

**PROCESSO** - A.I. Nº 269280.0001/02-9  
**RECORRENTE** - TELEBAHIA CELULAR S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0132-01/03  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 30.09.03

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0476-11/03**

**EMENTA:** ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita mas sobre a “relação comunicativa” isto é, a atividade de em caráter negocial alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Infração subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria a norma tributária vigente. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Modificada a Decisão. A lei veda a utilização de créditos de serviços de comunicação, de energia elétrica e do ativo permanente quando as operações subsequêntes forem isentas ou não tributadas. Não efetuado o estorno proporcional das saídas tributadas. Os valores apontados na infração 1 devem ser considerados como tributados na apuração dos estornos de crédito exigidos nestes itens, o que leva a sua procedência parcial. Não acolhidas as arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado ao Acórdão n.º 0132-01/03, da 1ª JJF, que, por Decisão unânime de seus membros, julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a prestação de serviços de comunicação. Refere-se a serviços complementares de comunicação e facilidades oferecidas aos clientes, vinculadas a serviços onerosos de comunicação;
2. Recolhimento a menos do imposto por erro na determinação da sua base de cálculo sobre serviços regularmente escriturados;
3. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de ativo imobilizado. O contribuinte não realizou o estorno de crédito fiscal com base no CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente). O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais;

4. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de energia elétrica nas prestações de serviços de comunicação não tributadas. O contribuinte utilizou integralmente o crédito fiscal constante nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica. O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais;
5. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de serviços de comunicação nas prestações de serviços de comunicação não tributadas. O contribuinte utilizou integralmente o crédito fiscal constante nas notas fiscais de aquisição de serviços de comunicação. O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais.

Conforme consta no relatório da Decisão recorrida, o autuado, na sua impugnação, trouxe o seguinte:

*“A empresa em tempo hábil e por representantes legalmente constituídos, preliminarmente, informou que, com o constante aperfeiçoamento da tecnologia e alterações no mercado, era obrigada a lidar com situações desafiadoras, objetivando direcionar seus investimentos e programas complementares, para consolidar sua credibilidade perante seus consumidores, oferecendo melhor qualidade aos seus serviços.*

*Como prestadora de serviços de comunicação está submetida às disposições do art. 155, II, da Constituição Federal, art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, bem como às exigências da legislação tributária do Estado da Bahia, no que diz respeito à incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação. Em atenção a esses dispositivos legais, obrigada a recolher esse imposto sobre 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 amplificação de comunicação de qualquer natureza. Porém, para que o Poder Público exerça seu poder de tributar, é fundamental obedecer aos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade. O primeiro exige que a lei seja a fonte exclusiva da criação e aumento de tributos. O segundo, impõe que o tributo só poderá ser exigido quando todos os elementos, a ele essencial (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, alíquota, base de cálculo), estejam determinados. Neste sentido trouxe, à lide, ensinamentos dos juristas Roque Carraza e Ricardo Lobo Torres.*

*Nessa linha de raciocínio, entendeu que o fato imponível da “prestação onerosa de serviços de telecomunicação”, estabelecida constitucionalmente, é a execução do serviço em levar uma mensagem do emissor ao destinatário e não, o conjunto de atividades que possibilitem a oferta de telecomunicação. No caso, os chamados “serviços complementares” não se adequam nem mesmo ao significado das palavras - comunicação, telecomunicação e serviços de telecomunicação (que definiu), vez que, para caracterização da telecomunicação são indispensáveis a presença de três elementos: a existência de uma mensagem, sua transmissão e sua recepção.*

*Também incorreta era a afirmativa de que não havendo os “serviços complementares”, o serviço de telecomunicação restaria inviabilizado. Neste sentido, questionou e respondeu: se não houvesse a emissão da conta detalhada, por exemplo, o usuário do serviço móvel celular poderia realizar normalmente suas chamadas.*

*Entendeu que o cerne da questão residia em se saber se os serviços complementares caracterizar-se-iam como remuneratórios da prestação de serviço de comunicação, ou melhor, “se eles remuneram a atividade de levar uma mensagem do emitente ao destinatário”. Caso negativo, não poderiam caracterizar-se como um serviço oneroso de comunicação, não sendo tributado pelo ICMS. Na realidade, disse, são atividades-meios, postas à disposição do usuário, não se constituindo no próprio serviço de comunicação e que*

*independiam da própria prestação do serviço. Etribou-se em entendimento do Conselheiro Mário Cezar Franco, relator do Acórdão nº 3697, proferido pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, o Acórdão nº 4654/02 da Terceira Câmara do citado Conselho e lições do Professor Roque Carraza para corroborar seu entendimento de que os serviços complementares, incluída a habilitação, não poderiam ser gravados pelo ICMS, pois fora do seu campo de incidência. Sendo assim, sua cobrança é inconstitucional e até mesmo prejudicial para o setor de telecomunicações.*

*Prosseguindo, abordou o histórico e a natureza jurídica oficial da habilitação de uma linha telefônica para afirmar que, sendo a ativação precedente ao serviço de comunicação, com ele não se confundia, sendo caracterizada “como uma modalidade de cessão onerosa do direito de acesso à rede de telecomunicações posta pela operadora à disposição dos assinantes.” Apresentou trecho da Resolução nº 73 da ANATEL (órgão federal concessionário da telecomunicação e que tem competência para deliberar, na esfera administrativa, a interpretação da legislação atinente a sua área e casos omissos), que regulamentou a Lei nº 9.472/97, claramente, expressa no seu art. 3º, II, não se constituir serviço de telecomunicação as atividades de habilitação ou cadastro de usuários e de equipamentos para acesso aos serviços de telecomunicação.*

*Continuou, observando que a incidência do ICMS sobre o serviço de habilitação de telefone celular foi instituída pelo Convênio nº 69 de 29/08/98, com previsão retroativa e com base na Lei Complementar 87/96, que, por sua vez, não contempla a habilitação no rol dos serviços de comunicação. Assim, aquele Convênio tentou criar novo fato gerador de tributo, o que é ilegal, pois sem força para sobrepor a lei. E, mesmo que assim fosse, não poderia retroagir a fatos pretéritos sem ferir os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis, conforme determinações do art. 146 do CTN. Transcreveu diversos Acórdãos de tribunais para provar o que até então expôs.*

*Informou que desde a edição da Lei Complementar nº 24/75, as isenções, reduções de base de cálculo, restituições, créditos presumidos, bem como quaisquer outros incentivos fiscais relativos ao ICMS só podem ser constituídos por meio de convênios celebrados por todos os estados da Federação, e editados por ocasião das reuniões do CONFAZ. Esta matéria foi pacificada com a edição da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, os convênios só podem tratar de benefícios fiscais em geral. Assim, é flagrante a ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98 que, a pretexto de uniformizar a cobrança do imposto, na verdade buscou incluir na sua base de cálculo, valores relativos a diversos serviços, que não podem ser qualificados como de comunicação. Nessa circunstância, deixou de ter caráter normativo, razão pelo qual não gera qualquer tipo de obrigação a ser cumprida.*

*Informou que até o advento do Convênio ICMS nº 69/98, a posição oficial do Estado da Bahia era de que as tarifas de habilitação e dos serviços complementares não estavam sujeitas à tributação do ICMS. Neste sentido assinou o Convênio ICMS nº 02/96 que esclarecia os serviços de telecomunicação que deveriam compor a base de cálculo do imposto, ou seja, os serviços de assinatura de telefonia celular, “salto”, “atendimento simultâneo”, “siga-me” e “telefone virtual” (Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 02/96), externando sua posição de que a taxa de habilitação não deveria ser tributada. Entretanto, ao ser editado o Convênio ICMS nº 69/98, o Estado modificou sua posição. Posição esta que, se pudesse prevalecer, somente poderia ser aplicada em relação aos fatos ocorridos posteriormente à sua introdução, pois o art. 146 do CTN e art. 150, III, “a” da Constituição Federal, expressamente, vedam a cobrança retroativa do imposto em relação a uma nova modificação introduzida na legislação, alicerçados no princípio da segurança jurídica. A cobrança, prosseguiu, é tão absurda, que o próprio Estado da Bahia havia assinado o Convênio ICMS nº 78, por meio do qual havia a Decisão, entre os Estados Federados, de que o ICMS não seria exigido sobre os fatos*

*geradores relativos aos “supostos” serviços e comunicação relacionados no Convênio ICMS nº 69/98 e ocorridos antes de sua edição. Entretanto, aquele Convênio foi denunciado pelo Estado de Pernambuco, não se tornando eficaz, já que é imprescindível que os convênios do CONFAZ sejam ratificados por todos os Estados da Federação.*

*Concluiu sua impugnação quanto à cobrança do imposto relativo aos chamados “serviços complementares”, afirmando que tal cobrança mais que ilegal, é um atentado ao princípio da moralidade que deve nortear as ações da Administração Pública.*

*Em relação ao recolhimento a menor do imposto decorrente de erro de apuração de sua base de cálculo (infração 02), informou, inicialmente, que o ICMS sobre os serviços de telecomunicações é devido a partir do momento da emissão da nota fiscal. A partir daí, calcula-se o imposto, e a sua base de cálculo é o preço do serviço, ou seja, o valor faturado.*

*Os atuantes preferiram ignorar esta sistemática e utilizaram uma base de cálculo fictícia e absurda, ou seja, calcularam 33,33% sobre o valor faturado e o adicionaram ao valor original. Deste total, aplicaram a alíquota de 25% e encontraram o imposto supostamente devido. Em outras palavras, pelo fato do ICMS fazer parte da sua própria base de cálculo, aumentaram tal base e somente após, calcularam o imposto. Embora o ICMS seja um imposto indireto, em momento algum a legislação afirma que, necessariamente, o ônus econômico deva ser repassado ao consumidor final. Assim, a Fazenda Pública jamais poderia supor que o impugnante estava repassando o valor do imposto aos seus clientes. Por outro lado, a legislação fala em preço do serviço como base de cálculo do imposto, portanto, o valor efetivamente faturado é que deve ser utilizado, pois o auferido.*

*Concluindo sua defesa em relação a este item, informou que o imposto devido já fora recolhido espontaneamente, porém calculado conforme o entendimento acima explanado e rigorosamente dentro das disposições do art. 13, III da lei Complementar nº 87/96.*

*Arrimando-se nas determinações do art. 155, II da Constituição Federal e art. 2º, III da Lei Complementar nº 87/96, afirmou que o ICMS é um imposto não-cumulativo. Nesta condição dar direito ao sujeito passivo de creditar-se do imposto cobrado nas operações resultantes de entradas, no estabelecimento, de mercadorias destinadas ao ativo fixo, com algumas exceções, que apontou (art. 21 da referida Lei), sendo qualquer outra restrição ilegal e inconstitucional.*

*Nessa circunstância, creditou-se integralmente do imposto referente às aquisições de mercadorias ao ativo permanente e, parcialmente, após a promulgação da Lei Complementar nº 102/00. Contudo, o fisco estadual, com base em dispositivos do RICMS (art. 93 e 100), exigiu estorno proporcional de crédito do imposto, em desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Discorreu sobre o conceito do princípio da não-cumulatividade e a sua violação (em ato flagrantemente ilegal) pelo fisco baiano, trazendo, à lide, a norma pertinente à matéria, ensinamentos de juristas e decisões de tribunais Pátrio.*

*Insurgiu-se, por derradeiro, contra a multa aplicada, que considerou de cunho confiscatório, desviando-se de seu objetivo, agredindo violentamente o seu patrimônio e, portanto, sendo inconstitucional.”*

No Recurso Voluntário, o recorrente reproduziu, integralmente, as razões que havia trazido na sua impugnação inicial, resumidas acima, que considero despidendo repetir, somente acrescentando (fls. 1178) que as infrações 3, 4 e 5 jamais poderiam ser cobradas em conjunto com a infração 1, pois, além de efetuar a cobrança do ICMS sobre serviços complementares, o fisco também levou em consideração esses valores para cálculo do estorno de crédito, o que seria inadmissível, demonstrando a inconsistência do raciocínio utilizado pela Fazenda Estadual, que,

por não ter certeza sobre a incidência do ICMS sobre os denominados serviços complementares, resolveu, arbitrariamente, incluí-los no cálculo do estorno proporcional do crédito.

Disse, ainda, que se a exigência contida na infração 1 fosse julgada procedente, seu valor deveria ser excluído do cálculo das infrações 3, 4 e 5, e que a quantia apurada nestas somente seria devida se a infração 1 tivesse sido julgada improcedente, o que não foi o caso.

A representante da PGE/PROFIS, ao examinar a matéria remetida através do Recurso Voluntário, observou que, tanto aqui, quanto na defesa, o recorrente apresenta um tratado de direito em relação a todos os itens da autuação, porém resume-se se tratar em tese jurídica que não tem guarida na legislação tributária e portanto deve prevalecer o entendimento da fiscalização.

Pontuou que, em momento algum, nem na defesa e nem no Recurso Voluntário, o autuado contestou os valores objeto do presente Auto de Infração, o que a levou a concordar integralmente com o julgamento realizado pela 1ª JJF.

Afirmou não ver elementos que conduzam à necessidade de realização de diligência, pois a julgadora de 1ª Instância providenciou o saneamento do auto, nem tampouco à reformulação da Decisão recorrida, e concluiu que as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento.

Opinou pelo Não Provitimento do Recurso Voluntário.

Na condição de relator do PAF, propus, e foi deferida, a realização de diligência pelos autuantes, nos seguintes termos:

*“Trata o primeiro item do presente Auto de Infração da falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação, referente a serviços complementares de comunicação e facilidades oferecidas aos clientes, vinculadas a serviços onerosos de comunicação.*

*Os itens 3, 4 e 5 exigem a falta de estorno proporcional de créditos fiscais do ICMS, referente à aquisição de ativo imobilizado, energia elétrica e de serviços de comunicação, calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais.*

*Em sede de Recurso voluntário, o recorrente trouxe o argumento de que, em sendo procedente o item 1, deveriam ser excluídos os valores ali exigidos do cálculo dos estornos proporcionais (incluídos como faturamento tributado), no cômputo dos percentuais que serviram de base para a apuração dos tais estornos de crédito.*

*Obviamente, ao revés, sendo o primeiro item considerado improcedente, permanecem os valores da condenação em 1ª Instância, quanto às infrações 3, 4 e 5.*

*Assim é que, esta 1ª CJF, para tornar possível a apreciação do mérito deste argumento do recorrente, deliberou que os autos fossem encaminhados aos autuantes, para que realizem o cálculo dos estornos mencionados, computando no faturamento tributado os valores de base de cálculo da exigência contida no item 1.”*

A diligência foi atendida (fls. 1209 a 1213), tendo os autuantes apontado os valores de R\$230.389,70, R\$11.093,73 e R\$21.510,69, para as infrações 3, 4 e 5, respectivamente, ressaltando, apenas, que estes substituiriam os originais no caso do julgamento pela procedência total da infração 1.

O recorrente foi regularmente cientificado do resultado da diligência (fl. 1584), e não se pronunciou.

## VOTO

O recorrente, em várias oportunidades, alegou que dispositivos da legislação tributária baiana – limitações ao uso do crédito fiscal, percentuais de multa aplicados, entre outros – afrontariam a Constituição Federal.

Inicialmente, lembro que o art. 167, I, do RPAF/99 exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Assim, até que o órgão competente para tal declaração o faça, no caso o Supremo Tribunal Federal, para que esta tenha efeito *erga omnes*, os dispositivos da legislação baiana contestados estão revestidos de constitucionalidade e têm eficácia.

Deixo, portanto, de acolher estas alegações.

Quanto ao mérito, em relação ao primeiro item, o recorrente trouxe dois argumentos:

1. Que para a caracterização da telecomunicação são indispensáveis as presenças de três elementos: a existência de uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, e que os chamados “serviços complementares” não se adequariam a esta caracterização, mas seriam “atividades-meios”, postas à disposição do usuário, não se constituindo no próprio serviço de comunicação e que independiam da própria prestação do serviço;
2. que somente com a edição do Convênio ICMS n.º 69/98 haveria previsão para a incidência do ICMS sobre a “habilitação” de aparelhos celulares. Então, as prestações ocorridas antes desta edição não poderiam ser consideradas tributadas.

Em relação ao primeiro raciocínio, sabiamente, firmou a relatora da Decisão recorrida que, *“analisando o levantamento fiscal, onde estão indicados todos os serviços cujo imposto foi cobrado, fica provado que em quase toda a sua totalidade, esses se enquadram na própria interpretação legal por ele mesmo apresentada. No intuito de exemplificar o que ora coloco, esclareço que os serviços foram os seguintes: telegrama fonado, telestrado, ligue amizade, tele namoro, alo I Cing/tarô, tarô video, TV-prêmio, prognóstico III, ombro amigo I e II, disk esperança, evangélico em ação, promofolha, linha de encontro, dicas video, concurso público, diskcontabilidade, universidade da magia, esoterismo, Monica Buonfignole, emoção, saúde, flerte, T.O Ratinho show, telemãe Dinah, magia line, T.O Balanço Geral, T.O Rádio 99.3, e dezenas de outros nesta mesma linha. Em tais serviços é patente que existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção. O fato de que em alguns deles a mensagem é comandada por uma máquina, no caso, uma mensagem gravada, de maneira alguma descaracteriza o circuito da comunicação, conforme definição do impugnante. Além do mais, todos os serviços não são gratuitos. Assim, o fato imponível da ‘prestação onerosa de serviços de telecomunicação’ encontra-se configurado, surtindo efeito de solução da lide relativa a tais serviços que, embora tenham sido denominados de ‘serviços complementares’, é, na realidade, uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, como as demais, posta à disposição do usuário e não ‘atividade-meio’, como caracterizou o impugnante.”*

Cai por terra esta primeira tese.

No que concerne a sua afirmativa de que somente com a edição do Convênio ICMS n.º 69/98 haveria previsão para a incidência do ICMS sobre a “habilitação” de aparelhos celulares, no período autuado (1998 a 2001), a legislação pertinente previa, sim, a incidência do imposto sobre este serviço.

O art. 2º, VII, da Lei n.º 7.014/96, preconiza que o ICMS incide sobre a prestação onerosa 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. Este mandamento é repetido no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97.

O Convênio ICMS n.º 02/96, nas suas considerações e na sua Cláusula primeira, contém:

- *considerando que o ICMS incide sobre a prestação dos serviços de telecomunicações e que há **dúvidas por parte de alguns contribuintes**, no que se refere a determinados serviços;*
- *considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de telecomunicações;*
- *considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte, para que corretamente possa cumprir suas obrigações tributárias, resolvem celebrar o seguinte CONVÊNIO*

*Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que, em razão da incidência do ICMS sobre a **prestação dos serviços classificados pelas empresas de telecomunicações** sob as denominações a seguir indicadas, para cálculo e recolhimento daquele imposto, incluem-se na sua base de cálculo o valor correspondente ao respectivo preço:*

- I - assinatura de telefonia celular;*
- II - "salto";*
- III - "atendimento simultâneo";*
- IV - "siga-me";*
- V - "telefone virtual".*

Ao meu ver, está claro que a edição deste Convênio se deu com o intuito, único e exclusivo, de esclarecer as “dúvidas” levantadas pelas próprias operadoras dos serviços de telecomunicações. Então, só foram listadas as operações que estas não detinham certeza sobre a incidência ou não do ICMS.

Mais à frente, estas mesmas operadoras tiveram outras “dúvidas”, como vemos no texto do Convênio ICMS n.º 69/98:

- *considerando a necessidade de **uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte**, para que corretamente possa cumprir suas obrigações tributárias, resolvem celebrar o seguinte CONVÊNIO*

*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.*

Assim, entendo que o Convênio ICMS n.º 69/98 não inovou, prevendo, somente a partir da sua edição, a incidência do ICMS sobre a “habilitação” de telefones celulares, até porque, é impossível aos órgãos legisladores conjecturar toda e qualquer nova nomenclatura que possa vir a ser criada pelas operadoras de telefonia para os seus atuais serviços, ou outros que venham a ser colocados à disposição dos usuários.

Por tudo o que foi dito, considero subsistente este item da ação fiscal, no valor de R\$2.072.464,02.

Com referência à infração 2, o recorrente asseverou que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço de telecomunicação, ou seja, o valor faturado, mas que os autuantes preferiram

ignorar esta sistemática e utilizaram uma base de cálculo fictícia e absurda, ou seja, calcularam 33,33% sobre o valor faturado e o adicionaram ao valor original, e sobre este total, aplicaram a alíquota de 25% e encontraram o imposto supostamente devido.

O art. 17, VIII, e seu § 1º, I, da Lei n.º 7.014/96 determina que a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

A lógica do recorrente faz sentido quando tratamos de mercadorias ou serviços com preços livres (comércio de confecções, eletrodomésticos, serviço de transporte, etc.), pois o contribuinte, no momento de definir os preços ao consumidor ou tomador do serviço já embute o ICMS nestes, fazendo, exatamente, o cálculo na forma adotada pelos autuantes.

Estes preços são os constantes nos documentos fiscais, e sobre eles é calculado o imposto devido mediante a aplicação da alíquota cabível, sendo que o destaque do imposto no documento fiscal se constitui em mera indicação para fins de controle, tudo em conformidade com o dispositivo legal citado.

Ocorre que, na prestação de serviços de comunicação, o valor da tarifa é fixada pela autoridade competente, e, conforme art. 1º da Portaria nº 226, de 03 de abril de 1997, a ANATEL fixa os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação excluindo os tributos neles incidentes.

Obviamente, atentando para as legislações estaduais de cada unidade da Federação onde as concessionárias operam, sobre estes valores, são agregados os impostos e contribuições para formação do preço final do serviço.

Isto é público e notório, e independe, para tanto, de prova. Basta lembrar, com pouco esforço, de campanhas como “Criança Esperança” da Unicef que, nas propagandas veiculadas, registram os valores que serão cobrados pelas ligações telefônicas, salvo engano meu, R\$0,27 originadas de telefone fixo e R\$0,50 de celular “+ impostos”.

Assim, quando o recorrente, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo, dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente.

Procede, também, este item do Auto de Infração, no valor de R\$43.454,73.

No que concerne aos itens 3, 4 e 5, como explicitou a Relatora da Decisão recorrida, estes derivam do quanto determina o art. 155, § 2º, “b”, da Constituição Federal que expressa, claramente, que a isenção e a não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores realizadas.

Também, a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 20, § 3º, II, veda o crédito relativo às mercadorias entradas no estabelecimento ou serviços prestados a ele, quando realizados para comercialização, ou prestação de serviço, quando as saídas subseqüentes não foram tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto aquelas destinadas ao exterior, e no seu § 4º do art. 21, determina que em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente foram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20.

Portanto, a Lei Complementar recepcionou o disposto no texto constitucional, de forma clara, vedando os créditos relativos às entradas de mercadorias ou prestação de serviços, no âmbito do



ICMS, quando as saídas subseqüentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto.

A Lei Estadual nº 7.014/96, em obediência às disposições constitucionais e da Lei Complementar nº 87/96, seguiu as mesmas regras nos seus art. 29, § 4º, II e art. 30, § 4º, e por sua vez, o RICMS/97 assim procedeu (art. 92, § 1, II, art. 97, I) e a previsão dos seus estornos encontra-se determinada, para o caso ora em pauta, no art. 100, §§ 1º, 2º, 9º, 10º, 11º e 12º.

Além da alegação da inconstitucionalidade dos citados dispositivos legais, o recorrente trouxe um novo argumento, que as infrações 3, 4 e 5 jamais poderiam ser cobradas em conjunto com a infração 1, pois, além de efetuar a cobrança do ICMS sobre serviços complementares, o fisco também levou em consideração esses valores para cálculo do estorno de crédito, o que seria inadmissível, demonstrando a inconsistência do raciocínio utilizado pela Fazenda Estadual, que, por não ter certeza sobre a incidência do ICMS sobre os denominados serviços complementares, resolveu, arbitrariamente, incluí-los no cálculo do estorno proporcional do crédito.

Disse, ainda, que se a exigência contida na infração 1 fosse julgada procedente, seu valor deveria ser excluído do cálculo das infrações 3, 4 e 5, e que a quantia apurada nestas somente seria devida se a infração 1 tivesse sido julgada improcedente, o que não foi o caso.

Esta 1ª CJF remeteu o PAF em diligência aos autuantes, para que realizassem o cálculo dos estornos mencionados, computando no faturamento tributado os valores de base de cálculo da exigência contida no item 1.

Vê-se, na sua informação fiscal, que os autuantes acatam tal alegação ao apontar os valores de R\$230.389,70, R\$11.093,73 e R\$21.510,69, para as infrações 3, 4 e 5, respectivamente, e ressaltar que estes substituiriam os originais no caso do julgamento pela procedência total da infração 1.

De fato, com o julgamento pela procedência do item 1, como foi feito, os valores ali autuados devem ser considerados como tributados na apuração dos estornos de crédito exigidos nestes itens, o que leva a sua procedência parcial.

Por tudo que expus, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269280.0001/02-9, lavrado contra **TELEBAHIA CELULAR S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.378.912,87**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS