



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº.: 137 /2015

140ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 14.11.2014

PROCESSO Nº. 1/667/2013 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 1/201300731

RECORRENTE: TNL PCS S/A (OI MÓVEL S/A)

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIENTO. 1 – O contribuinte deixou de recolher o ICMS referente a serviços de comunicação nos exercícios de 2008 e 2009. **2 –** Infringência aos artigos 2º, inc. VII, da Lei 12.670/96, com imposição da penalidade preceituada no Art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. **3 –** Recurso ordinário conhecido e, após afastar as preliminares de nulidade e extinção nele suscitadas, no mérito, negar-lhe provimento para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª Instância. **4 –** Decisão por unanimidade de votos, de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. O contribuinte deixou de recolher o ICMS referente a serviços de comunicação, relativo aos exercícios de 2008 e 2009, nos valores de R\$ 46.943,66 em 2008, e R\$ 63.645,22 em 2009, conforme Informação Complementar anexa.”



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Nas Informações Complementares os Auditores explicam que em exame dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, referentes ao faturamento da mesma nos períodos de janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009, foi possível identificar considerável volume de receita auferida, sem tributação do ICMS. Informam que no levantamento final constatou-se uma receita sem ICMS nos valores totais de R\$173.865,39 (ICMS de R\$46.943,66) em 2008, e de R\$235.723,02 (ICMS de R\$63.645,22) em 2009.

Foi apontada infringência ao artigo 2, inc. VII, da Lei 12.670/96, com imposição da penalidade preceituada no Art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03, e conseqüente exigência do seguinte crédito tributário:

Demonstrativo do Crédito (R\$)

ICMS	110.588,88
Multa	110.588,88
TOTAL	221.177,76

O contribuinte foi intimado do lançamento de ofício e apresentou impugnação ao mesmo, conforme encarte às fls. 50 a 77 dos autos.

Na 1ª Instância o auto de infração foi julgado PROCEDENTE.

Inconformada com a decisão singular, a empresa ingressa com Recurso no Conselho de Recursos Tributários, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1. A decisão proferida em 1ª Instância está eivada de nulidade, devendo ser determinado o retorno dos autos para que o nobre julgador singular enfrente todas as questões e argumentos expostos pela recorrente, imprescindíveis que são ao correto julgamento da lide;*
- 2. O fato de a autoridade julgadora de 1ª Instância não ter se manifestado sobre pontos essenciais da defesa ofende garantias constitucionais - em especial o contraditório e a ampla defesa trazendo inquestionável prejuízo à recorrente;*
- 3. Parte dos fatos jurídicos tributários alcançados pela autuação ocorreram entre 01.01.2008 a 24.01.2008. Assim, considerando que a recorrente tomou ciência do auto de infração em 24.01.2013, resta patente que decaiu o direito do Fisco de proceder ao lançamento do ICMS relativamente ao aludido período, por força do Art. 150, §4º, do CTN;*
- 4. Nem se diga que a decadência seria sustada com o "Mandado de Ação Fiscal" iniciado, no caso presente, em 30/07/2012, pois somente a notificação, com a*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

ciência do sujeito passivo, da efetiva constituição do crédito tributário é que tem o condão de "interromper" a fluência do prazo decadencial;

- 5. As receitas auferidas e registradas no Livro Registro de Saídas da recorrente sob a denominação "TC CPE SOLUTION" dizem respeito a locação de equipamentos, sobre a qual não incide o ICMS, pelo simples fato de que tal atividade não constitui uma prestação de serviço;*
- 6. Desde agosto de 2003, com a ratificação da Súmula Vinculante em 2010, locar bens móveis não configura prestação de serviços para fins de incidência do ISS ou, muito menos, do ICMS, na medida em que aluguel/locação não configura prestação de serviço, quiçá de comunicação;*
- 7. Além do fato de que os serviços acima descritos, classificados com o termo "CPE SOLUTION" não poderem ser enquadrados como serviços de telecomunicações, por consistirem em verdadeira locação de bens móveis, temos por certo que os demais serviços analisados e tributados pela autoridade fiscal do Ceará também não podem sofrer a incidência da exação estadual por tratarem-se de típicas atividades de prestação de serviços, alheias ao conceito de serviços de telecomunicações;*
- 8. Se os serviços de instalação de equipamentos não estão sujeitos ao ICMS, também se encontram fora da incidência do referido tributo os serviços de montagem de equipamentos;*
- 9. Não menos evidente mostra-se o fato de que as demais atividades analisadas pela fiscalização estadual do Ceará não podem sofrer a incidência do imposto estadual, por constituírem meras atividades-meio, ou seja, por não envolverem qualquer serviço de comunicação propriamente dito, o qual, este sim, é tributado pelo ICMS;*
- 10. O fundamento de validade da exigência do ICMS sobre os serviços intermediários ao serviço de comunicação é o ilegal Convênio ICMS nº 69/98, ao incluir todas as atividades e serviços adicionais a ele correlatos. O referido Convênio viola frontalmente as disposições contidas no art. 155, II, da Constituição Federal e no artigo 3º, II, da LC nº 87/96;*
- 11. Clara, portanto, que as demais receitas fiscalizadas pelo Estado do Ceará, dentre as quais inserem-se aquelas decorrentes das atividades de assinatura, por exemplo, não podem, de maneira alguma, serem inseridas na hipótese de incidência do ICMS;*

Ao final requer que seja declarada a nulidade da autuação ou, em caso de não atendimento, seja reconhecida a decadência de parte do crédito tributário e no mérito, a improcedência do feito fiscal.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

O Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado, é no sentido de confirmar a decisão de 1ª Instância, ou seja, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É o relatório.

02 - VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra decisão condenatória proferida em 1ª Instância.

Versa o Auto de Infração em exame sobre falta de recolhimento de ICMS. Segundo relatam os autuantes, o contribuinte TNL PCS S/A deixou de recolher ICMS relativamente a serviços de comunicação, durante os exercícios de 2008 e 2009, nos valores de R\$ 46.943,66 e R\$ 63.645,22, respectivamente.

Importante destacar o judicioso Parecer da Consultoria Tributária, de lavra da ilustre Consultora Ana Carolina Cisne Viana Nogueira, a cuja manifestação exemplar me acosto, adotando-a integralmente (com pequenos e pontuais ajustes) como fundamento do presente voto.

Opondo-se ao feito, sustenta o recorrente, inicialmente, que a decisão monocrática está eivada de nulidade, devendo ser determinado o retorno dos autos à Primeira Instância, para que o julgador singular enfrente todas as questões e argumentos expostos pela recorrente e imprescindíveis ao correto julgamento desta lide.

Contrariamente, afirma-se que, ao decidir, o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo julgador, que fundamentará o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese em exame e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Neste sentido, há vasta jurisprudência dos nossos Tribunais. Merecem transcrição os seguintes julgados, in verbis:

Não ocorre violação do art. 535, do CPC, quando o acórdão recorrido não denota qualquer omissão, contradição ou obscuridade no referente à tutela



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

prestada, uma vez que o julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos litigantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia. (REsp nº 394.768/DF, Relatar Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 01/07/2002, pág. 00247).

Inexiste violação ao art. 535, I e II, do CPC, se o Tribunal a quo, de forma clara e precisa, pronunciou-se acerca dos fundamentos suficientes à prestação jurisdicional invocada. Agravo improvido (AGREsp nº 109.122/PR, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 08/09/2003, p. 00263).

"[...] 2. Desde que os fundamentos adotados bastem para justificar o concluído na decisão, o julgador não está obrigado a rebater, um a um os argumentos utilizados pela parte [...]" (Ac. Nº 25.125, de 6.12.2005, rel. Min. Cesar Asfor Rocha)

"[...] 3. O julgador não é obrigado a analisar todas as questões que lhe são submetidas, bastando examinar as que definam a causa. [...]" (Ac. de 13.3.2007 no RMS nº 475, rel. Min. Cezar Peluso).

Ademais, faz-se mister ressaltar que fundamentação concisa não se confunde com falta de fundamentação, sendo, portanto, admitida. Para corroborar com o exposto, cite-se arestos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INOCORRÊNCIA. *Se a fundamentação do ato decisório, embora sucinta, permite ao contribuinte o pleno conhecimento das razões que levaram ao indeferimento de seu pleito, é de se afastar a qualquer nulidade por conta de suposto cerceamento de direito de defesa. (Nº Acórdão 102-49344)*

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA. *Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses essas que não estão presentes nos autos. (Nº Acórdão 1301-000.424)*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Desse modo, não prospera a alegação da recorrente, eis que o julgador ao apreciar a demanda manifestou-se sobre as questões pertinentes à *litis contestatio*, fundamentando sua decisão de acordo com os fatos apresentados e com a interpretação dos regramentos legais que entendeu aplicáveis, demonstrando as razões de seu convencimento. A decisão encontra-se, portanto, plenamente válida.

Argui, ainda, o recorrente, que parte do crédito tributário constituído estaria alcançado pela decadência. Ou seja, que parte dos fatos jurídicos tributários que ensejaram a suposta incidência do imposto em comento e que originaram uma parcela dos créditos constituídos no ora discutido Auto de Infração ocorreu entre 01.01.2008 a 24.01.2008.

Assim, advoga o mesmo, que tendo tomado ciência do presente Auto de Infração apenas em 24.01.2013, estaria decaído o direito do Fisco de proceder ao lançamento do ICMS sobre supostos serviços de comunicação prestados no período de 01.01.2008 a 24.01.2008, por força do Art. 150, § 4º, do CTN.

Sem razão o recorrente. Ainda que incida, na hipótese, a regra inserta no Art. 150, § 4º, do CTN, a apuração do ICMS é mensal, de modo que não faz sentido decotar-se da autuação apenas dias. (no caso, 01.01.2008 a 24.01.2008).

Assim dispõe o Art. 58, do RICMS/CE:

Art. 58. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do ICMS com base na escrituração em conta gráfica.

Desta feita, considera-se que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não fora alcançado pela decadência.

Quanto ao mérito, alega o autuado que as receitas auferidas e registradas no Livro Registro de Saídas da recorrente sob a denominação "TC CPE SOLUTION" dizem respeito aos valores recebidos a título de locação de equipamentos, sobre a qual não incide o ICMS, pelo simples fato de que tal atividade não constitui uma prestação de serviço.

Sobre o tema, transcreve-se excertos do Acórdão N° 21.224/13/3ª, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que exauriu, em caso análogo, todas as questões pertinentes à controvérsia:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

"Conforme bem destaca o Fisco, a interpretação feita pela Impugnante quanto a não tributação pelo ICMS dessa espécie está equivocada, pois implica em admitir que a cessão onerosa (locação) dos equipamentos não objetiva a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

A exigência do imposto sobre tais serviços além de decorrer do art. 155, inciso II da CF/88, está amparada no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS: Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto: (...) XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte; (...)

É notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III, do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, não se manteve atrelado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, mas se estendeu a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Especificamente quanto a locação, cujo termo "aluguel" aqui tem o mesmo significado, mereceu por parte da ANATEL, autarquia responsável pela fiscalização e regulamentação dos serviços de telecomunicações no território nacional, normatização específica, como a Norma nº 05 de 07/05/1979, disponibilizada no site da Anatel, in verbis:

**NORMA Nº 5/79 DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO
TELEFÔNICO PÚBLICO**

OBJETIVO

1 - Esta Norma tem por objetivo regular as condições gerais de prestação do serviço telefônico público, dispondo sobre direitos e obrigações entre Prestadora, Usuário, Assinante e Locatário.

DEFINIÇÕES

2 - Para os efeitos desta Norma, são adotadas as seguintes definições:

(...)

2.7 - Locação - é o direito de usar, em caráter individualizado, equipamentos e circuitos especiais de telefonia, ou de haver a

7



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

prestação do serviço telefônico público, em caráter individualizado e temporário, em instalações de uso particular.

Ressalte-se que, pela definição dada pela Norma acima citada, a locação é o direito de usar equipamentos e circuitos e não existe sem a prestação de um serviço de comunicação.

Ademais, é pacífico que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza comercial, visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispõe:

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;

(...)

§ 1 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;

(...)

Por tudo isso, é de se salientar que, para fins de tributação pelo ICMS, ao contrário do que defende a Impugnante, a locação é serviço e, principalmente no caso em tela, serviço de comunicação. Aliás, cumpre transcrever o questionamento sobre serviço de telecomunicação feito pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ – à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, por meio do Ofício 0260/2006/SECONF AZ, de 20 de março de 2006:

(...)

"(b) no entendimento da ANATEL, os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (ex: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) fazem parte da prestação do serviço de telecomunicação?"



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

(...)

A resposta ao questionamento veio com o Ofício nº, 113/2006/SUE-ANATEL, de 27 de abril de 2006, confirmando, de forma plena e indubitosa, o posicionamento do Fisco sobre a questão:

(...)

"De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9472 - Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações".

Ressalte-se que o esclarecimento prestado pela ANATEL, a pedido de informação apresentada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, acerca de aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações veio consagrar o posicionamento do Fisco e trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços.

Nesse sentido, não há como prevalecer a tese da Impugnante de que a cobrança de ICMS sobre a locação dos equipamentos é manifestamente indevida por não ser passível de enquadramento como fato gerador do ICMS.

Registre-se que não há qualquer desrespeito ao disposto no art. 5º, inciso XIII do RICMS/2002 que dispõe:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.

Essa disposição normativa do regulamento do ICMS faz menção as "operações" decorrentes de contrato de locação, ou seja, as operações de circulação de mercadorias cuja origem jurídica seja uma locação de equipamentos. Assim, se a empresa tivesse, por exemplo, como atividade econômica preponderante a atividade de venda e locação de equipamentos e efetuasse um contrato de aluguel com seu cliente, seria possível a aplicação da norma contida no citado dispositivo.

Não é absolutamente o que ocorre no presente caso, uma vez que a Impugnante não foi tomada como empresa que tem por atividade preponderante a venda e a locação de aparelhos ou equipamentos, muito pelo contrário, a empresa é prestadora de serviços de comunicação.

19



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Sendo assim, os valores referentes à locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram o valor da prestação do serviço de comunicação e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

(...)

Além disso, é importante lembrar que a unicidade do contrato é prevalente e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Impugnante. Ela não se dedica à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos, mas sim de prestação de serviços de comunicação cujos CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas são: 1 - Principal = 6120-5/01 Telefonia Móvel Celular e 2 - Secundário = 6143-4/00 - Operadoras de televisão por assinatura por satélite.

Ressalte-se que, ao efetuar a locação de um equipamento ou um meio físico para o tomador do serviço, o negócio não é auferir receita com a locação, mas, sim, prestar o serviço para o qual a Impugnante se propõe, que é a prestação do serviço de comunicação. Este sim, genuinamente, é o seu "negócio". E essa prestação está sujeita ao tributo de competência estadual, o ICMS.

Por isso, repita-se, na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador.

Esta é, inclusive, a posição externada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes/MG, em diversos julgamentos sobre a mesma matéria, como se pode observar nos Acórdãos nºs 19.513/10/3ª, 17.526/06/3ª, 14.766/01/3ª, 3.350/08/CE e 3.347/08/CE.

Ao analisar situação análoga, o TJMG, sob a relatoria do Desembargador Nepomuceno Silva, destaca que a locação de equipamentos e aparelhos foi devidamente tratada e considerada como integrante da base de cálculo do ICMS no caso dos serviços de telecomunicação prestados, conforme destaque adiante:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.103302-0/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE APELANTE(S): MOBILCOM TELECOMUNICACOES S/A APELADO(A)(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. NEPOMUCENO SILVA



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

VERSAM OS AUTOS SOBRE UMA AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, AJUIZADA PELA MOBILCOM TELECOMUNICAÇÕES S.A. (APELANTE), EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS (APELADA), SOB O ARGUMENTO DE QUE É EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO (SME), TRUNKING (TKR), REALIZADO DE FORMA TRONCALIZADA SEM CABEAMENTO, QUE É SISTEMA DE COMUNICAÇÃO POR APARELHOS DE RÁDIO, CONCEDIDAS PELA ANATEL, CONECTADO AOS SISTEMAS PÚBLICOS DE TELEFONIA.

SUSTENTA A APELANTE QUE, ALÉM DO SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO, CELEBRA CONTRATO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO, BENS MÓVEIS, SOB REMUNERAÇÃO ESPECÍFICA, TRIBUTADA PELO ISSQN. ADUZ QUE A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NÃO É SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, NÃO O SENDO, TAMPOUCO, OS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, DE ADESÃO E DE SUPERVISÃO TÉCNICA, QUE SE DISTANCIAM, COMPLETAMENTE, DO CONCEITO DE COMUNICAÇÃO, ESTANDO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. (...) PASSO À DECISÃO.

CONFORME CONSTA DA CDA (FLS. 03/06), O FISCO ESTADUAL APUROU AS SEGUINTE IRREGULARIDADES NO ESTABELECIMENTO DA APELANTE:

1. "DEIXOU DE INCORPORAR À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO O VALOR REFERENTE À PARCELA CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS SUPLEMENTARES".

A APELANTE É EMPRESA PERMISSIONÁRIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, ESPECIFICAMENTE, DO SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO (SME), O QUAL, NA DEFINIÇÃO TRAZIDA PELA RESOLUÇÃO 221/2000 DA ANATEL, CONSISTE NO "SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES MÓVEL TERRESTRE, DE INTERESSE COLETIVO, QUE UTILIZA SISTEMA DE RADIOCOMUNICAÇÃO, BASICAMENTE, PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES TIPO DESPACHO E OUTRAS FORMAS DE TELECOMUNICAÇÕES".

É INCONTROVERSO QUE ELA É CONTRIBUINTE DO ICMS, COMO PRESTADORA DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. O PONTO CRUCIAL DA QUAESTIO RESIDE EM SABER DA



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

POSSIBILIDADE, OU NÃO, DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS ATIVIDADES CONSIDERADAS SUPLEMENTARES, DESENVOLVIDAS PELA APELANTE. AÍ ESTÁ O NÓ GÓRDIO EM TELA.

O TRIBUTO EXIGIDO É PREVISTO CONSTITUCIONALMENTE (ART. 155, 11), E EM LEI COMPLEMENTAR (87/96, ART. 2º, 11).

CONFORME BEM DESTACOU O ILUSTRE JUIZ MONOCRÁTICO, O CONVÊNIO Nº 69/98, IMPLEMENTADO NO ESTADO DE MINAS GERAIS ATRAVÉS DO DECRETO W 39.836/98 (QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104/96) E O §4º DO ART. 43 DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080/02 SÃO BASTANTE CLAROS AO ESTABELEECER, VERBIS:

"ART. 1º OS DISPOSITIVOS ABAIXO RELACIONADOS DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104, DE 28 DE JUNHO DE 1996, PASSAM A VIGORAR COM A SEGUINTE REDAÇÃO:

(...) ART.44

§4º - NA HIPÓTESE DO INCISO X, INCLUEM-SE TAMBÉM NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, QUANDO FOR O CASO, OS VALORES COBRADOS A TÍTULO DE ACESSO, ADESÃO, ATIVAÇÃO, HABILITAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA E UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS, BEM COMO DE SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS QUE OTIMIZEM OU AGILIZEM O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DA DENOMINAÇÃO QUE LHESE SEJA DADA".

EM REALIDADE, O ALUDIDO CONVÊNIO NÃO AMPLIOU AS HIPÓTESES DE INCIDENCIA DO ICMS. APENAS EXPLICITOU QUE DETERMINADOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PRESTADOS ONEROSAMENTE, JÁ INTEGRAVAM O CONTEXTO DA EXPRESSÃO CONSTITUCIONAL PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, AUTORIZANDO, PORTANTO, A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, ORA COBRADO.

CEDIÇO QUE O FATO GERADOR, CONSOANTE PREVISÃO LEGAL, PROVÉM DE UM ATO, CAPAZ DE CRIAR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O CONTRIBUINTE. A INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS, NO

12



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

CASO, NÃO PODE SER AMPLIADA DE MODO A ABARCAR TODO E QUALQUER TIPO DE COMUNICAÇÃO, MAS TAMBÉM NÃO PODE SER RESTRINGIDA A PONTO DE NEGAR AFETAÇÕES NEGOCIAIS ONEROSAS E TÍPICAS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO INTEGRAM, A TODA EVIDÊNCIA, O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

DESTE MODO, TUDO O QUE FAZ PARTE DA INFRA-ESTRUTURA, SEJA ELA TÉCNICA OU NÃO, DESDE QUE NECESSÁRIA À COMUNICAÇÃO, HÁ DE SOFRER A INCIDÊNCIA DO ICMS. ISSO SE DEVE AO FATO DE QUE O ATO DE FORNECER A OUTREM MEIOS MATERIAIS PARA QUE A COMUNICAÇÃO POSSA EFETIVAR-SE, JÁ CONSTITUI, EM SI, A BASE DA INCIDÊNCIA. FRISE-SE, ADEMAIS, QUE A COMUNICAÇÃO COMPREENDE, COMO UM TODO, OS SERVIÇOS INERENTES À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SEM OS QUAIS NÃO EXISTIRIA A COMUNICAÇÃO.

POR CONSEQUINTE, NÃO HÁ COMO CONCLUIR QUE TAIS SERVIÇOS (LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SUPERVISÃO TÉCNICA, OPERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E OUTROS SIMILARES E/OU SUPLEMENTARES) ESTEJAM FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, POIS É OBVIO QUE NA AUSÊNCIA DELES, A COMUNICAÇÃO NÃO OCORRERIA.

(...)

Diante da decisão transcrita e, especialmente pela constatação da unicidade da prestação de serviço, verifica-se que o caso dos autos não se refere à mera locação de bens móveis, desvinculada de qualquer prestação de serviço, como pretende fazer parecer a Impugnante.

Trata-se, sim, de uma prestação de serviços de comunicação, que, para a sua realização, são absolutamente necessárias e inerentes algumas atividades ou utilização de equipamentos e produtos, pelos quais, deve o tomador do serviço remunerar o prestador do serviço, já que sem eles a prestação de serviço não ocorreria. A propósito, merecem destaque as definições contidas na "Decisão Normativa CAT-5", de 2-12-2004 (DOE 03/12/2004), da Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, que trata do seguinte tema:

"ICMS - O contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução - Descaracterização de autonomia ou acessoriedade



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

em "Contrato de Locação de Bens Móveis" - Incidência do imposto sobre a prestação global.":

"O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide: 1. Fica aprovado o entendimento exarado pela Consultoria Tributária, em 12 de dezembro de 2002, relativamente ao expediente de nº 62-5344749/2002, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso. (...)

7. Em comentário ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, disse Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro", 9ª ed., São Paulo: Forense, 1980, p. 403) que "a lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir por via complementar, o campo de alcance do ato ou negócio nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Ato de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles."

8. A Constituição Federal de 1988 determinou a incidência de ICMS sobre prestações de serviço de comunicação, no seu artigo 155, inc. I. Ora, prestações de serviço decorrem de contratos de prestação de serviço. Assim é que são fatos geradores do ICMS, previstos na Constituição Federal de 1988, as prestações de serviço de comunicação decorrentes de contratos desse gênero.

9. Por um lado, é juridicamente possível que duas pessoas se vinculem duas vezes, com independência, por meio de dois contratos, através de um único instrumento. E é possível que esses dois contratos tratem, um deles, da prestação de serviço de comunicação e o outro, independentemente, da locação de bens móveis.

10. No entanto, para que isso ocorra, as respectivas obrigações devem ser independentes. Pois obrigações



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

interdependentes, tantas quantas possam ser, denunciam vontades contratuais interdependentes, convergentes em apenas um contrato.

11. Por outro lado, pode haver contratos que dependam da existência de outros, os quais a doutrina chama de "contratos acessórios", porque dependem dos "contratos principais", visando predominantemente a garantir as obrigações nele contraídas. Assim, por exemplo, com a fiança e o penhor. Para Orlando Gomes (in "Contratos", 18ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 78), "a distinção entre contratos principais e acessórios justifica-se em face da aplicação do princípio geral de que o acessório segue a sorte do principal" e, pois, conseqüentemente, "a extinção do contrato principal acarreta a do contrato acessório".

12. No caso em questão, o serviço que a (A / B) deve fornecer é o "Serviço de Comunicação IP Multiserviços", objetivando implantar a infraestrutura da... Rede do Sistema ... , a qual viabilizará o acesso ao ... Sistema de Pagamentos ... ", que se sujeita à incidência do ICMS. E a falta da instalação da conexão à rede, inclusive pela falta de equipamentos, por parte da contratada, a leva à inadimplência de todo o contrato.

13. Ou seja, do lado do contratado, se a (A / B) cumprir todas as suas obrigações contratuais, exceto a de "ceder à outra o uso e gozo" (termos do artigo 1.188 do Código Civil de 1917) dos equipamentos de conexão, estará inadimplente com relação a todo o contrato, ou ao "acordo operacional", conforme a denominação dada, e não a um contrato de aluguel independente ou acessório ao de comunicação.

14. E, do lado do contratante, dispõe, por exemplo, a Cláusula 28 do Acordo Operacional, que o atraso ou não pagamento pelo (empresa de processamento de dados), de valores devidos, seja relativo às instalações, seja relativos às mensalidades, pode acarretar a suspensão da prestação do serviço (item "b"), e até mesmo a rescisão contratual (item "c").

15. Fica claro que, não obstante a forma escolhida pelas partes, não se trata aqui de dois serviços independentes, nem um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação. Trata-se de apenas de um serviço, de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada. Pois não apenas o chamado contrato de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

aluguel de equipamentos, pretensamente acessório, segue a sorte do pretensamente principal, de prestação de serviço de comunicação, mas também vice-versa, já que a falta do fornecimento dos equipamentos de conexão importa inadimplência da obrigação de fornecer serviço de comunicação. Vê-se que essa situação é bem diversa, por exemplo, do aluguel com fiança.

16. Em situação semelhante, assim manifestou-se o STJ, no AI 63.963-0-RS, DJU de 02/05/95: "ICMS. Serviço de comunicação. Radiochamada. ("bip"). Incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação de radiochamada. Afasta-se a incidência do tributo municipal sobre serviços listados de secretaria e de aluguel de equipamento, eis que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos da atividade-fim de comunicação. "

17. Pelas razões expostas, entendemos que há execução de um contrato que trata da prestação de serviço de comunicação, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, por força do disposto no art. 2º, inc. 111, da Lei Complementar nº. 87/96 (Lei paulista nº, 6.374/89, art. 1º, III). Fica afastada a possibilidade de, nessas condições, haver locação de bens móveis, conforme a Nota Fiscal de Serviços de nº, 8608, anexada ao presente Ofício.

18. Por fim, não foram apresentados elementos suficientes para determinação da parcela do imposto devido ao Estado de São Paulo, já que, tratando-se de serviço não medido, nos termos do § 6º do artigo II da Lei Complementar nº. 87/96, faz-se necessário o conhecimento de todos os locais onde o serviço está sendo prestado, assim entendidos todos os pontos de sua efetiva execução e suas respectivas condições." Convém lembrar que o Fisco de outros Estados também vem trilhando o mesmo caminho no tocante à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se observa pela decisão adiante transcrita:

(...)

Na mesma linha, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao tratar da incidência do ICMS sobre o serviço de rádio chamada (BIP) decidiu pela incidência do ICMS, conforme se observa adiante:

*"TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL NÚMERO:
592142954 - DECISÃO: ACÓRDÃO RELATOR: MILTON DOS*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

SANTOS MARTINS EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RADIOCHAMADA ("BIP"). INCIDE O ICMS SOBRE A "PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO" DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICAÇÃO. (10 FLS)... DATA DE JULGAMENTO: 06/04/1993 PUBLICAÇÃO: DIÁRIO DE JUSTIÇA DO DIA "

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, confirmando a mencionada decisão, entendeu que instrumentos da atividade-fim devem ser compreendidos pelo imposto sobre prestação de serviços de comunicação:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 63.963-0/RS. RELATOR: MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RÁDIO CHAMADA (BIP). "INCIDE O ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETÁRIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICAÇÃO".

Do exposto, constata-se que o Superior Tribunal de Justiça entendeu que serviços como a "secretária" e "aluguel de equipamentos" presentes no serviço de comunicação, modalidade rádio chamada, fazem parte da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de comunicação e integram a base de cálculo, pois são instrumentos essenciais para o desenvolvimento da atividade-fim.

Portanto, não há dúvida de que a locação não é atividade isolada da Impugnante e, sim, parte integrante do contrato de prestação de serviço de comunicação celebrado com o usuário final, sujeito, pois, ao ICMS.

Da leitura dos brilhantes esclarecimentos, patente, pois, que o ICMS incide sobre serviços de comunicação, nestes compreendidos os serviços de locação, que pelo caráter de acessoriedade, encontram-se vinculados ao contrato principal de prestação de serviço de comunicação e possuem a natureza deste.

Pelas mesmas razões, refuta-se o argumento recursal, segundo o qual "não menos evidente mostra-se o fato de que as demais atividades analisadas pela fiscalização estadual do Ceará não podem sofrer a incidência do imposto estadual, por



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

constituírem mera atividade-meio, ou seja, por não envolverem qualquer serviço de comunicação propriamente dito, o qual, este sim, é tributado pelo ICMS. "

Também, importante noticiar o disposto no art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n. 9.472/97), que trata da definição de serviço de telecomunicações, quando reza: "Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação."

Calha enfatizar sobre a questão a lição de André Mendes Moreira: "A corrente ampliativa tem sido adotada pelos Fiscos em geral e sustenta que o art. 60, caput, da LGT ampliou o campo de incidência do ICMS-comunicação, que passou a incidir também sobre atividade-meio, conexas ao serviço de telecomunicação. (A Tributação dos Serviços de Comunicação, pg. 122).

Ademais, urge destacar que com base no previsto no art. 199 do CTN foi editado o Convênio ICMS 69/98, que firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, e que na Cláusula Primeira assim dispõe:

"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 o agilizem o processo de comunicação, independente da denominação que lhe seja dada."

Evidencie que o Estado do Ceará é signatário desse Convênio, portanto, sendo aplicado às empresas que têm domicílio tributário em seu território.

Não obstante a legalidade do Convênio supracitado esteja sendo objeto de análise na esfera judiciária, existindo decisões favoráveis e contrárias à incidência do ICMS sobre aquelas atividades denominadas "atividades-meio", enquanto a manifestação do Judiciário não for definitiva, o referido Convênio continua em pleno vigor e válida a disposição que define a base de cálculo do ICMS sobre serviços de comunicações.

Dessa maneira, conforme a dicção legal, todas as atividades que possibilitem a efetivação da telecomunicação foram englobadas no conceito acima mencionado.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Apenas a prestação gratuita de serviços de comunicação estaria protegida da incidência do imposto estadual. Ocorre que a recorrente, em nenhum momento, comprovou prestação de serviço gratuito.

Por todo o exposto, entende-se que os argumentos suscitados na peça recursal são insubsistentes para desconstituir o lançamento fiscal em pauta.

Dessa forma, fica evidente que a empresa cometeu o ilícito tributário narrado na exordial, sendo a penalidade específica para o caso a catalogada no art. 123, I, "c" da Lei n. 12.670/97, devendo a decisão monocrática ser ratificada.

Ex positis, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, afastar as preliminares de nulidade e extinção nele suscitadas, e no mérito, negar-lhe provimento para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª Instância:

Demonstrativo do Crédito (R\$)

ICMS	110.588,88
Multa	110.588,88
TOTAL	221.177,76

É como VOTO.

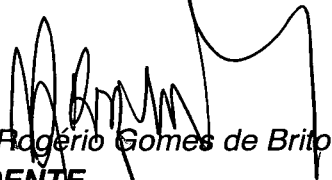


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

03 – DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente TNL PCS S/A (OI MÓVEL S/A) e Recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. **Decisão:** “A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, afastar as preliminares de nulidade e extinção nele suscitadas, e no mérito, negar-lhe provimento para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado”.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 06 aos de Fevereiro de 2015.


Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO-RELATOR


Francisco Wellington Avila Pereira
CONSELHEIRO


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO


Flípe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Agatha Louise Borges Macedo
CONSELHEIRA


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO