

A. I. Nº - 281081.0003/06-5  
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A  
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS RICARDOMACEDO DE AGUIAR E  
EDISON LEMOS  
ORIGEM - IFEP – DAT/METRO  
INTERNET - 18/05/06

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0167-03/06**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO E DE VALORES RELATIVOS A PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES. O ICMS incide 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 ampliação de comunicação de qualquer natureza. A lei não autoriza a exclusão do ICMS para fim de determinação do imposto a ser recolhido, tendo em vista que este imposto integra a sua própria base de cálculo, bem como, de valores tributáveis ou tidos como isentos. Infrações subsistentes. Rejeitada preliminar de nulidade. Decadência da constituição do crédito tributário não caracterizada. Indeferido, o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 21/09/2005, refere-se à exigência de R\$5.575.919,72 de ICMS, acrescido da multa de 60%, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

Infração 01- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$605,07, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação o Serviço de Telecomunicação denominado 0800. Este serviço está dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA”.

Infração 02- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$741.022,83, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações, todas tributadas e referentes a SERVIÇOS BÁSICOS (Assinaturas, Identificador de Chamadas, Bloqueio, DVI, Serviços Suplementares, DDC Intra Setorial, Ligações para Celular VCI, VC2, VC3, DDD, 0300, etc.). Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

Infração 03- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 144.183,71, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações referentes à Transmissão de Dados ( TC ISDN, TC VOICE NET, ASS WEB HOSTING, ASS FAST INTERNET, ASS ACESS FR RELAY, SERV MINAS PAC, ACESS CIRCUITO VIRTUAL, TC DATA TURBO, CIR. ACESS INTERNET, TC DIGITRONCO, TC VPN IP, TC IP ACCESS CONECT AS. AC. LC. etc.) . Todas estas

receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

Infração 04- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$1.058.942,08, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de EILD. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 126/98, (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

Infração 05- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$2.834.727,53 relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que a “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de Auxílio á Lista- 102. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

Infração 06- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$105.829,43, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação o Serviço de Telecomunicação, denominado de DISQUE TURISMO. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA”.

Infração 07- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 4.850,03, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Disque Despertador. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.

Infração 08- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$309.895,41, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Habilitação. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.

Infração 09- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$190.382,35, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Instalação. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.

Infração 10- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 33.469,16 , relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de abril a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de EILD-Aluguel de Equipamentos. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA”.

Infração 11- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 152.012,12, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de Aluguel de Equipamentos. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA”.

O autuado, por seus advogados, apresentou impugnação às fls. 211 a 234 dos autos, e depois de discorrer sobre as infrações e sobre enquadramento legal, disse que as infrações foram uniformes em sua fundamentação legal, exceto a infração 04, que é arrimada também no Convênio ICMS nº 126/98. Transcreveu o artigo 4º , incisos I, II, III, parágrafos 1º ao 4º, os artigos 50, 51, 51-A, 52, 66, 68, 124, e 568 do RICMS/97. Transcreveu, também, o artigo 42 inciso II da Lei 7014/96.

Reconhecendo parcialmente a procedência do lançamento, disse que realizará o pagamento de parte do débito, correspondente às infrações 01 e 04 e fração das infrações 02, 03, 09 e 11, conforme planilha formulada pelo autuado, tendo sido requerido prazo para que seja apresentada a guia de recolhimento parcial do imposto.

Aduz ainda que “o referido pagamento não inclui o acréscimo de imposto decorrente do aumento artificial da base de cálculo do ICMS “(gross up)”, e que os valores em discussão correspondem , portanto à integralidade das infrações 05, 06, 07, 08 e 10, bem como parte das infrações 02, 03, 09 e 11.

Frisou que resta também, em discussão, o montante decorrente da adoção pelo fisco baiano, como base de cálculo do imposto devido, de valores maiores do que a receita com eles obtida pelo impugnante (feita incorretamente a título de inclusão do imposto da própria base).

Argumenta que a intimação do Auto de Infração, relativo a ICMS supostamente devido por fatos geradores havidos entre janeiro e dezembro de 2001, somente ocorreu em 08/02/2001, estando decaído o crédito tributário constituído há mais de cinco anos da ciência do lançamento e que em razão deste fato, alega a improcedência da exigência de valores a título de ICMS, cujos fatos geradores tenham ocorrido anteriormente a 07 de fevereiro de 2001. Cita decisões do STJ para embasar sua alegação defensiva.

Observou que a jurisprudência é pacífica do STF sobre a não-incidência do ICMS sobre os serviços previstos no Convênio ICMS nº 69/98, objeto da autuação.

Contestando a legitimidade do Convênio ICMS CONFAZ 69/98, o impugnante diz que o lançamento por ter sido todo ele fundamentado no mencionado Convênio, deve ser julgado improcedente.

Argumentou que as atividades previstas como tributáveis pelo ICMS no Convênio ICMS nº 69/98 como habilitação, serviços suplementares e facilidades adicionais não são fatos geradores do imposto em tela. São atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, mas que não envolvem a consecução de uma efetiva relação comunicativa, assim, refogem à hipótese de incidência do imposto em tela. Transcreveu trechos do Convênio 69/98 e os entendimentos de doutrinadores como Roque Antonio Carraza , Eduardo Bottallo, Geraldo Ataliba e Aires Barreto.

Alegando ser questão pacificada no Superior Tribunal de Justiça, o impugnante transcreveu a Ementa do Recurso Especial nº 402.047/MG, que declarou ilegítima – à unanimidade- toda a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Transcreveu ainda trecho do voto do Relator que diz ser aplicável “in totum” ao caso em tela e o Acórdão da Primeira Seção, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368/MT, relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09.02.2005 p.182.

Em relação às infrações 05, 06 e 07, referentes à falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação denominados Auxílio à Lista, Turismo, Disque Despertador, transcreve o artigo 4º, I e parágrafo 1º , do RICMS para fundamentar a não-incidência do ICMS, pois entende o impugnante que para que ocorra o fato gerador é mister que haja a prestação de serviço de comunicação e que esta prestação seja onerosa. E acrescenta que os serviços de Auxílio à Lista, Turismo, Disque Despertador não são serviços de comunicação, assim entendida a disponibilização de aparelhos de longo alcance para a interação remota e bidirecional entre dois sujeitos, mas sim um serviço prestado via telefone de consulta e informação de dados. Da mesma forma, não são serviços de comunicação – mas serviços prestados através do telefone, serviços de valor adicionado, tal como disque-piada, o disque-horóscopo etc. Em todos esses casos, é nítida a distinção entre a utilidade pretendida pelo usuário–diversão, despertador ou informação de natureza jurídica e o serviço telefônico, que é meio pelo qual tais utilidades chegam até o interessado. Tais exemplos, frise-se somente acrescentam ao serviço de telecomunicações novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”.

Salienta que esses serviços são denominados pelo Convênio ICMS nº 69/98 de “serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação”, e que tais atividades são classificadas de serviços de valor adicionado (SVAs) pela Lei Geral de Telecomunicações nº 9.472/97. Transcreveu o artigo 61 da Lei 9.472/97 e o artigo 3º da Resolução Anatel nº 73 de 25/11/1998 que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações para sustentar que a própria legislação sobre telecomunicações classificam estas atividades de forma apartada dos serviços de telecomunicações. Diz que o STF também já enfrentou a questão em debate, tendo assentado que os serviços de valor adicionado, não se confundem com os serviços de telecomunicações.

Aponta que o serviço de Auxílio à Lista (102), relativo à Infração 05, consiste no serviço prestado pelas operadoras do Serviço Telefônico Comutado (STFC), por determinação da Anatel, para disponibilização de informações relativas aos números de telefones dos assinantes cadastrados, tratando-se de uma obrigação complementar à de editar as listas telefônicas, conforme art. 213, § 2º da LGT e arts. 3º, X, 82 I e 87 do Regulamento do STFC, assim, caso o número solicitado pelo usuário não esteja publicado nas listas telefônicas, a ligação para o 102, não poderá ser cobrada.

Esclarece que a chamada para o auxílio à lista possui valor fixo, em muito superior àquele normalmente cobrado nas ligações telefônicas porque embute um serviço que possui custo à parte, a saber: a manutenção de uma central com funcionários e equipamentos especializados, para o fornecimento das informações solicitadas. Cita decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, considerando indevida a exigência do ICMS a título do serviço prestado de Auxílio à Lista. Declara que o serviço “102”, é prestado através da rede de telecomunicações, mas não se confunde com o serviço de comunicação em si, o que afasta a possibilidade de cobrança do ICMS na hipótese.

Em relação às infrações 10 e 11, argüiu que o ICMS sobre a atividade de aluguel de equipamentos é absolutamente ilegítima, que a locação de bens móveis não é serviço, por não corresponder à hipótese de incidência do imposto e que este é o entendimento do STF.

Assevera que a locação de bens móveis não é serviço, cita os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil, que define a locação de coisa e locação de serviços e transcreve o artigo 110 do CTN para sustentar a ilegalidade da exigência do imposto sobre serviços na locação de rádio MULTICANAL, modem, PABX, roteador, de acessórios e demais equipamentos, configurando-se manifestamente ilegítima a exigência consubstanciada no auto de infração. Sobre este assunto transcreveu teor decisório do STF, Recurso Extraordinário nº 116.121-3, Rel. Ministro Octávio Gallotti, DJ 25.05.2001 e trechos de ensinamentos de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi.

Alega “aumento ilegítimo do imposto causado pelo método de definição da base de cálculo – “Gross up” - adotado pelo Fisco baiano”. Com isso, diz que os autuantes não observaram o art.13, III da Lei Complementar nº 87/96 - segundo o qual a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

Para exemplificar disse “suponha-se que a Impugnante tenha prestado um serviço pelo qual cobrou R\$ 100, 00, o qual é tributado a uma alíquota de 25% (alíquota aplicável aos serviços de comunicação no Estado da Bahia). O ICMS devido seria, obviamente, de R\$ 25,00. Com isso, o impugnante ficaria com R\$ 75,00 pelos serviços prestados e entregaria R\$25,00 ao Fisco. Nesse caso, como o ICMS integrou sua base de cálculo (ou seja: ele está incluso no valor cobrado pelo serviço prestado), o imposto acaba representando uma alíquota superior àquela nominalmente previsto na lei (25%)” e que esta alíquota seria de 33% (alíquota real do tributo). Sobre o assunto colacionou a decisão do STJ REsp nº 622.807-Ba. Rel. Min. Eliana Calmon.

Entende que para uma alíquota nominal de 25%, o ICMS corresponderá a 33,33% do preço apropriado pela empresa e que no caso em tela, os autuantes presumiram uma base de cálculo de

R\$ 125,00 (R\$ 100,00 + R\$ 25,00) e sobre ela aplicou a alíquota de 25%. Com isso, o fisco obteve ICMS a recolher de R\$ 31,25, resultando que a empresa ficaria com R\$ 68,75. Nessa hipótese, o ICMS representaria 45,45% do preço auferido pela empresa. Sobre o assunto, colacionou parecer elaborado pelo tributarista Hamilton Dias de Souza, ratificando o seu entendimento.

Requerendo Perícia, apresenta os seguintes quesitos:

- a) Qual a receita obtida pela Impugnante (ou melhor, faturada contra seus clientes, independentemente de ter ou não sido efetivamente recebido) em razão dos serviços autuados?
- b) Qual a alíquota do ICMS sobre telecomunicações no período?
- c) Multiplicando-se a receita identificada em “1” pela alíquota referida em ‘2’, e cotejando-se com os valores pagos pela Impugnante, pode-se dizer que o pagamento abarcou a integralidade do principal (ICMS) resultante dessa multiplicação (preço do serviço x alíquota)?
- d) A diferença entre os valores (de principal) pagos pelo impugnante e os valores (de principal) exigidos pelo Fisco baiano deve-se à consideração como base de cálculo do imposto, por parte deste último, de valores maiores do que os identificados em 1?
- e) Como a fiscalização chegou a esses valores (superiores aos efetivamente devidos)?
- f) No que tange aos valores não pagos pelo impugnante, o principal e seus consectários também estão sendo exigidos de forma majorada pelo Fisco (item 5)?

Concluiu pedindo a procedência da impugnação, de maneira a cancelar-se o auto de infração objurgado, extinguir-se o crédito tributário nele consubstanciado e arquivar-se o processo fiscal instaurado.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 385 a 406 dos autos, discorrendo, inicialmente, sobre a autuação e as razões de defesa, explicando que todas as infrações levantadas no PAF estão legalmente amparadas pelo Regulamento do ICMS-BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, leis 7.014/97, 87/96 e 9472/97 e Convênios 69/98 e 126/98.

Sobre a questão preliminar da decadência, reproduzem o artigo 965 do RICMS-BA, para ratificar a autuação, e que entendem não ser afeito às suas atribuições a discussão sobre entendimento judicial, posto que, devem obediência ao RICMS por responsabilidade funcional

Entendem que o Convênio 69/98 veio apenas para esclarecer fatos e situações onde permaneciam dúvidas por parte das operadoras do serviço de telefonia, por isso, têm plena convicção quanto à incidência do ICMS sobre os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura de utilização de 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.

E acrescentam que “o autuado contesta a legitimidade do Convênio 69/98 e transcreve entendimentos de vários doutrinadores neste sentido, porém, estas teses e entendimentos jurídicos não encontram guarita na legislação tributária do nosso estado. Portanto, “deve prevalecer o entendimento da fiscalização que aplicou as normas legais vigentes previstas no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia e no Convênio 69/98.”.

Transcreveram o artigo 167 inciso I do RPAF/99, que exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Transcreveram trechos do tributarista Carlos Augusto Coelho Branco que versa sobre a impossibilidade da execução da prestação do serviço de telecomunicação sem a utilização do serviço a ele conexo.

Observa que o autuado se contradiz, em sua defesa, ao transcrever texto de autoria de Eduardo Botallo (fls. 219/220), que se coaduna perfeitamente com o entendimento do Fisco baiano, ao afirmar que “as atividades acessórias (tarefas-meio), como as de utilização ou disponibilização de equipamentos são essenciais à atividade-fim de prestação de serviço de comunicação, nela se incluindo indissociavelmente. Assim, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência do ICMS. Constitui errônia jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades - meio necessárias à prestação em tela, como se fossem serviços de telecomunicações parciais.”.

Informa que as infrações 08 e 09, referentes aos serviços preparatórios devem prevalecer, pois foram autuados de acordo com as normas vigentes no RICMS/BA e no Convênio 69/98. Acrescenta ainda que o autuado, em sua defesa, não contesta os valores apurados pela fiscalização.

Em relação às infrações 05 (Serviço de Auxílio à Lista) e 06 (Turismo) e 07 (Despertador) alega que estes serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Decreto 6.284/97 Regulamento de ICMS da Bahia. Transcrevem o artigo 4º inciso I e § 1º do RICMS/97 e reafirmaram que o contribuinte em sua defesa confirma o entendimento do Fisco, jogando por terra sua alegação de não incidência do ICMS sobre os serviços 102, Turismo e Despertador quando afirma que “para que ocorra o fato gerador do ICMS é condição mister:

- a) que haja prestação de serviço de telecomunicação;
- b) que esta prestação seja onerosa.”

Fatores que os autuantes alegam como existentes nestes serviços, ou seja, existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, além de não serem gratuitos. Assim, entendem estarem configurados os serviços de telecomunicação.

Reforçam o entendimento de que o Convênio 69/98 esclareceu fatos e situações, pois seria impossível aos órgãos legisladores conjeturar toda e qualquer nomenclatura que possa vir a ser criada pelas operadoras de telefonia para os seus guias serviços ou outros que venham a ser colocados à disposição dos usuários.

No tocante à infrações 10 e 11, sobre a alocação de Bens Móveis e Equipamentos, após descreverem o serviço de acordo com o Portfólio de serviços de telecomunicação referente ao serviço prestado TC CPE SOLUTIONS (aluguel de equipamentos), concluem que estes serviços estão totalmente associados e vinculados ao serviço de telecomunicação prestado pelo autuado, logo, estão dentro do campo de incidência do ICMS. Salientando que sem os equipamentos oferecidos pelo autuado aos seus clientes, não haveria nenhuma possibilidade de ocorrer a prestação do serviço de telecomunicação, pois são dependentes entre si, visto que são prestados num mesmo momento e de forma simultânea.

Após transcrever o entendimento do contribuinte, os autuantes disseram que estão de acordo com o Parecer da DITRI, que transcreveram na íntegra às fls. 39 a 42, referente à consulta sobre a incidência do ICMS na chamada locação de equipamentos.

Para embasar este entendimento reproduziram trechos do tributarista carioca Carlos Augusto Coelho Branco, Ementa do Recurso Voluntário do Conselho Estadual de Recursos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo, Acórdão nº 046/2002, Parecer da Procuradoria da Fazenda Estadual do Estado da Bahia – PROFAZ, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ ano II, nº 19 - Julho/98, ensinamentos de Roque Antonio Carraza, e a decisão Normativa CAT-5 de 2-12-2004, elaborada pelo Estado de São Paulo (fls. 397 a 403).

Em relação ao aumento do imposto apurado pelo método de definição da base de cálculo adotado pelo fisco baiano, referente a todas as infrações, que no entendimento do autuado aumenta ilegitimamente o valor do serviço prestado, os autuantes informaram que intimaram o autuado a informar o critério utilizado pelo mesmo para lançar suas receitas não oferecidas à tributação, tendo sido apresentado ao Fisco um documento oficial, informando sobre o procedimento que a

empresa adotou em relação ao controle, apuração e recolhimento do ICMS, e que no citado documento, o autuado afirma, explicitamente, que “para fins de controle, apuração e recolhimento do ICMS, aloca na coluna denominada ISENTEA, do seu livro de apuração de ICMS as receitas oriundas das prestações de serviço tendo por clientes entidades que estão dispensadas do pagamento do imposto, por força de lei estadual. Já para a Coluna Outras, aloca receitas não tributadas pelo ICMS.”.

Logo, todos os valores apurados pela fiscalização estão registrados nas colunas Isentas ou Outras do Livro Fiscal Registro de Saídas ou no relatório de faturamento do contribuinte. Entenderam, então, que o autuado pelo fato de considerar que tais serviços não eram tributados pelo ICMS, não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço, conforme comunicado oficial do autuado à cliente Lojas Insinuante, apenso à fl. 46, onde confessa que não incluiu em suas faturas o custo do ICMS na prestação do serviço de comunicação. Assim, disseram estar evidente que estes serviços foram prestados, que o autuado entendia não serem tributados pelo ICMS e não estavam embutidos os valores do ICMS no seu preço.

O fato também de não existir o destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pelo autuado, é para os autuantes, fator incontestável de que o imposto não estava embutido no preço do serviço de comunicação, logo, entendem não cabe a alegação do autuado de que os autuantes utilizaram base de cálculo fictícia ou equivocada. Transcreveram a Ementa do Acórdão JJF 0132-01/03, da Primeira Junta de Julgamento Fiscal, em que foi julgada procedente, uma mesma matéria, reforçando que este é o entendimento do CONSEF quanto à forma de apuração do imposto.

Em relação ao pedido de perícia solicitado pelo autuado, informaram que são totalmente contrários por acharem descabidas, e não encontrar amparo legal, e em conformidade com o artigo 147 do RPAF/99, disseram que o assunto não depende de conhecimentos técnicos especiais.

Para finalizar, pediram a procedência total do Auto de Infração.

O autuado, em nova manifestação às fls. 414 a 421, volta a afirmar que as exigências fiscais do período até 07/02/2001 já foram atingidas pela decadência, e que o STJ declarou unanimemente a ilegitimidade integral do convênio ICMS 69/98 e transcreveu a decisão do Recurso Especial nº 402/047/MG.

Sobre a não-incidência do ICMS - comunicação sobre a habilitação de telefones fez a transcrição da decisão do STJ, Primeira Seção, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368/MT, Relator Francisco Falcão, DJ 09+02.2005 p.182.

Voltou a afirmar que os serviços de auxílio à Lista (102, turismo e assemelhados não são serviços de comunicação, e sim serviços de valor adicionado (SVAs) definidos pela Lei Geral de Telecomunicações, Lei 9.472/97, reproduzindo o artigo 61 da mesma Lei.

Para alicerçar este entendimento reproduziu, novamente, o art. 3º da Resolução Anatel de 25 de novembro de 1998, que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações como também as decisões do STF RE nº 116.121-3, Rel. Ministro Octávio Gallotti.

Por fim, reiterou o pedido da procedência da impugnação.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de perícia, formulado pelo autuado, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção. Ademais, a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme o previsto no art. 147 inciso II, “a” do RPAF/99.

Inerente a decadência do exercício de 2001, também não tem acolhimento, pois o autuado foi intimado em 05/12/2005, conforme fl. 23 dos autos, sendo que tal procedimento (a notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento da constituição do

crédito tributário) deu-se antes do término do prazo decadencial estipulado de 5 anos, conforme previsto no parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual foi reproduzido no art. 965 do RICMS, aprovado pelo Dec. 6.284/97. O art. 127 do COTEB, aprovado pela Lei n.º 3.956/81 e alterado pela Lei n.º 7.438/99, considera o início do procedimento fiscal pela apreensão de mercadorias, livros ou documentos; pela intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributos; pela lavratura do termo de início de fiscalização ou pela lavratura do Auto de Infração ou de notificação fiscal. Portanto, claro está que o decurso do prazo decadencial de 5 anos foi interrompido com a intimação para apresentação dos livros e documentos fiscais de 05/12/2005, não havendo de se falar em decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário.

Embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado', e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram no período de janeiro /2001 a dezembro /2001 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2006. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 07/02/2006, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*"Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado."*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do*

*Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.*

*2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:*

*(...)*

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentosa a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, pág. 148 - O Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.”*

Diante do entendimento manifestado por esse CONSEF, aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados ao lançamento do imposto para o Estado da Bahia. A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de ALIOMAR BALEIRO, 11<sup>a</sup> edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido de cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de

tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: "Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade, arguida pelo defendant".

No mérito, da análise das peças processuais constato que o sujeito passivo, em momento algum, trouxe aos autos provas documentais que venham elidir as acusações fiscais, as quais foram apuradas na escrita do próprio contribuinte, sendo inclusive o mesmo intimado no percurso da ação fiscal para comprová-las, não o fazendo, entretanto.

A Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, §2º, VII, do RICMS/97, prevêem que o ICMS incide 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 ampliação de comunicação de qualquer natureza. Assim, deve-se incluir na base de cálculo do imposto os valores tributáveis ou tidos como isentos, objetos das infrações exigidas neste Auto de Infração.

O autuado não questionou os fatos apurados nas infrações 01 e 04 e parte das infrações 02, 03, 09 e 11 do Auto de Infração, conforme planilha por ele formulada e informou que procederá ao pagamento desta parte reconhecida, exceto quanto “inclusão do imposto na própria base”, entendendo o defendant que os valores de base de cálculo são maiores do que a receita efetivamente obtida pelo sujeito passivo. Disse que o excesso exigido é decorrente do inédito critério de cálculo adotado pelo Fisco baiano, que deveria tomar as receitas efetivamente auferidas pelo autuado, e sobre elas aplicar a alíquota prevista em lei.

Insurge-se o autuado contra a apuração da base de cálculo para determinação do ICMS, em todas as infrações, contudo não lhe cabe razão, pois a mesma está de acordo com o previsto no art. 13, inciso III, c/c o seu §1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, reproduzido no art. 17, § 1º, I da Lei nº. 7.014/96 e também no artigo 52 do RICMS/97, onde estabelecem que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Ademais, o próprio autuado reconhece o erro cometido quando enviou correspondência à cliente Lojas Insinuante (fl. 46), informando sobre inclusão, nas faturas relativas aos serviços de comunicação, o custo do ICMS.

Entendo que está correta a forma adotada pelos autuantes para apurar a base de cálculo do imposto nas infrações 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 10 e 11 do Auto de Infração, ora guerreado, por encontrar amparo no RICMS-BA. Portanto, é subsistente a exigência fiscal nestas infrações.

Quanto às Infrações 02 e 03, o defendant questiona somente a forma de apuração da base de cálculo elaborada pelos autuantes, cujo mérito já foi apreciado nos parágrafos antecedentes deste voto.

As infrações 05, 06 e 07, impugnadas pelo autuado referem-se a valores apurados pela fiscalização correspondentes a receitas de telecomunicação (Auxílio à Lista 102), Turismo e Despertador,

lançadas na contabilidade do autuado como isentas e sem apresentação de nenhum documento comprobatório de tais lançamentos.

Nas razões defensivas o autuado alegou que é ilegítima a exigência do tributo por se referir a fatos não sujeitos à incidência do ICMS, porque entende o autuado que não se tratam propriamente de serviços de comunicação.

De acordo com o art. 2º, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, 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, ressaltando-se que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97.

Quanto ao fato gerador, nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza e por qualquer processo, o art. 4º, § 4º, do RICMS/97, estabelece:

“Art. 4º.

(...)

*§ 4º Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)”.*

No mesmo sentido, a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, estabelece que:

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

Por sua vez, ao tratar dos acréscimos e descontos relativos a base de cálculo imposto, o RCIMS/97, em seu art. 54, I, alínea “a”, determina que:

*“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;”*

O entendimento deste CONSEF, em decisões anteriores relativas ao mesmo tema, tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades” integram a base de cálculo do ICMS, conforme o trecho do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, abaixo transcritos:

**“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0197-12/03**

(...)

**VOTO**

(...)

*Quanto ao Recurso Voluntário também voto por seu improvimento porque as razões apresentadas pelo recorrente em relação aos itens 01 e 03 não estão lastreadas em elementos probantes e em relação ao item 02 porque o provimento de “facilidades” ou o provimento de acessos são serviços que adicionam valor ao serviço de comunicação, sendo da mesma natureza, ou seja, são prestações onerosas de serviços de comunicação e estão, portanto, sujeitas ao ICMS, nos termos da Constituição Federal e legislação infraconstitucional imediata e mediata. Acresço que o pensamento da Ministra Eliana Calmon está equivocado porque se baseia em pressuposto falso, o de que um serviço de valor adicionado não é serviço de comunicação. Ora, qualquer serviço que se insere numa prestação de serviço maior pode ser classificado como serviço de valor adicionado. Por exemplo, o serviço de demolição de prédio antigo para construção de prédio novo. Embora seja um serviço de “desconstrução” se insere na prestação com a mesma natureza de serviço de construção civil. Assim, o provimento de acesso, conquanto possa ser tido como não sendo um serviço de telecomunicação, nos termos da legislação pertinente.”(grifo nosso).*

Entendo que é subsistente a exigência fiscal, haja vista que, consoante a legislação, o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, que o autuado fornece aos seus clientes.

Quanto às Infrações 08 e 09, entendo que os serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS conforme preleciona o artigo 4º, I, § 4º do RICMS-BA, o qual transcrevo a seguir:

“Art. 4º.

(...)

*§ 4º Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98) ”.*

Com relação às Infrações 10 e 11, concordo inteiramente com as alegações dos autuantes, de que para que um serviço de telecomunicação seja prestado, ou melhor, para que uma mensagem saia de um local e chegue a outro, é necessário que percorra um “caminho”, o qual é realizado através de equipamentos, cabos, fios, ondas eletromagnéticas, modems, satélites, etc., sem tais equipamentos não pode haver a prestação do serviço de telecomunicação, ou seja, são imprescindíveis. Não obstante esta previsão, nos demonstrativos de arrecadação do ICMS dos serviços prestados pelo autuado, o aluguel de equipamentos para realizar a conexão é considerado isento do ICMS. O próprio § 4º do inciso I do artigo 4º do RICMS-BA, transcrito acima, cobre com o manto de legalidade a exigência do imposto.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, considerando que ficou caracterizado nos autos o cometimento das infrações apuradas, devendo ser homologado o valor recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281081.0003/06-5, lavrado contra TELEMAR NORTE LESTE S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.575.919,72, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA- RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR