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos que são criados a cada dia.*

*Ademais, a alínea “a” do Inciso II do § 1º do art. 13 da LC 87/96 prevê que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário devem ser oferecidas à base de cálculo, nos termos a seguir:*

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

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

*...  
II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;  
...”*

*Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado,*

cobrando do destinatário, conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto.

Aliás, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 prevê que os serviços de valor adicionado deverão compor a base de cálculo, independentemente da denominação que venha a ser adotada.

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

Filio-me, nesse sentido, ao Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado, nos autos do Processo nº PGE 2015.177296-0, excluindo-se da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio da telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; f) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; e j) religação.

Tal entendimento se encontra consagrado no Incidente de Uniformização nº 2016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Ofício GabIPROFIS/PGE nº 042/2016.

Como o presente lançamento não diz respeito à cobrança de qualquer dos itens acima listados, não vejo como acolher o presente recurso.

Quanto à alegação de Gross Up, deve-se frisar que a inclusão do tributo estadual na própria base de cálculo é regra geral do microssistema do ICMS, presente no art. 155, inciso II e/c § 2º, inciso XII, alínea “i”, conforme abaixo.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...  
XII - cabe à lei complementar:

...  
i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre (grifo acrescido), também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.  
...”

Quanto ao entendimento jurisprudencial, é importante ressaltar que não há, ainda, entendimento consolidado relativamente à matéria, pois o REsp 912888, com repercussão geral, firmou entendimento contrário àquele que defende a autuação.

Ex-positis, peço permissão para votar no sentido de NÃO PROVER o Recurso Voluntário, acompanhando, todavia, a posição da Relatora naquilo que se refere ao não provimento do recurso de ofício.

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Tendo ciência da decisão acima transcrita, inconformada e dentro do prazo regulamentar, a Recorrente, com assistência jurídica do Dr. Maurício S. de Oliveira Fortes, OAB/BA nº 13.652, e, do Dr. Felipe Sarno Martins Santos, OAB/BA nº 39.742, apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 13.02.2020, fls. 466 a 484, buscando a reforma do quanto decidido sob as motivações que me cabe apreciar.

De início a Recorrente diz sobre tempestividade da sua peça recursiva em face da mesma atender ao que dispõe o RPAF no artigo 171, portanto apta a ser apreciada por uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Analizando os FATOS, a Recorrente discorre sobre a autuação dizendo da pretensão do fisco de cobrar ICMS sobre serviços suplementares de gerenciamento de redes (*advanced services*) e

montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos que otimizam a prestação de serviços de comunicação.

Diz que em sua defesa apresentou a constitucionalidade defendida pela Junta Julgadora, destacando o seu julgado como abaixo:

*O cerne da questão reside no fato de se determinar o tratamento tributário dispensado aos serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos e “Advanced Services”. Tais serviços tem o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações. É um serviço suplementar que agiliza ou otimiza o processo de comunicação. Não consta da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que traz os serviços sujeitos ao ISS.*

*Assim sendo, na base de cálculo do ICMS devem ser incluídos os valores cobrados à título de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos, uma vez que esses custos devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

Contra tal decisão insurge-se a Recorrente, assim como contra a utilização do *Gross up* utilizado pelo preposto autuante para definir a base de cálculo do tributo sobre os serviços de comunicação.

Sobre o estabelecimento da base de cálculo diz a Recorrente que “*o Estado da Bahia extrapolou o âmbito de competência que lhe foi outorgado para, indevidamente, alargar a base de incidência do tributo, atingindo o âmbito de competência municipal para tributar serviços que não são serviços de comunicação stricto sensu.*”

Em seguida a Recorrente apresenta o tópico **DO DIREITO. DO ICMS-COMUNICAÇÃO.**

Inicia tratando de **Breves anotações acerca do ICMS Comunicação. Previsão constitucional e fato gerador.**

Fala da competência constitucional delegada aos Estados pelo artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, que transcreve, e diz que dois diplomas normativos, o Convênio ICMS nº 66/88, baseado no que determinou o art. 34, § 8º do ADCT 17, e a Lei Complementar nº 87/96, determinaram as linhas gerais da tributação sobre os serviços de comunicação.

Destaca o que institui a LC 87/96 no artigo 2º que assim define:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*III - prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*

Lastreado no que acima definiu a LC 87/96, a Recorrente afirma: “*Ao deferir aos Estados a imposição de tributo sobre a “prestação de serviços de comunicação”, o constituinte acabou por fixar os limites do fato gerador (especialmente do aspecto material da hipótese de incidência) do ICMS Comunicação em torno dos conceitos de “prestação de serviços”. Este é o limite da autuação do legislador infraconstitucional Federal, ao editar a Lei Complementar, e Estadual que ao instituir os tributos através das Leis Estaduais não pode elastecer os conceitos utilizados na Constituição.*”

Conceitua a Recorrente o que venha a ser “prestação de serviços”, definindo como “*uma atividade humana, com conteúdo econômico e caráter negocial, realizada em favor de outrem, sob o regime de direito privado. Envolve sempre um fazer, jamais um dar ou ceder.*”

E transcreve palavras de Eduardo Soares de Melo, “*serviços tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob o regime de direito privado, com o fito de remuneração*”.

Conceituando “comunicação” utiliza o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

*“O esquema de comunicação supõe, portanto, a transmissão de uma mensagem por meio de um canal, entre um emissor e um receptor, que possuem em comum, o menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem. Eis o conteúdo semântico do vocábulo comunicação”.*

Complementa afirmando que o serviço de comunicação deve ser entendido como um ato negocial, oneroso, constituído por uma obrigação de fazer, praticado por um sujeito em favor de outrem, que possibilite a transmissão de uma mensagem, de um transmissor para um receptor, por meio de um

canal, que é o limite da instituição e cobrança do ICMS Comunicação.

Em continuidade da análise sobre a tributação dos serviços de comunicação apresenta: **Da lei instituidora do ICMS Comunicação no Estado da Bahia e da extração do limite constitucional.**

E diz que, ao arreio das normas constitucionais, em 29.06.1998, o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 69/98, que firmou o entendimento sobre a tributação pelo imposto estadual dos valores cobrados a título de habilitação e disponibilidade de serviços de telecomunicações e, também, aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais.

Assim estabeleceu o Convênio ICMS 69/98 em sua Cláusula Primeira:

**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.

Absorvendo o acima determinado pelo Convênio 69/98, o Estado da Bahia inseriu na Lei nº 7.014/96, o § 11 do artigo 17, da nº 7.014/96, que assim determina:

*§ 11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

Afirma que em face do dispositivo constitucional determinar a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, o determinado pelo Convênio ICMS 69/98, recepcionado pela legislação baiana, configura, em realidade, “**um indevido, ilegal e inconstitucional alargamento da hipótese de incidência base de cálculo do ICMS Comunicação.**”

Afirma que os tribunais estaduais, inclusive do Estado da Bahia, têm reconhecido a impossibilidade de se tributar o aluguel de equipamentos e os serviços acessórios que não se confundam com serviços de comunicação.

Em seguida, a Recorrente, apresenta julgados que lhe dão guardia em sua postulação de não ocorrer tributação sobre os valores reclamados no presente processo, destacando o proferido pelo STF, que transcreveu:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. 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. O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003). 2. A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na*

**Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98.** Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. 3. A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consecutivamente, inexiste violação aos artigos 2º, 150, I, e 155, II, da CF/88. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. 5. In casu, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. Ex positis, nego provimento ao recurso extraordinário.

(RE 572020, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator (a) p/ Acordão: Min. LUIZ FUX, **Tribunal Pleno**, julgado em 06/02/2014, ACORDÃO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 10-10-2014 PUBLIC 13-10-2014)

Apresenta também julgado em efeito repetitivo do STJ, abaixo transcrito:

**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 Documento: 1791596 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 01/03/2019 Página 10 de 5 Superior Tribunal de Justiça 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. 3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central. 4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

Apresenta, a título de exemplo cópia de acórdãos proferidos pelo TJ/BA, em caso que envolveu a própria Recorrente, onde, inclusive, foi declarada a constitucionalidade pelo Tribunal Pleno da Corte, cuja ementa transcreve:

**INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MANDADO DE SEGURANÇA. REQUERIMENTO PARA CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO CONFAZ 69/98 BEM COMO DO ART. 4º, § 4 DO DECRETO ESTADUAL Nº 6.284/197 QUE REGULAMENTA O ICMS. QUESTÃO MATERIAL RELACIONADA À COLOCAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE SERVIÇOS COMPLEMENTARES AO SERVIÇO PRINCIPAL DE TELECOMUNICAÇÃO AUSÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO ESPECÍFICO DESTA CORTE, TAMPOUCO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DO TEMA. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDO E JULGADO PROCEDENTE. DECLARAÇÃO PARCIAL DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

1. Colhe-se de precedentes do STF que o tema dos contornos da base de cálculo do ICMS, destinada a dimensionar a expressão financeira do fato tributável delineado no art. 155, I, da CF, constitui matéria constitucional (AI 767.105, Relatora Min. Carmen Lúcia). Isso porque “a base de cálculo não pode estar dissociada do aspecto material do fato gerador, havendo de consistir numa perspectiva dimensional apta à redução desse aspecto

*material a uma expressão numérica” (STF, Pleno, RE 167.992);*

*2. Nos fólios, a impetrante questiona a incidência do ICMS sobre as atividades meio, tais como mudança de número e transferência de titularidade, assim como dos serviços complementares como bloqueio de chamadas, chamada em espera e agenda/despertador. O entendimento do CONFAZ é 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 como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”;*

*3. No caso dos autos, o que se vislumbra é ampliação da incidência do ICMS para os serviços de “acesso, adesão, ativação, habilitação e assinatura” realizado pelo Decreto estadual nº 6.284/97, o que viola o art. 155, I da Constituição Cidadã, pois estes serviços não estão compreendidos como serviços de comunicação, padecendo assim de vício de constitucionalidade por modificar o fato gerador do ICMS através de Decreto. Admitir que o Convênio 69/98 autorize aos Estados, a partir da sua edição, cobrarem ICMS sobre a habilitação e outros serviços de meio, é dar ao convênio um poder que a Constituição não lhe conferiu. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 945037/AM, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 03/08/2009; REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REDp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/1/2008; REsp 102257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008; REsp 703695 /PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 /RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 /PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 – MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005);*

*4. Para a incidência de ICMS, necessário se faz que se enquadre no conceito de atividade-fim que se amolda ao previsto no § 1º do art. 60 da Lei nº 9.472/97. Sendo assim, inconcebível que a partir do Convênio de ICMS aos serviços de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade e assinatura, que não são serviços de comunicação, configurando assim, evidente, modificação do fato gerador. INCIDENTE PROCEDENTE. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DECLARADA (TJBA, Tribunal Peno, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0000460-60.2009.8.05.0000, Relator (a): Desa. Daisy Lago Ribeiro Coelho, DJ 02/10/2014)*

A seguir, a Recorrente passa a tratar “**DO CASO CONCRETO. RAZÕES DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. SERVIÇOS SUPLEMENTARES DE GERENCIAMENTO DE REDES (ADVANCED SERVICES) E MONTAGEM, INSTALAÇÃO, CONFIGURAÇÃO E MANUTENÇÃO DE APARELHOS**”

Diz que já restou demonstrado que o ICMS, de acordo com jurisprudência firmada pelo TJ/BA, STJ e STF, somente pode incidir sobre “o serviço de comunicação” propriamente dito que é “aquele caracterizado como um ato negocial, oneroso, constituído por uma obrigação de fazer, praticado por um sujeito em favor de outrem, que possibilite a transmissão de uma mensagem, de um transmissor para um receptor, por meio de um canal”, e não sobre os valores pretendidos pelo fisco baiano no presente processo.

Ademais, diz a Recorrente, não se pode pretender tributar pelo ICMS serviços que são da competência exclusiva dos municípios, constantes da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2002, nos itens 14.01 e 31.01, como transcreve:

**14.01** – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

**31.01** - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

Complementa afirmando que estar contida na Lei Complementar que lhe regula a tributação pelo ISS, compulsoriamente, afasta a tributação pelo ICMS.

Volta a transcrever trecho da decisão de piso, onde o julgador assim se expressou:

*O cerne da questão reside no fato de se determinar o tratamento tributário dispensado aos serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos e “Advanced Services”. Tais serviços tem o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações. É um serviço suplementar que agiliza ou otimiza o processo de comunicação. Não consta da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que traz os serviços sujeitos ao ISS.*

*Assim sendo, na base de cálculo do ICMS devem ser incluídos os valores cobrados à título de gerenciamento de redes (advanced services) e montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos, uma vez que esses custos devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

Reafirma que não tem fundamento o quanto decidido no julgamento acima, à vista do que está

claramente definido na Lei Complementar nº 116/2002.

Em seguida a Recorrente trata da formulação da base de cálculo do tributo destacando: “**DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA TÉCNICA DENOMINADA GROSS UP.**”

Analisando a técnica de apuração da base de cálculo utilizada pelo autuante e acatada pela Junta Julgadora, o *gross up*, diz que o mesmo está dissonante com o que determina a legislação, pelo fato de inflá-la artificialmente ao incluir duplamente o valor do imposto incidente, quando o exclui, reinclui e novamente o adiciona, destacando: “*Em outras palavras, o Fisco, sob a justificativa de que o ICMS deve compor a sua própria base de cálculo, entendeu que deveria identificar o valor dos serviços autuados, adicionar o ICMS e, então, adicionar novamente.*”

Afirma que, em assim procedendo, o fisco cria uma nova base de cálculo de forma que o tributo não incide sobre o valor do serviço, como determinado constitucionalmente, prática já rechaçada por tribunais superiores, transcrevendo julgado neste sentido, através o REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN:

***TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA E RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.***

1. *Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS em operações de comunicação. A contribuinte entendia, em um primeiro momento, que não incidia o tributo estadual sobre determinados serviços, de modo que não houve destaque na nota fiscal de prestação de serviços, nem, evidentemente, recolhimento ao Fisco. Após a autuação, a empresa reconheceu a exigibilidade do ICMS in casu, de sorte que calculou o seu montante aplicando a alíquota (27%) sobre o preço que fora cobrado dos consumidores.*

2. *No exemplo adotado pelo TJ, se cobrado R\$ 100, 00 do consumidor (valor do serviço), a concessionária recolheria R\$ 27,00 ao fisco estadual (27% sobre o preço).*

3. *O Estado discordou desse cálculo. Entendeu que o preço cobrado do consumidor seria “líquido do imposto”, ou seja, deveria ser somado a esse valor (R\$ 100,00, no exemplo dado) o montante do ICMS (R\$ 27,00, naquele exemplo) e, sobre esse total (R\$ 127,00) ser calculado o tributo, XII, estadual (27% sobre R\$ 127,00).*

4. *O TJ aferiu haver contradição no acórdão embargado e solucionou-a fundamentadamente ao julgar os aclaratórios; consequentemente, não há ofensa aos arts. 126, 458, 460 e 535 do CPC.*

5. *No mérito, é incontrovertido que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no preço cobrado (cálculo “por dentro”), conforma o art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF e o art. 13, § 1º, I, da CF.*

6. *Não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/1986, o destaque é “mera indicação para fins de controle”.*

7. *No caso dos autos, a tese defendida pelo Fisco parte da premissa de que a concessionária cobrou menos do que deveria. No exemplo adotado pelo TJ, em vez de ter cobrado R\$ 100,00 pelo serviço, o Estado defende que o preço correto seria R\$ 127,00, de modo a embutir o valor do tributo. A rigor, esse cálculo implicaria recolhimento ainda maior os Fisco, pois 27% de R\$ 127,00 é, evidentemente, mais que R\$ 27,00.*

8. *Não consta que haja tabelamento ou imposição contratual à concessionária de prática do preço suscitado pelo Fisco. Ainda que, fruto de erro, pois a contribuinte reconheceu, posteriormente, a incidência do ICMS, é certo que não há, em princípio, óbice na seara tributária a que a empresa cobre do consumidor valor inferior ao que o Estado entende como correto.*

9. *Se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação.*

10. *Recurso Especial não provido. (REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010)*

Após fazer observações sobre a tributação dos serviços sobre os quais se pretende impor a cobrança do ICMS, que considera indevido, apresenta:

#### **DOS PEDIDOS**

*Ante o exposto, requer-se que esta Egrégia Câmara de Julgamento conheça e dê provimento ao presente recurso voluntário para que se reforme o acórdão recorrido, de modo a reconhecer a total improcedência do auto de infração combatido.*

Caso se entenda de forma diversa, o que não se espera, requer que o auto de infração seja julgado parcialmente procedente para que se expurguem os valores cobrados em função da utilização de base de cálculo diversa da do preço praticado.

Pautado para julgamento em sessão do dia 30.03.2021, após análise e debates em mesa, por sugestão deste Relator, esta Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade dos seus membros, determinou a remessa do processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, fls. 490 a 491, nos seguintes termos:

*Considerando tratar o presente processo de cobrança do ICMS sobre serviços adicionados aos serviços de comunicação;*

*Considerando haver similaridade entre os serviços sujeitos à tributação pelo ICMS e pelo ISSQN;*

*Considerando o surgimento de novos serviços adicionais vinculados à prestação de serviços de comunicação;*

*Considerando a dificuldade em se identificar, devido à terminologia empregada pelas empresas prestadoras de serviços de comunicação, quais são na realidade os serviços prestados que foram objeto do presente processo;*

*Decidiu, por unanimidade, esta Câmara de Julgamento Fiscal encaminhar o presente processo em diligência à Infaz de origem, no sentido que notifique a Recorrente para:*

*01 – Identificar discriminadamente os serviços objeto da presente autuação;*

*02 – Nomear quais estariam sujeitos ao ICMS e ao ISSQN.*

*Atendida à diligência solicitada deverá o processo retornar a esta Câmara de Julgamento Fiscal para a devida apreciação.*

Em expediente protocolado no dia 18.10.2021, a Recorrente apresentou sua manifestação, fls. 497 a 502, discriminando os serviços que se sujeitam à tributação do ISS, identificando *Código Tarifário, Serviço e Descrição*, citando às fls. 498 a 500 os mesmos.

Tais serviços, listados, são: *Rede Inteligente-Reprogramação Serviço 0800 (Configuração); TC Data turbo, IP Acesss Connect e VPN VIP (Configuração e montagem); TC ISDN (Instalação); TC Voice Net (Manutenção); VPN VIP (Montagem); Advanced Services (Gerenciamento de rede); Metro Ehternet (Montagem); e, Complemento de chamada local.*

Afirma a Recorrente já haver prestado tais informações quando da sua peça impugnativa inicial, anexos 1 e 2, destacando a identificação por ela descrita na coluna K dos anexos.

E afirma a Recorrente:

*Sob a ótica das descrições dos serviços supra, resta evidente a equivocada tributação dos mesmos pela entidade fiscal, haja vista que sua competência é restrita à tributação dos serviços de comunicação em sentido restrito.*

*(...)*

*Encontramo-nos diante de uma violação constitucional da competência outorgada ao Estado da Bahia, isto porque, a CF/88 somente autoriza a incidência do imposto sobre prestação de tão configurar relação comunicativa “stricto sensu” viabilizada por terceiro de forma onerosa não poderá ser tributável pelo ICMS.*

*(...)*

*Em verdade, é perceptível que os serviços autuados são nítidos casos de incidência do Imposto sobre Serviços – ISS, conforme se subsumi dos itens contidos na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03.*

Pautado para julgamento na sessão do dia 22.11.21, em vista dos estudos realizados pela PGE/PROFIS, mais uma vez, decidiu esta Câmara de Julgamento Fiscal encaminhar o presente processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM e, complementarmente, à PGE, nos termos a seguir apresentados:

*Considerando versar a autuação sobre a incidência do ICMS sobre serviços considerados pela Recorrente como suplementares e facilidades adicionais aos serviços de telecomunicações;*

*Considerando que a tributação incidente sobre tais serviços, no entendimento da Recorrente, seria do ISSQN, com amparo na Lei Complementar 116/2003;*

*Considerando as divergentes decisões em juntas e câmaras deste Conselho a respeito do tema;*

*Considerando que a PGE/PROFIS criou grupo específico para se pronunciar sobre o tema;*

*Considerando a necessidade de uniformização dos julgamentos com suporte em parecer da PGE;*

*Resolvem os membros desta 1ª CJF, por unanimidade, remeter o processo em diligência à PGE/PROFIS no*

*sentido que emita pronunciamento a respeito do tema, que deve ser dado conhecimento à Recorrente que, caso entenda necessário, apresente manifestação a respeito do parecer emitido, devendo, após, retornar o processo a esta Câmara para apreciação e julgamento.*

Após tecer considerações sobre os diversos serviços cobrados pelas empresas de telecomunicações e analisar pormenorizadamente alguns deles, detendo-se no opinativo firmado pelo Auditor Edinaldo Avelino de Paiva, da IFEP Serviços, na conclusão do Parecer PGE 2022097260-0, assim se manifestou o ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior:

*"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 n. 34/09, diante da resposta de fls. 528, reitera os termos do opinativo de fls. 515/526, ao tempo em que, diante das informações prestadas pela IFEP SERVIÇOS, conclui que o serviço de COMPLETAMENTO DE CHAMADA LOCAL não se trata de serviços de comunicação, não sofrendo a incidência do ICMS".*

Concededora do parecer acima referenciado, na data de 23.02.23, a Recorrente protocolou Manifestação, fls. 535 a 542, onde após discorrer sobre o processo em pauta, destaca o reconhecimento da PGE relativo à não incidência do ICMS sobre os serviços 0800, Advanced Services e Complemento de Chamadas, mantendo, entretanto, a possibilidade de serem tributados os serviços TC DATA TUBR, IP ACESS CONECT, TC ISND, VPN VIP e METRO ETHERNET.

Afirma que tais serviços não se constituem em serviços de comunicação por não implicarem no estabelecimento de uma relação comunicativa entre duas pessoas, (emissor e receptor), o que está definido na CF/88, artigo 2º., inciso III.

Reafirma que para ocorrência de fato gerador do ICMS, forçosamente, devem coexistir dois elementos: *"(a) a autuação remunerada de um terceiro, o que constitui a prestação do serviço em saí; e, (b) a existência efetiva da comunicação, tornando perfeito, acabado, consubstanciado o serviço previsto na CF/88 e na LC n. 87/96"*.

E apresenta ensinamento de Rubya Floriani dos Anjos.

E complementa: *"Em outras palavras, o fato gerador do ICMS só ocorre quando, em razão de um contrato oneroso, "A" (prestador) realiza a intermediação de mensagens entre "B" (emissor) e "C" (receptor), com base em meios próprios ou alheios, de forma a configurar verdadeiro serviço de comunicação".*

*É certo, portanto, que a transmissão efetiva de uma mensagem é condição essencial à sua existência e, portanto, à subsunção desta prestação à normal de incidência do ICMS-comunicação".*

Afirma não ocorrer tal hipótese em nenhuma das rubricas entendidas pela PGE como sujeitas à tributação, por se tratarem de serviços sujeitos à tributação pelo ISS, **serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos**.

Destaca julgamento proferido pelo TJ/BA, Apelação nº 03477432701480050001, que seguindo entendimento do STJ, entende como não sujeitos à incidência do ICMS os serviços conexos (adicionais) **que são preparatórios, acessórios ou intermediários de comunicação**.

Ao encerrar sua manifestação a Recorrente requer:

- i. Declarar a não incidência de ICMS para serviços de "COMPLEMENTO DE CHAMADA LOCAL" e "ADVANCED SERVICES", tendo em vista o reconhecimento da improcedência da autuação pela própria Procuradoria da Fazenda estadual, de modo que essa questão já se encontra incontroversa;
- ii. Declarar a não incidência da cobrança do ICMS sobre os demais serviços constantes no Auto de Infração (TC DATA TURBO, IP ACESS CONECT, TC ISND, VPN E METRO ETHERNET, uma vez que não configuram fato gerador do tributo em tela, conforme exposto acima).

E anexa pronunciamento da PGE, Procedimento Comum n. 0504660-98.2019.8.05.0001, assim como expediente encaminhado ao Titular da 3ª. Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador,

reconhecendo a não incidência do ICMS sobre os **serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos**.

Anexa, também, fls. 900 a 902, Pedido de Dispensa, onde, citando decisões do TJ/BA a respeito da tributação sobre os serviços auxiliares, assim requer: “*Desta forma, requer seja deferida DISPENSA para reconhecer o pedido em relação aos.*

## VOTO

Como bem definido pelo julgador de Primeira Instância, “*O cerne da questão reside no fato de se determinar o tratamento tributário dispensado aos serviços de montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos e “Advanced Services”. Tais serviços tem o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento da rede interna de comunicações.*”

A autuação, segundo o preposto autuante, baseou-se no que determina a Lei nº 7.014/97, no artigo 17, § 11, que assim determina:

*§ 11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

Por sua vez, o dispositivo acima foi a recepcionado na legislação baiana, com base no que está contido na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, assim editada:

**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.*

Como bem se pode detectar, a Cláusula é clara ao afirmar “*Os signatários firmam entendimento*” não havendo em nenhum momento a identificação do suporte legal que autorizaria o CONFAZ a identificar “entendimento” como determinação legal que dê suporte ao que se pretende entender.

O ICMS sobre Comunicação está claramente definido na Lei Complementar nº 87/96 que assim estabelece:

**Art. 2º** *O imposto incide sobre:*

*(...)*

*III - prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

Claro está sobre o que pode incidir a tributação pelo ICMS, não se confundindo com os serviços sobre os quais incidem, conforme disciplinado pela Lei Complementar nº 116/2003, o ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Não tem desta forma o Convênio ICMS 69/98 competência para alargar a base de cálculo, nem o Estado da Bahia poderia/deveria acatá-la e tentar impor como norma válida para cobrança do ICMS utilizando serviços que estão sob a égide do ISSQN.

Tal entendimento está manifestado no Mandado de Segurança nº 0018784-95.2009.8.05.0001, de relatoria da Exma. Desembargadora Maria da Graça Osório Pimentel Leal que tratando da incidência do ICMS sobre os contratos de locação, assim se pronunciou:

**“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)*

Em se tratando de “serviços complementares” decisões de tribunais superiores já afastaram a possibilidade de incidência do ICMS, a exemplo do julgamento proferido pelo STJ, relativo ao RcEsp nº 1.176.753/RJ, cuja ementa diz:

**“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).*

Considerando a pretensão de se tributar outros serviços que não de comunicação temos que os serviços suplementares são serviços extras oferecidos ao usuário, sem que haja qualquer intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor, não se configurando, pois, como “de comunicação”; tais serviços servem para oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, potencializando um serviço de comunicação pré-existente, porém não se tratando do serviço propriamente dito.

Em se tratando do *advanced service* o mesmo identifica os serviços suplementares de gerenciamento de rede, que, assim como a montagem, instalação, configuração e manutenção de aparelhos são disponibilizados para otimização da prestação do serviço de comunicação, com o mesmo não se confundindo.

O conceito de “comunicação”, para fins tributários, foi bem definido por Paulo de Barros Carvalho que, já citado pela Recorrente, assim apresenta:

*“O esquema de comunicação supõe, portanto, a transmissão de uma mensagem por meio de um canal, entre um emissor e um receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem. Eis o conteúdo semântico do vocábulo comunicação”.*

Não bastasse a tentativa de impor tributação sobre “serviços” que não são albergados pelo ICMS, o autuante além de tentar alargar a base de cálculo, aplica, em contrário ao determinado pela Lei Complementar nº 87/96, uma outra base de cálculo que penaliza a Recorrente em valores que não são devidos.

E a Lei Complementar assim estabelece:

*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. (grifo nosso).*

Com base no que estabelece a Lei Complementar cai por terra qualquer tentativa de se aplicar o *gross up*, como pretendido pelo autuante e acatado pela Junta Julgadora.

Em se tratando da base de cálculo destaque-se o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através acórdão proferido pela Quarta Câmara Cível, na Apelação Civil nº 00188686720078050001, como abaixo:

**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 DISPUTIDO 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.**

(...)

- 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 agrupa 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;

Cabe reproduzir o julgado a respeito do REsp 1190858/BA de relatoria do Ministro Herman Benjamin; *TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA E RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.*

1. *Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS em operações de comunicação. A contribuinte entendia, em um primeiro momento, que não incidia o tributo estadual sobre determinados serviços, de modo que não houve destaque na nota fiscal de prestação de serviços, nem, evidentemente, recolhimento ao Fisco. Após a autuação, a empresa reconheceu a exigibilidade do ICMS in casu, de sorte que calculou o seu montante aplicando a alíquota (27%) sobre o preço que fora cobrado dos consumidores.*
2. *No exemplo adotado pelo TJ, se cobrado R\$ 100, 00 do consumidor (valor do serviço), a concessionária recolheria R\$ 27,00 ao fisco estadual (27% sobre o preço).*
3. *O Estado discordou desse cálculo. Entendeu que o preço cobrado do consumidor seria “líquido do imposto”, ou seja, deveria ser somado a esse valor (R\$ 100,00, no exemplo dado) o montante do ICMS (R\$ 27,00, naquele exemplo) e, sobre esse total (R\$ 127,00) ser calculado o tributo, XII, estadual (27% sobre R\$ 127,00).*
4. *O TJ aferiu haver contradição no acordão embargado e solucionou-a fundamentadamente ao julgar os aclaratórios; consequentemente, não há ofensa aos arts. 126, 458, 460 e 535 do CPC.*
5. *No mérito, é incontrovertido que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no preço cobrado (cálculo “por dentro”), conforma o art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF e o art. 13, § 1º, I, da CF.*
6. *Não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/1986, o destaque é “mera indicação para fins de controle”.*
7. *No caso dos autos, a tese defendida pelo Fisco parte da premissa de que a concessionária cobrou menos do que deveria. No exemplo adotado pelo TJ, em vez de ter cobrado R\$ 100,00 pelo serviço, o Estado defende que o preço correto seria R\$ 127,00, de modo a embutir o valor do tributo. A rigor, esse cálculo implicaria recolhimento ainda maior ao Fisco, pois 27% de R\$ 127,00 é, evidentemente, mais que R\$ 27,00.*
8. *Não consta que haja tabelamento ou imposição contratual à concessionária de prática do preço suscitado pelo Fisco. Ainda que fruto de erro, pois a contribuinte reconheceu, posteriormente, a incidência do ICMS, é certo que não há, em princípio, óbice na seara tributária a que a empresa cobre do consumidor valor inferior ao que o Estado entende como correto.*
9. *Se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação.*
10. *Recurso Especial não provido.*

(REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010)

Retornando à pretendida cobrança do ICMS sobre serviços adicionados, salienta-se ainda que a Lei Geral de Telecomunicações é clara ao definir o que vem a ser “serviço de valor adicionado”, quando estabelece em seu artigo 61:

“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.*”

Mais ainda, a Resolução nº 73, de 25.11.1998, da ANATEL que estabeleceu o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, que assim estabelece em seu artigo 3º:

“Art. 3º. Não constituem serviços de telecomunicações:

(...)

III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9.472 de 1997.”

Temos que a 10ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/Bahia, nos autos de embargos à Execução Fiscal nº 0172770402007050001, considerou o “Auxílio à Lista – 102” com sendo “Serviço de Valor Adicionado”, conforme sentença abaixo transcrita:

“(...) 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 presentes EMBARGOS PROCEDENTES (...)”*

Também na esfera federal os serviços adicionados são objeto de exclusão como se serviços de comunicação fossem, conforme se entende na Solução de Consulta abaixo transcrita:

**“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 abrange 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.”*

Abordando a identificação dos serviços que são objeto de tributação pelo ISSQN a Lei Complementar nº 116/2002, em seu anexo, identifica os itens a seguir transcritos, onde se enquadram parte dos serviços cuja pretensão de incidência pelo ICMS foi aduzida pelo autuante:

**14.01** – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

**31.01** - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

O trâmite do PAF nº 278003.0004/17-2, de que resultou o Acórdão CJF nº 0337-12/18, julgado procedente em parte (relativo à infração 01), que teve como relator o Conselheiro Luiz Alberto Amaral, com voto divergente da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, demandou questionamento da Recorrente, Processo nº 0504660-98.2019.8.05.0001, da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, foi objeto de desistência em parte por parte do Estado, através expediente datado de 24.07.20, assinado pela procuradora Dra. Cinthya Vianna Fingergut, com a seguinte solicitação:

*“À vista do quanto exposto, o Estado da Bahia requer a V., Excia. Pela extinção parcial do feito, com base no reconhecimento do pedido, no tocante aos serviços de montagem, instalação e configuração de aparelhos, aplicando-se o parágrafo 4º. Do Art. 90 do CPC.*

*Outrossim, também requer pela apresentação de calendário processual, nos termos do Art. 191 do CPC, com fixação do prazo de 60 (sessenta) dias para proceder a revisão do lançamento, no tocante ao serviço de gerenciamento de rede (advanced servisse), antes do inicio da fase probatória e da decisão de saneamento, intimando-se a parte autora para manifestar a sua concordância”.*

Reconhecendo a improcedência da autuação, em expediente datado de 05.04.23, a Procuradoria Geral do Estado, representada pela procuradora Dra. Nacha Guerreiro Souza Avena, encaminhou expediente ao Juiz Titular da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos termos abaixo apresentados:

**“O ESTADO DA BAHIA**, através de seu Procurador adiante assinado, vem, respeitosamente, perante Vossa

*Exceléncia, nos autos do Processo supracitado, requerer a juntada aos autos do extrato do SIGAT, que comprova a baixa do auto de infração, pugnando pela extinção do processo.”.*

E anexou extrato do SIGAT com detalhes do processo referenciado, onde demonstra a extinção do mesmo, com sua condição de saldos zerados.

Destaque-se que a infração 01, do Auto de Infração acima baixado, teve como motivação:

*“Recolhimento do ICMS efetuado a menor, referente à prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, como a MONTAGEM, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHOS E GERENCIAMENTO DE REDE (ADVANCED SERVICE), nos meses de janeiro a dezembro de 2016. (Valor histórico do débito: R\$ 432.989,18”.*

Mesma motivação do auto ora em julgamento.

Configurado, como acima exposto, que não cabe a cobrança do ICMS sobre os serviços elencados pelo autuante, consoante os argumentos aqui apresentados e a farta jurisprudência que socorre a Recorrente, convicto do que analisei, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário objeto da presente análise e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

### **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 279468.0001/19-4, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS