

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 005/2024	SUPERIOR	3ª SESSÃO ORDINÁRIA	17/05/2024

Processo nº	Auto de Infração nº	Inscrição Estadual nº
1/1207/2019	2019.00267-5	06.956.748-4

Tipo de Recurso	RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Recorrente	VIDEOMAR REDE NORDESTE S/A
Recorrido	CÉLULA DE JULGAMENTO DE 2ª INSTÂNCIA
Conselheiro Relator	ALEX KONNE DE NOGUEIRA E SOUZA

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. NÃO INCIDÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. REITERADA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA MATÉRIA.

1. Trata o presente auto de infração falta de recolhimento de ICMS na parte das receitas auferidas pela atuada a título de aluguel de equipamentos, quando estes forem imprescindíveis para realização do serviço de comunicação. Foi considerado como infringido o artigo 25, §10º do Decreto 24.569/97, com penalidade aplicada conforme disposto no artigo 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

2. Feito fiscal julgado **IMPROCEDENTE** em 1ª instância, sendo a decisão fundamentada no entendimento jurisprudencial sedimentado nos Tribunais Superiores.

3. Decisão reformada por ocasião da análise do **REEXAME NECESSÁRIO** entendendo-se que a locação dos equipamentos deve integrar a base de cálculo do serviço de comunicação, com fundamento no art. 25, §10 do Decreto nº 24.569/97, além das cláusulas do Termo de Acordo nº 469/2012 firmado entre a empresa atuada e a SEFAZ/CE.

4. Recurso Extraordinário conhecido e provido sendo julgado **IMPROCEDENTE** o presente auto de infração, com fundamento na análise sistemática da legislação que rege a matéria, bem como nos entendimentos reiterados dos tribunais superiores, que atestam não

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

ser possível a incidência do ICMS comunicação nas locações de equipamentos listados na autuação.

1. RELATÓRIO

Trata-se do auto de infração nº 2019.00267-5, lavrado em 10 (dez) de janeiro de 2019 (dois mil e dezenove), em face de VIDEOMAR REDE NORDESTE S/A, pelas Auditoras Fiscais da Receita Estadual Valéria Passos Brasil, Cibele Marques Moreira Saunders, Maria Catariana Braga Moreira e Maria Alda Estanislau, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal nº 2018.07810.

A presente autuação é referente a falta de recolhimento de ICMS na parte das receitas auferidas pela autuada a título de aluguel de equipamentos, quando estes forem imprescindíveis para realização do serviço de comunicação. As agentes fiscais acostaram ao auto de infração o seguinte relato:

A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER O ICMS REFERENTE AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NO EXERCÍCIO DE 2014, O VALOR DE R\$ 2.972.856,19 E NO EXERCÍCIO DE 2015, O VALOR DE R\$ 2.776.140,82, CONFORME INFOMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA.

Foi considerado como infringido o artigo 25, §10º do Decreto 24.569/97, com penalidade aplicada conforme disposto no artigo 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. Desse modo, o Contribuinte ficou intimado a recolher o montante de R\$ 11.497.994,02 (onze milhões quatrocentos e noventa e sete mil novecentos e noventa e quatro reais e dois centavos) a título de ICMS e multa, referente aos anos de 2014 e 2015.

O auto de infração lavrado foi devidamente acompanhado das informações complementares de fls. 03/06 constando, em síntese, as seguintes informações:

1. Que a empresa autuada deixou de recolher ICMS, nos anos de 2014 e 2015, incidente sobre Serviços de Telecomunicação, correspondente à movimentação de Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFST);
2. Que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, bem como o artigo 2º da Lei Complementar 87/96, além da própria previsão no artigo 25, § 10, do Decreto nº. 24.569/97, asseguram a possibilidade da exigência de ICMS nas operações indicadas no presente auto de infração;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

3. Que quanto aos serviços que a atuada entende ser aluguel de equipamentos, o Fisco assim considera: “esta fiscalização entende que quando o equipamento for imprescindível para realização do serviço de comunicação o mesmo é tributado pelo ICMS. Nesse caso, o aluguel é um meio necessário à execução do serviço de telecomunicação, assumindo, pois, a qualidade de serviço de comunicação.”
4. Que o serviço de comunicação não se confunde com a comunicação propriamente dita, mas com a relação comunicativa. Assim, o acesso, a adesão, a ativação, a habilitação, a disponibilidade, a assinatura, e utilização de outros serviços, bem como se serviços suplementares e facilidades adicionais, constituem condição material para que o usuário realize a comunicação, estando, pois, sujeitos à incidência de ICMS.

Constam ainda na acusação fiscal os documentos formais de fls. 07/13, além de mídia (DVD) de fls. 14 contendo os arquivos que servem de escora à autuação.

Devidamente intimada, a atuada apresentou impugnação (Fls. nº 18/108) argumentando que: **a)** não incide o ICMS sobre a locação dos equipamentos da impugnante, mesmo que sob o pretexto de ampliar o conceito de serviços de comunicação, pois ofenderia frontalmente a Constituição Federal, à Lei Complementar 87/96, além da própria Lei nº 12.670/96; **b)** acosta a sua manifestação, decisões do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará e deste próprio Conselho de Recursos Tributários, no sentido de que as receitas oriundas de locação dos aparelhos utilizados na prestação do serviço de comunicação não sofreriam a incidência do ICMS.

Em seguida, a Julgadora Administrativo-Tributária de primeira instância, Terezinha Nadja Braga Holanda, proferiu o Julgamento nº. 776/2020 pela **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, acolhendo os argumentos apresentados na peça de impugnação, tomando por fundamento decisões judiciais proferidas por diversos órgãos acerca da matéria em tela, bem como pelo entendimento firmado por parte da Câmara Superior deste Contencioso Administrativo Tributário que resultou na elaboração da Resolução nº. 26/2019, além da disposição contida no artigo 4º, inciso VIII, do Decreto nº. 24.569/97.

O processo foi encaminhado para apreciação de **REEXAME NECESSÁRIO**, em observância ao disposto nos artigos 33, inciso II e 104 da Lei nº. 15.614/2014. Ato contínuo, o processo foi direcionado à Célula de Assessoria Processual Tributário, ocasião em que foi acostado aos autos o Parecer nº 47/2021 (fls. nº 138/139) com manifestação no sentido do conhecimento do Reexame Necessário, para dar-lhe provimento, devendo, por azo de consequência, ser modificada a decisão singular para PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O auto de infração foi apreciado perante a 4ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos, ocasião em que foi proferida, por maioria de votos, a decisão assim ementada:

EMENTA: ICMS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Decisão pela PROCEDÊNCIA do lançamento. O Sujeito passivo não recolheu o ICMS sobre valores cobrados em faturas de prestação de Serviços de Comunicação, com a denominação de aluguel de equipamento (DIGITAL, ANALÓGICO, DVR) e modem (ROUTER e WIFI). Entende-se que a locação dos equipamentos relacionados na planilha fiscal deve integrar a base de cálculo do serviço de comunicação, com fundamento no art. 25, §10 do Decreto nº 24.569/97. Acrescenta-se que o contribuinte aderiu ao Termo de Acordo nº 469/2012, cuja cláusula segunda prevê que o ICMS a ser recolhido pela autuada deve incluir na base de cálculo todas as importâncias pagas pelos seus clientes quando da prestação de serviços de comunicação. REEXAME NECESSÁRIO conhecido e, por voto de desempate da presidência, foi lhe dado provimento no sentido de julgar PROCEDENTE o feito fiscal. Decisão em acordo com manifestação oral em sessão do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado e do Parecer da Assessoria Processual Tributária. Fundamentação legal: Cláusulas Segunda e Terceira do Regime Especial de Tributação nº 469/2012, art. 13, III c/c §1º, II, 'a' da Lei Complementar nº 87/1996, art.2º, VII, art. 3º, V, XII, Art. 13, III, art. 28, III, art. 67 da Lei nº 12.670/1996, art. 25, §10 do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade: art. 123, I, 'c', da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/03.

A douta Conselheira Relatora destaca em seu respeitável voto que detém conhecimento das decisões judiciais existentes sobre a matéria em questão, contudo elas não são vinculativas para análise de mérito, indicando que existe questionamento judicial por parte da Procuradoria do Estado, sendo tais decisões passíveis de modificações.

Prossegue destacando que o Contribuinte estava submetido aos termos do Regime Especial de Tributação nº. 469/2012, o qual prevê a aplicação do percentual de 11,76% sobre a base de cálculo constituída do somatório dos valores dos documentos fiscais faturados nas prestações dos serviços de comunicação, incluídos seguros, juros e demais importância pagas, recebidas ou debitadas, conforme previsão contida em sua Cláusula Segunda.

Ratifica os fundamentos contidos na acusação fiscal, destacando que a locação dos equipamentos não pode ser considerada atividade preparatória à prestação dos serviços de comunicação, porque seria um meio indissociável do “serviço de comunicação”. Assevera que os contratos firmados pela empresa autuada com seus clientes atestam que os aluguéis dos equipamentos compõem o “preço” do serviço de comunicação.

Destaca, ainda, que os equipamentos que viabilizam a prestação de serviços não são objeto de contratação independente, inexistindo contrato de aluguel ou comodato, mas sim de prestação de serviço de comunicação que somente se efetiva com o uso do equipamento de recepção e transmissão de sinal, o qual faz parte do processo de comunicação, sendo

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

causa inseparável deste, o que atrai a incidência do ICMS, nos moldes do artigo 2º, inciso III, da LC 87/96, bem como dos artigos 2º, inciso VII, 3º, inciso XII e artigo 13, inciso III, da Lei nº. 12.670/96.

Salienta, que o Convênio ICMS nº. 69/98 incluiu na composição da base de cálculo do ICMS sobre serviços de comunicações os valores “relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”, bem como que a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº. 9.472/97) define o conceito de “serviço de telecomunicação” como sendo o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Devidamente intimada de tal decisão, a empresa defendente interpôs Recurso Extraordinário, arguindo divergências verificadas entre as resoluções proferidas no âmbito deste Contencioso Administrativo notadamente no que concerne ao entendimento de que não haveria incidência do ICMS sobre locação de equipamentos por se tratar de atividade-meio do serviço de comunicação.

Exercendo o juízo de admissibilidade do presente Recurso, a Presidência deste Conselho entendeu que estavam devidamente preenchidos os requisitos para o seu conhecimento, uma vez que, constatou-se divergências entre as decisões quanto a incidência ou não do ICMS na locação de equipamentos no serviço de comunicação, bem como, quanto ao predomínio dos efeitos do Regime Especial de Tributação, fatos estes que ensejaram a admissão do Recurso Extraordinário interposto.

Eis o relatório. Passo a decidir.

2. VOTO DO RELATOR

Cuida-se de Recurso Extraordinário em face de respeitável decisão proferida pela 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários – CRT – nos termos da Resolução nº. 187/2022 que julgou PROCEDENTE o auto de infração em tela, conforme ementa a seguir transcrita:

EMENTA: ICMS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Decisão pela PROCEDÊNCIA do lançamento. O Sujeito passivo não recolheu o ICMS sobre valores cobrados em faturas de prestação de Serviços de Comunicação, com a denominação de aluguel de equipamento (DIGITAL, ANALÓGICO, DVR) e modem (ROUTER e WIFI). Entende-se que a locação dos equipamentos relacionados na planilha fiscal deve integrar a base de cálculo do serviço de comunicação, com fundamento no art. 25, §10 do Decreto nº 24.569/97. Acrescenta-se que o contribuinte aderiu ao Termo de Acordo nº 469/2012, cuja cláusula segunda prevê que o ICMS a

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

ser recolhido pela autuada deve incluir na base de cálculo todas as importâncias pagas pelos seus clientes quando da prestação de serviços de comunicação. REEXAME NECESSÁRIO conhecido e, por voto de desempate da presidência, foi lhe dado provimento no sentido de julgar PROCEDENTE o feito fiscal. Decisão em acordo com manifestação oral em sessão do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado e do Parecer da Assessoria Processual Tributária. Fundamentação legal: Cláusulas Segunda e Terceira do Regime Especial de Tributação nº 469/2012, art. 13, III c/c §1º, II, 'a' da Lei Complementar nº 87/1996, art.2º, VII, art. 3º, V, XII, Art. 13, III, art. 28, III, art. 67 da Lei nº 12.670/1996, art. 25, §10 do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade: art. 123, I, 'c', da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/03.

Verifica-se que na decisão ora recorrida restou consignado entendimento no sentido da inclusão dos valores recebidos pelo Contribuinte a título de locação de equipamentos na composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação prestado.

De início, verifica-se que o dispositivo apontado como infringido no auto de infração em tela foi o artigo 25, § 10, do Decreto nº. 24.569/97 assim transcrito:

Art. 25. A base de cálculo do ICMS será:

§ 10. Integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação 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.

A norma acima transcrita foi incorporada à legislação do Estado do Ceará através da edição do Decreto nº. 25.332/98, com a redação contida em seu art. 1º, inciso V, em vigor a partir de 01/01/1999, reproduzido o entendimento firmado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS 69/98

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 se percebe, o artigo apontado como violado pela fiscalização já há muito foi inserido na legislação cearense, gerando inúmeros debates nos mais diversos órgãos de julgamento, tendo, inclusive, tal matéria chegado aos tribunais superiores pátrios, visto que os

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Estados signatários do retro mencionado convênio também incorporaram o entendimento ali consignado em suas legislações.

Imperioso destacar que a exigência do ICMS sobre os serviços de comunicação encontra-se prevista na própria Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, conforme destacado nas informações do auto de infração e na decisão ora recorrida, senão vejamos:

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 iniciam no exterior.

Visando regulamentar a previsão constitucional acima transcrita, assim a Lei Complementar 87/96 disciplinou:

Art. 2º. São hipóteses de incidência do ICMS:

VII – 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.

Insta destacar, também, as previsões contidas na Lei nº. 12.670/96, quanto a ocorrência do fato gerador e da base de cálculo das prestações onerosas de serviços de comunicação, a saber:

Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

XIII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Art. 28. A base de cálculo do ICMS é:

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

Por seu turno, a Lei Geral de Telecomunicações, Lei nº. 9.472/97, assim confere as seguintes definições:

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

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

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

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

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

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

Em que pese o respeitável entendimento expressado na decisão ora recorrida, os tribunais superiores pátrios vêm julgando reiteradamente a matéria em sentido oposto, reconhecendo a não incidência de ICMS sobre a locação de equipamentos, **considerando tais aluguéis como serviços suplementares ao serviço de comunicação ou atividade-meio, não podendo ser confundido com o serviço comunicação previsto e disciplinado nas normas acima reproduzidas.**

Diante de tal fato, ousou divergir da decisão recorrida, adotando os fundamentos contidos nos julgados adiante transcritos. Saliente-se que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a matéria aqui tratada já restou devidamente sedimentada, por ocasião do julgamento do Tema Repetitivo 427 (RESP 1.176.753/RJ e RESP 816.512/PI), que analisou questão referente à ilegitimidade da incidência do ICMS sobre serviços suplementares aos serviços de comunicação (atividade-meio), sob pena de violação ao princípio da tipicidade tributária:

A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96). A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim 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**

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS. (Destaque nosso)

Assim, vários são os julgados no âmbito daquela Corte Especial no sentido de que o ICMS somente deve incidir sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito e não nas atividades, como aluguel de equipamentos, senão vejamos:

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE-MEIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO PROVIDO.

1. O acórdão embargado contém fundamentação clara e suficiente para demonstrar que a controvérsia analisada nestes autos ao asseverar que a prestação de serviços conexos ao de comunicação (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 do ICMS, nos termos do precedente deflagrado no REsp nº 1.176.753/RJ, Tema nº 427, STJ, Dje 19/12/2012.

2. Não ocorrendo quaisquer das hipóteses elencadas no art. 1.022 do CPC/2015, impõe-se a sua rejeição, sobretudo quando contêm elementos meramente impugnativos.

3. Embargos de declaração rejeitados.

(STJ - EDcl no AgInt no Recurso Especial nº 1885238 – MG. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Publicação no Dje/STJ nº 3115 de 25/03/2021)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. CARTÃO PRÉ-PAGO. NÃO INCIDÊNCIA. ATIVIDADE MEIO. VALOR ADICIONADO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7 DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83 DO STJ.

I - Na origem, trata-se de ação ajuizada por Claro S.A. contra o Estado de Roraima objetivando a não incidência do ICMS sobre operações de venda de cartões pré-pagos.

II - Na sentença, julgaram-se improcedentes os pedidos. No Tribunal a quo, a sentença foi parcialmente reformada para que o fisco se abstenha de cobrar ICMS sobre os serviços previstos na cláusula primeira do Convênio n. 69/1998, bem como sobre os serviços de valor adicionado. Esta Corte não conheceu do recurso especial.

III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual "a pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial".

IV - O Tribunal a quo, ao decidir a questão, consignou, in verbis:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

"Tem se que o Serviço de Valor Adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações, nos termos do disposto no art. 61, "caput" e parágrafo 1º, da Lei n.º 9.472/97, que proclamam, "in verbis": (...) **Com efeito o STJ já pacificou o entendimento de que é ilegítima a incidência de ICMS sobre atividades suplementares ao serviço de comunicação (atividade meio), sob pena de violação ao princípio da tipicidade tributária. Entende aquela Corte que a interpretação conjunta dos arts. 2.º, 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, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços.**"

V - O Tribunal a quo entendeu que os serviços em análise são de valor adicionado, não se caracterizando como serviços de telecomunicações para fins da incidência do ICMS.

VI - O entendimento do Tribunal a quo está de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Sobre o assunto, confirmam-se: (REsp n. 1.721.126/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe de 1º/3/2019 e RMS n. 16.767/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5/10/2004, DJ de 17/12/2004, p. 470.)

VII - Para afastar o entendimento do julgador e analisar a tese do recorrente de que seus serviços são típicos de telecomunicação e que estão disciplinados na LC n. 87/96, seria necessário revisar o conjunto probatório dos autos, o que é indevido no âmbito do recurso especial.

VIII - Agravo interno improvido.

(STJ - AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2014658 – RR. Relator Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma. Publicação no DJe/STJ nº 3538 de 19/12/2022.)

EMENTA - TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PROVIMENTO DE CAPACIDADE DE SATÉLITE. SERVIÇO CARACTERIZADO COMO ATIVIDADE-MEIO. NÃO TRIBUTÁVEL. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – Esta Corte firmou posicionamento, em recurso repetitivo, segundo o qual o ICMS sobre o serviço de telecomunicação incide, tão somente, sobre o serviço propriamente dito, não sendo possível tributar as atividades-meio e os serviços suplementares.

III – O caso dos autos, em que se discute a incidência do ICMS-Comunicação sobre os serviços de provimento de capacidade de satélite, segue a linha do entendimento deste Superior Tribunal de que tal serviço se caracteriza como atividade meio, revelando-se incabível a tributação. Precedentes.

IV – Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. V – Agravo Interno improvido.

(STJ - AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2031878 – RJ. Relatora Ministra Regina Helena Costa. Primeira Turma. Publicação no DJe/STJ nº 3596 de 16/03/2023.)

EMENTA - 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. [...]

4. [...] Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1176753 RJ, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012.)

Em igual sentido também são os julgados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a saber:

EMENTA - DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, ou seja, somente sobre a atividade-fim. Precedentes.

2. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (STF - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.246.689 MG. Relator Ministro Roberto Barroso. Primeira Turma. Publicação no DJe/STF nº 052 de 18/03/2021)

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Destaca-se, ainda, o julgado no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.418.816 SP, **pelo PLENÁRIO DA CORTE**, em situação idêntica a aqui tratada, *in verbis*:

EMENTA - DIREITO TRIBUTÁRIO. TELECOMUNICAÇÃO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – **ICMS. LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO (MODEM). ATIVIDADE-MEIO. SERVIÇO PREPARATÓRIO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.** CONTROVÉRSIA SOBRE A NATUREZA DA ATIVIDADE PRESTADA. COMPREENSÃO DIVERSA. NECESSIDADE DE EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PERTINENTE E DE REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTOS VEDADOS NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. OFENSA REFLEXA NÃO VIABILIZA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SÚMULA Nº 279/STF. APELO EXTREMO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A controvérsia, conforme já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta ao preceito constitucional indicado nas razões recursais. Compreensão diversa demandaria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem e o revolvimento do quadro fático delineado, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, “a”, da Lei Maior, nos termos da jurisprudência desta Suprema Corte.

2. O ICMS não incide sobre as atividades preparatórias ao serviço de comunicação, uma vez que tais serviços são suplementares ou configuram atividade-meio. Precedentes.

3. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

4. A teor do art. 85, § 11, do CPC, o “tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento”.

5. Agravo interno conhecido e não provido.

(STF - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.418.816 SP. Relatora Ministra Rosa Weber. Plenário. Publicação no DJe/STF de 17/08/2023.)

Entendo, portanto, da análise sistemática da legislação acima transcrita, bem como dos fundamentos contidos nos julgados acima, que assiste razão a Recorrente quando assevera que nas locações de equipamentos, tais como modem, não deva incidir o ICMS, por ser considerada atividade-meio ou suplementar ao serviço de comunicação propriamente dito.

De acordo com o artigo 926 do Código de Processo Civil vigente, os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Assim, *data maxima venia*, não vislumbro nos presentes autos qualquer novo argumento que possa justificar a alteração do entendimento já bastante sedimentado neste Contencioso Administrativo

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Tributário, nos precisos moldes da Resolução nº. 26/2019, de relatoria do Conselheiro Lúcio Flávio Alves.

Frise-se, ainda, a previsão contida no artigo 4º, inciso VIII, da Lei Estadual nº 12.670/96:

Art. 4º. O ICMS não incide sobre:

VIII – operação resultantes de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.

No que tange ao entendimento de que o Contribuinte é detentor de Regime Especial de Tributação, **que prevê a aplicação do percentual de 11,76% sobre a base de cálculo constituída do somatório dos valores dos documentos fiscais faturados nas prestações dos serviços de comunicação, incluídos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, conforme previsão contida em sua Cláusula Segunda**, entendo que tal dispositivo não autoriza a ampliação de base de cálculo, nem criação de hipótese de incidência.

O pacto celebrado para com o Fisco Estadual visa a simplificação de sua tributação, devendo o ICMS incidir, nos precisos moldes ali definidos, nos serviços de comunicação propriamente ditos e não nos serviços preparatórios ou suplementares, como é o caso da locação de equipamentos.

Acerca de tal ponto, destaca-se a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado, Dr. Matheus Viana Neto, nos autos de Resolução nº. 26/2019, adiante transcrita:

“Trata-se de lançamento no qual é exigido o ICMS carga líquida e FECOP incidente sobre os serviços de comunicação prestados pela atuada.

Em seu levantamento o agente fiscal considera como inclusa na base de cálculo, os valores correspondentes à rubrica de aluguel de equipamentos. Entendeu ainda, o agente fiscal que no percentual fixado no Regime Especial de Tributação nº 222/2011 não estaria incluído FECOP, razão pela qual o valor respectivo foi incluído no montante cobrado.

A premissa a ser utilizada na deslinde da questão é: O Regime Especial determinou a inclusão da receita proveniente de aluguel de equipamentos na base de cálculo sobre o qual deve ser aplicado o percentual de 11,76%?

Ora se consideramos que a expressão “demais importâncias pagas” engloba qualquer tipo de receita da atuada, podemos chegar ao absurdo de afirmar que a multa, juros, receitas financeiras, etc, comporiam a base de cálculo sobre a qual

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

deveria incidir o percentual de 11,76%. Essa conclusão nos parece improvável, exceto se no próprio termo de adesão essa exigência constasse expressamente.

Por não constar é que esta Procuradoria entendeu que deve ser excluído da base de cálculo da infração apontada o valor correspondente à receita proveniente de aluguel de equipamento”.

Assim, não há como se entender que o Contribuinte, ao aderir ao Regime Especial de Tributação, estaria autorizando o Fisco a incluir na base de cálculo de ICMS qualquer receita por ele auferida, **independente dos limites legais estabelecidos**. A redução de carga tributária de 27% para 11,76% não é efetivada de forma graciosa, posto que o detentor de regime especial de tributação abdica dos créditos de ICMS que faria jus em decorrência do princípio da não cumulatividade.

Destarte, o percentual estabelecido no Regime Especial de Tributação deve incidir apenas sobre os serviços de comunicação propriamente dito, não havendo o que se falar em inclusão das receitas oriundas das locações dos equipamentos.

Ex Positis, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Extraordinário interposto para julgar **IMPROCEDENTE** o presente auto de infração, fundamentando tal decisão na análise sistemática da legislação que rege a matéria bem como dos entendimentos reiterados dos tribunais superiores, não ser possível a incidência do ICMS comunicação nas locações de equipamentos listados na autuação.

3. DECISÃO

Decisão: A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, **RESOLVE** por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Extraordinário interposto, para modificar a decisão de procedência proferida pela Câmara recorrida, julgando pela **IMPROCEDÊNCIA**, acatando as Resoluções Paradigmas nº 026/2019 (Câmara Superior) e 741/2015 (1ª Câmara), nos termos do voto do relator, que entendeu que da análise sistemática da legislação que rege a matéria bem como dos entendimentos reiterados dos tribunais superiores, não ser possível a incidência do ICMS comunicação nas locações de equipamentos listados na autuação. Decisão em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os conselheiros Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Maria das Graças Brito Maltez, Luciana Nunes Coutinho, Francisco Wellington Ávila Pereira, Michel André Bezerra Lima Gradwohl e Sabrina Andrade Guilhon, que se manifestaram pela manutenção da decisão recorrida, de procedência da autuação. O Conselheiro Frutuoso Junior, justificou seu voto, nos seguintes termos: “Abro divergência em relação à cobrança dos equipamentos vinculados à prestação dos ser-

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

viços de telecomunicações e disponibilizados aos assinantes devem também ser tributados a título de ICMS. Para ilustrar este entendimento, me refiro ao trecho do Acórdão n.º 4034852-0, oriundo do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que estabelece que “o codificador é parte indissociável da prestação onerosa do serviço de comunicação e, sem este equipamento, não haveria como prestar tal serviço. Desconsiderar que o valor do aluguel do codificador é componente da base de cálculo do ICMS configura redução indevida da base de cálculo do ICMS e restrição inadequada do alcance da Lei 6374/89 e da Lei Geral de Telecomunicações. O cliente não pode obter o serviço de comunicação, sem a contratação da locação do codificador”. No mesmo sentido, me recorro do recente entendimento proferido pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e cristalizado no Acórdão nº 24.061/22 (publicado em 31.03.2022), segundo o qual a locação de equipamentos relacionados com a “infraestrutura de comunicação (...) caracteriza a prestação do serviço de telecomunicação, não podendo ser dividida em dois serviços independentes (um de comunicação e outro de locação).” Por seu turno, o Estado de Santa Catarina assentou seu entendimento através da Solução de Consulta nº 7/2018, no sentido de que, para que não se caracterize operação sujeita à incidência do ICMS, a empresa “deverá possibilitar ao cliente que usufrua do serviço de comunicação com equipamento padrão fornecido sem custos”. Amparo, também, meu entendimento no posicionamento exarado na Resolução Nº 001/2024 aprovada na sessão de hoje”. O Conselheiro Francisco Wellington Ávila Pereira justificou seu voto: “nego provimento ao recurso interposto, tendo em vista que a autuada estava, à época dos fatos geradores, detentora do Regime Especial de Tributação No 469/2012, que estabeleceu tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS. Nele, de forma voluntária, a autuada se comprometeu a recolher ICMS com alíquota diferenciada (de 27% para 11,76%). Também foi estabelecida Base Cálculo, Cláusula Segunda, que estabelece o montante do somatório do valor dos documentos fiscais, incluindo todas as importâncias cobradas de seus usuários. Muito embora as decisões do STJ excluam os aluguéis de equipamentos auxiliares da tributação do ICMS, o Termo de Acordo voluntariamente assinado determina o recolhimento da alíquota acertada sobre a base de cálculo da cláusula segunda”. O Conselheiro Robério Carvalho parabenizou o Conselheiro Michel Gradwohl pelo compromisso intelectual com que trouxe, nesta sessão, as razões que o levaram a manifestar sua decisão, apresentada em voto de desempate, na decisão proferida pela 4ª Câmara de Julgamento, no presente processo. O Conselheiro Geider observou que somente incide a cobrança do ICMS sobre serviços virtuais, entendendo que não cabe a cobrança sobre a locação de bens corpóreos; O conselheiro Leilson Oliveira Cunha defende que a assiste razão à autuada, mencionando o entendimento do STJ no Tema 427 dos recursos repetitivos, segundo o qual o ICMS somente incide sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre as atividades-meio e serviços suplementares e decisão plenária do STF. O conselheiro Michel Gradwohl defendeu a procedência citando o Art. 25, §10 do Decreto 24.569/97 que define a base de cálculo do serviço de comunicação e que em seu entendimento, este aluguel de modem faz parte da base de cálculo por se enquadrar no que delimita a legislação, enfatizando



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

que conhece a jurisprudência do STJ e STF, mas que entende que pode ser objeto de overruling.

Presentes à Sessão, sob a Presidência do Dr. Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior. Presentes os Conselheiros: Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Maria das Graças Brito Maltez, Antônia Helena Teixeira Gomes, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Leilson Oliveira Cunha, Luciana Nunes Coutinho, Francisco Wellington Ávila Pereira, Sabrina Andrade Guilhon, Carlos Mauro Benevides Neto, Pedro Jorge Medeiros, Geider de Lima Alcântara, Robério Fontenele de Carvalho, José Ernane Santos, Mikael Pinheiro de Oliveira e Alex Konne de Nogueira e Souza. Presente o representante da Procuradoria Geral do Estado, Dr. Matteus Viana Neto. Presente, secretariando os trabalhos da Câmara Superior, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Lúcio Gonçalves Feitosa.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO, em Fortaleza/CE, aos 27 de junho de 2024.

Alex Konne de Nogueira e Souza
CONSELHEIRO RELATOR

Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR