

A. I. Nº - 269280.0001/06-1  
AUTUADO - TELEBAHIA CELULAR S/A  
AUTUANTES - MAURÍCIO COSTA GOMES e MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP-DAT/METRO  
INTERNET - 28.11.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0373-02/06**

**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 em parte por erro na apuração do débito. 2. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO. BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO, UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO CUJA OPERAÇÃO DE SAÍDA É ISENTA OU NÃO TRIBUTÁVEL. Exige-se o estorno do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias quando estas forem objeto de utilização na prestação de serviços cujas operações são isentas ou não tributadas (até 31.12.2000). b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO. O crédito fiscal deve ser apropriado em cotas mensais de 1/48 proporcional às saídas tributadas. Infrações caracterizadas em parte. Rejeitado o pedido de perícia e não apreciada a arguição de constitucionalidade de dispositivos regulamentares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/01/2006, exige ICMS no valor de R\$ 2.995.168,37, acrescido da multa de 60% em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 2.656.219,54, no período de janeiro a dezembro de 2004, relativo a prestação de serviços de comunicação, conforme documentos às fls. 08 a 110. Refere-se a serviços complementares de comunicação e facilidades oferecidas aos clientes, vinculadas a serviços onerosos de comunicação.
2. Deixou de efetuar o estorno de débito do ICMS no valor de R\$ 109.663,10, no período de janeiro a dezembro de 2004, relativo a bem do ativo imobilizado, cuja entrada no estabelecimento ocorreu até 31/12/2000, sendo utilizado na prestação de serviço ou na comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou operações estejam isentas ou não tributadas, conforme documentos às fls. 112 a 113. Nas informações complementares foi indicado que o estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre a base de cálculo devida e o valor total faturado dos serviços de telecomunicações.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 229.285,73, no período de janeiro a dezembro de 2004, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme documentos às fls. 114 a 115. Nas informações complementares

foi indicado que o estorno foi calculado com base na relação entre a base de cálculo devida e o valor total faturado dos serviços de telecomunicações, incidindo sobre os créditos do CIAP.

O autuado, através de advogados, em 17/02/2006 protocolou sua defesa (docs. fls. 78 a 95), onde inicialmente descreveu os fatos e os dispositivos tidos como infringidos (art. 4º, I e II, § 1º, 50, I e II, 51, II, I), 66, I, II e III, §§ 1º a 5º, 68, 97, XII, 100, §§ 9º a § 12, 124, I, do RICMS/97), e da multa aplicada (art. 42, II, “a”, e VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96), e em seguida, impugnou o lançamento tributário na forma que segue.

#### Infração 01

a) Aluguel de aparelho – Ressalta que as atividades relativas a aluguel de aparelhos não podem ser classificadas como serviços de telecomunicações, pois a locação se constitui mera cessão de uso, inexistindo o esforço físico e intelectual, mas tão somente a utilização de capital para produzir rendimento financeiro. Transcreveu ensinamentos de renomado tributarista sobre a diferença jurídica entre essas situações, e também a jurisprudência do STF acerca da tributação do imposto sobre serviços de contrato de locação. Sustenta que as operações de locação estão sujeitas ao ISSQN nos termos da norma contida no item 3 da Lista Anexa à LC nº 116/03.

b) Serviço prestado por terceiro (disk-turismo) - Aduz que este tipo de serviço é uma atividade prestada por terceiros, via telefone, que não encontra qualquer previsão legal de incidência do ICMS no § 4º do art. 4º do RICMS/97, e também porque é uma receita de terceiros, cofaturadas pelo estabelecimento por uma questão de conveniência empresarial. Salienta que se essa atividade fosse tributada, a exigência de imposto deveria recair sobre seus efetivos prestadores, pois nesta operação há dois fatos distintos: um serviço autônomo prestado por terceiros e o que o vincula diretamente ao usuário, e uma ligação telefônica que é tributada pelo ICMS. Sustenta que o imposto não é devido pois não auferiu receita sobre o mesmo, e deve recair sobre terceiros que prestaram o serviço e foram por ele remunerados.

c) Ilegitimidade do § 4º do art. 4º do RICMS/97 (Convênio ICMS 69/88) em face da LC 87/96 – ressalta que todas as atividades objeto da autuação não se configuram serviços de telecomunicação, pois tanto o citado convênio quanto seu equivalente estadual no RICMS/BA extrapolam a definição dada pelo art. 2º, inciso III, da LC 87/96, qual seja, que o fato imponível previsto no citado artigo é a “prestação onerosa de serviços de telecomunicação”, entendendo que só haverá incidência do ICMS quando houver a execução do serviço de levar uma mensagem do emissor ao destinatário, o que não ocorre no caso dos chamados “serviços complementares”.

Diz que o STJ já declarou ilegítimo o Convênio nº 69/88, inclusive citou a jurisprudência sobre questões relacionadas com a não incidência de atividades meramente preparatórias ao serviço de comunicação no âmbito do judiciário. Além disso, fez menção a decisão liminar proferida pela 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Curitiba, nos autos de Mandado de Segurança impetrado por empresa prestadora de serviços de telefonia fixa, reconhecendo a ilegitimidade de toda a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/88. Argumenta ainda que não é devido considerar as atividades-meio como passíveis da incidência do ICMS, pois tratam-se de serviços suplementares e facilidades adicionais ao serviço de comunicação prestado pela empresa aos seus usuários, identificáveis pelo gênero “serviços de valor adicionado” ou SVA, e não se constitui como serviço de telecomunicações nos termos do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, a exemplo de auxílio 102, hora certa, identificação de chamadas, discagem abreviada, etc. Conclui que a autuação deve ser considerada improcedente por entender que está baseada em dispositivo que ofende claramente a legalidade.

#### Infrações 02 e 03

Alega que a exigência fiscal destes itens decorre de equívoco da fiscalização na apuração do percentual de créditos a ser estornado, pois o mesmo foi majorado ao ser obtido pela divisão das operações/prestações tributadas pelo total das operações/prestações do período, em decorrência

da inserção de valores que não representam faturamento da empresa relacionados à sua atividade fim, e portanto, estranhos ao âmbito da incidência do ICMS no faturamento do estabelecimento.

Transcreveu o artigo 20, § 5º da LC nº 87/96 (alterado pela LC nº 102/00), para mostrar que a previsão legal é no sentido de que a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, cuja fórmula é a seguinte: operações tributadas no período / total de operações de saída e prestações do período = percentual a ser aproveitado.

No caso, diz que a fiscalização confundiu faturamento global do estabelecimento com total de operações de saída e prestações do período a que se refere a LC nº 87/96. Aduz que foi utilizado como denominador da operação o faturamento total da empresa, que engloba diversas receitas estranhas ao fato gerador do ICMS-comunicação e algumas outras que sequer lhe pertencem, a exemplo de serviços de aluguel de aparelho, auxílio à lista, lista autorizada, identificação de chamadas, escolha de número, controle de consumo, controle de horário, suspensão a pedido, mudança de aparelho, dentre outros – atividades que no seu entendimento não constituem serviços de comunicação, inclusive que foram também incluídos os serviços prestados por terceiros referentes a disk-turismo-131.

Além dessas, falou que foram incluídas multas (por rescisão contratual) no total das operações potencialmente tributáveis pelo ICMS. Assevera que se as entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente só geram crédito quando vinculadas à atividade do contribuinte, na apuração desse montante devem ser consideradas, tão-somente, as saídas vinculadas a esta mesma atividade. Citou a doutrina sobre a sistemática de cálculo do percentual de estorno do CIAP.

Requeru perícia visando comprovar: a) que os serviços de comunicação autuados não configuram de serviços de comunicação propriamente ditos; b) que a fiscalização calculou os percentuais de créditos a serem compensados de forma equivocada.

Indicou assistente técnico o Sr. Elias de Matos Brito, brasileiro, contador, CPF nº 816.669.777-72, CRC/RJ nº 074.806/0-3, com endereço no Rio de Janeiro/RJ, na Rua da Quitanda, nº 11, sala 1004, CEP 20011-030, telefone (21) 2532.1922, e formulou os seguintes quesitos:

Relativamente à infração 01:

1. “Dentre os serviços autuados, quais são prestados por terceiros, figurando a Impugnante como mera repassadora dos valores devidos aos efetivos prestadores, valores estes que são cobrados na conta telefônica?
2. Dentre os serviços autuados, quais podem ser classificados como atividades-meio, necessárias à prestação do serviço de telecomunicação?
3. Dentre os serviços autuados, quais podem ser classificados como serviços de valor adicionado, é dizer, serviços acessórios e suplementares que acrescentam utilidades ao serviço de comunicação prestado pela Impugnante?
4. Dentre os serviços autuados, quais correspondem à locação de bens?”

Relativamente às infrações 02 e 03:

1. “No cálculo dos percentuais a serem estornados pela Impugnante, o agente fiscal incluiu (no denominador da operação prevista no art. 20, § 5º, III, da LC nº 87/96) valores relativos a: (a) serviços que não configuram hipótese de incidência do ICMS; (b) serviços que não são prestados pela Impugnante?
2. Caso o estorno de créditos do CIAP tivesse sido calculado dividindo-se as operações tributadas no período pelas operações potencialmente tributáveis (é dizer: sem incluir aquelas que não configuram fatos geradores do ICMS-comunicação, como os serviços de valor adicionado, as atividades-meio, as multas e outros “serviços” constantes da planilha anexa ao auto), restaria algum valor a ser estornado pela Impugnante? Qual seria esse valor?”

Foram juntados à peça defensiva os seguintes documentos: Acórdão do STJ Resp. nº 402.047/MG (fls. 124 a 135); Acórdão do STJ Resp. nº 680.831/AL (fls. 137 a 144); Acórdão do STJ ROMS nº 11.368/MT (fls. 146 a 152); Acórdão do STJ Resp. nº 401.411/AM (fls. 154 a 159); Acórdão do STJ Resp. nº 596.812/RR (fls. 161 a 1171); Acórdão do STJ EDcl no AGRg no Resp. nº 330.130/DF (fls. 173 a 192); Decisão Liminar proferida no Mandado de Segurança nº 281320000 (fls. 194 a 195); Acórdão nº 4241 do Conselho de Contribuintes /RJ (fls. 197 a 206); Acórdão nº 4.230 (fls. 208 a 214).

Por fim, pede a improcedência do lançamento.

O autuantes prestam a informação fiscal às fls. 224 a 230, na qual salientam que o autuado em momento algum de sua defesa nega a ocorrência de fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, limitando sua argumentação a aspectos jurídicos.

Com relação à infração 01, dizem que a argumentação de que os serviços complementares não são específicos de comunicação está sob apreciação judicial, havendo divergências a níveis administrativo e jurisprudenciais a respeito.

Aduzem que no âmbito estadual, o autuado cita entendimento proferido pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, que diverge do prolatado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, na decisão de Apelação Cível do Mandado de Segurança Preventivo nº 1998011044228-6, cuja ementa transcreve.

Além disso, transcreveram trechos emanados da Sexta Vara de Fazenda Pública da Justiça do Distrito Federal nos processos nº 55570-2/98 e 64358-8/98, e ainda, trecho do Acórdão proferido pela Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 147.844-5/00. Ressaltam que a interpretação da matéria, emanada pelos órgãos citados, coaduna-se com o entendimento firmado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, estando em consonância com o Convênio 69/98 e a legislação regulamentar estadual, nos quais os autuantes basearam-se para a lavratura do Auto de Infração. Transcrevem o Art. 66, I, e § 4º do RICMS/97.

Salientam que o entendimento aplica-se a todos os serviços complementares e às facilidades oferecidas pelo autuado, constantes da infração 01, e não apenas à habilitação e aos serviços explicitamente enumerados no texto normativo acima, pois este não tem caráter restritivo e sim exemplificativo.

Citam a decisão da Sexta Vara da Fazenda Pública da Justiça do Distrito Federal nos processos 55570-2/98 e 64358-8/98:

“Destarte, não há qualquer ilegalidade ou constitucionalidade que possa ser atribuída à cláusula primeira do Convênio nº 69/98....

(...)

Falaram que o autuado alegou que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 402.047 – MG, manifestou-se de forma contrária à ampliação da base de cálculo introduzida pelo Convênio ICMS 69/98, com base no entendimento de que teria tentado criar novo fato gerador do tributo sobrepondo-se à Lei Complementar nº 87/96.

Quanto a alegação de constitucionalidade dos dispositivos do RICMS/BA, os autuantes invocaram o artigo 167, I e II, do RPAF/99, para enfatizar que não se incluem na competência do órgão julgador no âmbito administrativo apreciar tal alegação.

Sobre as infrações 02 e 03, inicialmente os autuantes ressaltam que não se encontra na competência da fiscalização tecer interpretações subjetivas da legislação do ICMS, e esclareceram que foi utilizado para o cálculo dos percentuais de estornos o valor total das saídas, ou seja, os valores efetivamente faturados e cobrados pela empresa dos seus consumidores finais.

Protestam da alegação de que teriam confundido o faturamento global do estabelecimento com o total de operações de saída e prestações do período dizendo que o faturamento global da empresa

compreende as receitas financeiras, bem como outras de caráter não-operacional, como por exemplo, locação de bens imóveis. No caso, dizem que o que foi considerado referiu-se apenas aos valores faturados e cobrados decorrentes da atividade principal do estabelecimento.

Esclarecem que utilizaram como base de faturamento tributado os serviços considerados tributáveis pelo Fisco Estadual, inclusive os que a empresa insiste em deixar fora do campo da incidência do ICMS, tais como, os serviços adicionais e complementares referentes a auxílio à lista, identificação de chamadas, escolha de número, controle de consumo, etc. Ressaltam que esses serviços já foram objeto de autuações anteriores, sendo ratificados, como tributados, pelo CONSEF.

Foi informado que a empresa é reincidente nestas ocorrências, pois em 10/05/2002, através do AI nº 269280.0001/02-9 a empresa Telebahia Celular S/A foi autuada pelo mesmo fato, sendo julgado totalmente procedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Resolução nº 0132-01/03), sendo ratificada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujas ementas foram transcritas. Além dos citados autos, a empresa foi também autuada por ocorrência idêntica através do AI nº 206863.0001/04-8, julgado totalmente subsistente (Resolução nº 320-03/05).

Consideram que carece de fundamentação mínima para o seu deferimento o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo.

Destacam que as alegações do autuado resumem-se à argüição de inconstitucionalidade e ao questionamento de normas legais, não contestando os valores levantados. Ratificam todos os termos contidos na autuação, pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

Considerando as alegações defensivas, na pauta suplementar do dia 30/06/2006 o processo foi baixado em diligência à IFEP/DAT/METRO, para que, auditor fiscal estranho ao feito, tomando por base os demonstrativos e documentos às fls. 08 a 67, adotasse as devidas providências no sentido de que:

1. Informasse se foram considerados no levantamento fiscal exclusivamente “serviços” tomados pelo setor privado (PART) e Governo Municipal e União (GOV), haja vista que os serviços prestados ao Governo Estadual são amparados pela isenção prevista no artigo 31, IV, do RICMS/97 (Conv. ICMS 107/95 e 44/96). Caso positivo, elaborar demonstrativo mensal dos respectivos valores dos serviços prestados ao Governo Estadual.
2. Elaborasse demonstrativo, mês a mês, dos valores correspondentes a “Aluguel de aparelho”; “Multa rescisória por cancelamento de contrato”; e “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”.
3. Após o levantamento anterior, fossem excluídos do levantamento fiscal os “serviços” apurados no item 1 (prestados exclusivamente ao Governo Estadual) e os valores apurados no item 2, indicando o valor do débito remanescente da infração 01. Além disso, após a exclusão dos citados valores, recalculasse os percentuais constantes no final de cada demonstrativo para fins de estorno de créditos do ativo imobilizado.
4. Recalculasse, mensalmente, com base nos percentuais obtidos na forma do item anterior, os valores dos débitos de que cuidam as infrações 02 e 03, correspondentes ao estorno do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado.

Às fls. 237 a 240 foi apresentado o resultado da diligência fiscal realizada pelo Auditor Fiscal Luiz Adriano de Andrade Correia, na qual foi informado que não foi procedida retificação nos demonstrativos solicitados no item 1 da diligência em virtude dos autuantes não terem considerados tributação sobre os serviços prestados ao cliente Governo Estadual, identificado pelo código GED (Governo Estadual Direto).

Com relação ao item 2 da diligência, foi confirmada a tributação por parte dos autuantes dos serviços de “Aluguel de aparelho”; “Multa rescisória por cancelamento de contrato”; e “Multa

rescisória Termo de Compromisso Promoção”, e informado que procedeu a retificação dos demonstrativos mensais referente ao Anexo 01.

Foi observado pelo diligente que no tocante a aluguel de aparelho, serviço denominado pelo setor de telecomunicações como Aluguel de Bens Móveis, a ANATEL considera como serviços suplementares básicos de telecomunicações, e no seu entendimento compõem os serviços de telecomunicações, devendo receber o mesmo tratamento tributário dos demais serviços de telecomunicações, integrando a base de cálculo da operação. Para comprovar essa informação foi juntado ao processo Parecer da Anatel através do Ofício nº 113/2006/SUE (fls. 242 a 245). Além disso, o seu entendimento está baseado na Decisão Normativa CAT-5, de 02/12/2004 (fls. 246 a 248), da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, onde está caracterizada a autonomia ou assessoriedade do Contrato de Locação de Bens Móveis, ficando estabelecido que o contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução.

Mesmo assim, informou que por menor dificuldade de execução da diligência solicitada, e para facilitar no entendimento dos demonstrativos, foram considerados tais serviços como não tributados, mediante a retificação nas planilhas utilizadas pelos autuantes, resultando na diminuição do débito para o total de R\$ 1.856.884,53 (fls. 249 a 302).

Foi salientado que com a retificação do demonstrativo da infração 01, ocorreu uma diminuição das saídas tributadas, e consequentemente, um aumento do percentual de estorno de crédito fiscal, resultando no agravamento das infrações 02 e 03, com base nos seguintes percentuais de estornos abaixo demonstrados, nos seguintes valores R\$ 156.526,93 (Infração 02) e R\$ 323.448,45 (Infração 03), conforme demonstrativos às fls. 303 a 305.

Mês	% de Estorno de Crédito Anterior (autuação)	% de Estorno de Crédito Retificado
janeiro-04	3,98	5,89
Fevereiro-04	4,01	6,10
março-04	3,86	5,62
abril-04	4,10	5,82
maio-04	4,44	6,35
junho-04	1,50	3,19
julho-04	6,09	7,66
agosto-04	3,95	5,45
Setembro-04	4,03	5,51
outubro-04	4,02	5,43
Novembro-04	3,68	5,10
Dezembro-04	3,51	4,77

Foi ressaltado pelo diligente que tendo ocorrido o agravamento das infrações 02 e 03, deverá ser aplicado o disposto no artigo 156, do RPAF/99, ou seja, que o órgão julgador deverá representar à autoridade competente para instauração de novo procedimento fiscal.

O sujeito passivo recebeu, mediante intimação, cópias da informação fiscal e dos demonstrativos a elas juntados (fl. 306), tendo, no prazo estipulado, se manifestado (fls. 309 a 317) dizendo que as conclusões do diligente, com base no Ofício da Anatel e na Decisão Normativa CAT- 5, não devem prevalecer, visto que a locação de bens imóveis também constitui um serviço acessório ao de telecomunicações, conforme já decidiu o STF. Deu a definição do dicionário Aurélio do conceito de comunicação, para mostrar que os pressupostos para a incidência do ICMS-comunicação, é amplo e deve ser observada a existência de comunicação (fonte emissora, fonte receptora e mensagem transmitida pelo prestador do serviço), através da existência de um prestador do serviço de comunicação e da onerosidade da prestação. Citou a jurisprudência do STF no sentido da não incidência do ICMS sobre as atividades complementares de comunicação.

Reiterou seus argumentos anteriores, em especial invocando o artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, o artigo 155, II da CF/88 e do art. 2º, III da LC nº 87/96, para argumentar que não é devido o ICMS de atividades que não envolvem uma relação comunicativa.

Quanto as infrações 02 e 03, reafirmou que a acusação fiscal decorre de equívoco da fiscalização na apuração do percentual de créditos a ser estornado, tendo em vista que segundo o autuado foram incluídos no cálculo valores estranhos ao âmbito de incidência do ICMS no faturamento da empresa, tendo demonstrado conhecimento de que, consoante o artigo 20, § 5º da LC nº 87/96 (alterado pela LC nº 102/00), a previsão legal é no sentido de que a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, com base na fórmula: operações tributadas no período / total de operações de saída e prestações do período = percentual a ser aproveitado.

Novamente diz que e a fiscalização confundiu faturamento global do estabelecimento com total de operações de saída e prestações do período a que se refere a LC nº 87/96. Aduz que foi utilizado como denominador da operação o faturamento total da empresa, que engloba diversas receitas estranhas ao fato gerador do ICMS-comunicação e algumas outras que sequer lhe pertencem.

Aduz que foram incluídos indevidamente no denominador da operação valores correspondentes a serviços de aluguel de aparelho, auxílio à lista, lista autorizada, identificação de chamadas, escolha de número, controle de consumo, controle de horário, suspensão a pedido, mudança de aparelho, dentre outros – atividades que no seu entendimento não constituem serviços de comunicação, inclusive que foram também incluídos os serviços prestados por terceiros referente a disk-turismo-131, e multas (por rescisão contratual) no total das operações potencialmente tributáveis pelo ICMS. Assevera que se as entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente só geram crédito quando vinculadas à atividade do contribuinte, na apuração desse montante devem ser consideradas, tão-somente, as saídas vinculadas a esta mesma atividade.

Por conta disso, argumenta que não merece subsistir a majoração dos percentuais de estorno, frisando que não faz sentido que os valores excluídos pelo Auditor Fiscal da base de cálculo do ICMS façam subir tal percentual, aumentando o valor do estorno, pois ao incluir no valor total das operações tributáveis todo o faturamento cometeu equívoco incluindo diversos valores estranhos à hipótese de incidência do ICMS.

Concluindo, reiterou a necessidade de realização de prova pericial, visando comprovar: que os serviços autuados não configuram serviços de comunicação propriamente dito; e que a fiscalização calculou os percentuais de créditos a serem estornados de forma equivocada.

Considerando que no despacho da diligência às fls. 233 a 234, no dia 30/03/2006, foi solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal que: a) relativamente à infração 01, fosse elaborado demonstrativo, mês a mês, dos valores correspondentes a “Aluguel de aparelho”; “Multa rescisória por cancelamento de contrato”; “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”, e ainda os “serviços” prestados exclusivamente ao Governo Estadual, e fossem excluídos tais serviços do levantamento fiscal; b) fosse recalculado, mensalmente, com base nos percentuais obtidos após a exclusão das parcelas citadas, os valores dos débitos de que cuidam as infrações 02 e 03, correspondentes ao estorno do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado.

O diligente em seu parecer às fls. 237 a 240, seguindo a mesma metodologia adotada pelos autuantes cumpriu a diligência nos termos em que foi solicitado, porém deixou de apresentar demonstrativo mensal contendo os valores de cada rubrica separadamente. Como se tratam de rubricas de natureza distintas, considerou-se conveniente e necessário que por ocasião do julgamento seja apreciada cada uma separadamente.

Por esse motivo, esta Junta de Julgamento Fiscal, na Pauta Suplementar do dia 04/07/2006, decidiu mais uma vez converter em diligência o processo à IFEP/DAT/METRO (fl. 320), para que, preferencialmente o auditor fiscal estranho que realizou a diligência anterior, tomando por base

os documentos às fls. 249 a 305, e seguindo a mesma metodologia, elaborasse novos demonstrativos mensais, mantendo os valores correspondentes a Aluguel de Aparelho, e excluindo apenas os valores correspondentes a “Multa rescisória por cancelamento de contrato” e “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”.

Foi orientado ainda que após a exclusão dos citados valores, fossem recalculados os percentuais constantes no final de cada demonstrativo para fins de estorno de créditos do ativo imobilizado, e informado, os valores mensais do débito das infrações 02 e 03, com base nos percentuais obtidos.

Cumprida a diligência por fiscal estranho ao feito (fls. 322 a 324), foi assinalado pelo mesmo que atendendo a diligência considerou como tributado o serviço correspondente a “Aluguel de aparelho”, e como não tributados as rubricas intituladas de “Multa rescisória por cancelamento de contrato” e “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”, e utilizando as mesmas planilhas iniciais, procedeu a retificação diretamente nas mesmas, e concomitantemente nas planilhas dos itens 02 e 03, resultando nos débitos nos valores de R\$ 2.531.550,66 (infração 01); R\$ 116.770,14 (infração 02) e R\$ 244.172,85 (infração 03), tudo em conformidade com os demonstrativos e documentos às fls. 326 a 383.

Chamou a atenção de que tendo a diligência obtido resultado que agravou o débito das infrações 02 e 03, deverá ser aplicado o disposto no art. 156 do RPAF/99, que prevê: “Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal”.

O sujeito passivo foi cientificado (fl. 384) do resultado da diligência fiscal mediante a entrega dos documentos às fls. 322 a 383, e se manifestou às fls. 386 a 396 reiterando suas razões defensivas anteriores e acrescentando que não podem prevalecer as conclusões do diligente por entender mais uma vez, que não há incidência do ICMS sobre aluguéis de aparelhos, que por se tratar de locação de coisas se constitui mera cessão de direito de uso, frisando que esse é o entendimento do STF. Também impugnou a inclusão dos valores correspondente a “disk-turismo” por considerar falta de previsão legal para a sua inclusão, pois se tratam de receita de terceiros, cofaturadas pela empresa por uma questão de conveniência empresarial. Salienta que todas as atividades objeto do lançamento fiscal não se configuram serviços de telecomunicações propriamente ditos, mas atividades que orbitam em torno da prestação desse serviço, e por isso, argüiu a ilegitimidade do § 4º do art. 4º do RICMS/97 para fundamentar a autuação. Transcreveu a jurisprudência do STJ referente a decisões sobre a não incidência dos serviços de comunicação.

Quanto as infrações 02 e 03, considerou indevido o cálculo do percentual do estorno obtido pela divisão das operações/prestações tributadas pelo total das operações/prestações do período, em decorrência da inclusão de valores estranhos ao âmbito de incidência do ICMS no faturamento da empresa, por considerar que houve majoração indevida do percentual apurado.

Transcreveu o art. 20, § 5º, I, II e III, da LC nº 87/96, alterado pela LC nº 102/00, para argumentar que a fiscalização confundiu faturamento global com total das operações de saída e prestações do período a que se refere a citada norma, na medida que foram incluídas indevidamente no denominador valores de operações não sujeitas ao ICMS. Em suma, destaca que a fiscalização ao incluir no valor total das operações tributáveis todo o faturamento do estabelecimento, cometeu equívoco, pois diversos valores são estranhos à hipótese de incidência do ICMS.

Reitera ao final, a necessidade de realização de perícia nos termos solicitados em sua peça de impugnação inicial.

Manifestando-se sobre o teor da impugnação da diligência fiscal, os autuantes acataram o entendimento desta Junta constante à fl. 320, no sentido de que fosse recalculado o valor do serviço de comunicação inerente à infração 01, considerando como tributado o “serviço” correspondente a “aluguel de aparelho” e como não tributadas as rubricas referentes à “multa rescisória por cancelamento de contrato” e “multa rescisória termo de compromisso promoção”. Destacam que

esse procedimento implicou também na alteração dos valores exigidos a título de estorno de crédito, resultante da proporcionalidade das saídas isentas e/ou não tributadas em relação ao total das saídas, elencadas nas infrações 02 e 03. Destacam como correta a metodologia utilizada na elaboração dos demonstrativos da diligência pelo auditor fiscal estranho ao feito.

Para reforçar o seu entendimento da incidência de ICMS sobre o serviço de “aluguel de aparelho”, evocaram também a posição da ANATEL no Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel (fls. 242 a 245) e da Decisão Normativa CAT-5/2004 (fls. 246 a 248).

Salientam que as demais alegações do contribuinte não trazem fato novo às infrações 01, 02 e 03, e já foram rechaçadas na informação fiscal anterior.

Dizendo concordar com a diligência fiscal procedida às fls. 322 a 383, ratificam os valores finais apurados, pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração contempla três infrações, relativas a: exigência de imposto que não foi recolhido, vez que o contribuinte não ofereceu os chamados “serviços complementares” de telecomunicações à tributação, segundo o entendimento de que estariam fora do campo de incidência do ICMS (infração 01); falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a bem do ativo imobilizado, cuja entrada ocorreu até 31/12/2000 (infração 02); e apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento (infração 03).

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendant para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos, inclusive com a realização de diligência fiscal efetuada por estranho ao feito.

Quanto a alegação de constitucionalidade dos dispositivos do RICMS/BA, não se inclui na competência do órgão julgador no âmbito administrativo apreciar tal alegação, conforme disposto no artigo 167, I e II, do RPAF/99.

Verifico no levantamento fiscal às fls. 08 a 31, (Anexo 1), no demonstrativo intitulado de “Serviços Onerosos de Comunicação não Tributados pelo Contribuinte” que os valores utilizados na apuração do débito das infrações estão devidamente especificados, e correspondem aos seguintes serviços: aluguel de aparelho; auxílio à lista; lista telefônica; identificação de chamadas; escolha de número; controle de consumo; controle de horário; disk turismo; multa rescisória do canc. do contrato; multa rescisória termo de comprom. promoção, dentre outros.

Na defesa fiscal o sujeito passivo fez referência apenas aos serviços relativos a “Aluguel de Aparelho” e “Disk Turismo 131”, aduzindo que não podem ser classificados como serviços de telecomunicações, pois a locação se constitui mera cessão de uso, e quanto ao disk turismo, diz que é uma atividade prestada por terceiros, via telefone, que não encontra qualquer previsão legal de incidência do ICMS no § 4º do art. 4º do RICMS/97, e também porque é uma receita de terceiros, inexistindo o esforço físico e intelectual, mas tão somente a utilização de capital para produzir rendimento financeiro.

Além disso, argüiu ilegitimidade do § 4º do art. 4º do RICMS/97 (Convênio ICMS 69/88) em face da LC 87/96 – ressaltando que todas as demais atividades objeto da autuação não se configuram serviços de telecomunicação, pois tanto o citado convênio quanto seu equivalente estadual no RICMS/BA extrapolam a definição dada pelo art. 2º, inciso II, da LC 87/96, qual seja, que o fato imponível previsto no citado artigo é a “prestação onerosa de serviços de telecomunicação”, entendendo que só haverá incidência do ICMS quando houver a execução do serviço de levar uma mensagem do emissor ao destinatário, o que não ocorre no caso dos chamados “serviços complementares”.

Portanto, o argumento defensivo é que, pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, III), o ICMS

somente incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a “geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza.” e, portanto, os serviços por ele considerados como complementares acima não estão sujeitos ao ICMS.

Sobre esta questão, o entendimento formulado no Parecer PROFAZ, atual PGE/PROFIS, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ ano II nº 19 - julho/98, ao analisar o ICMS sobre comunicação após a edição do Convênio 69/98, é de que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Ou seja, a regra-matriz (prevista na Constituição Federal) “delimita não apenas a comunicação propriamente dita, mas sim, também, a relação comunicativa, ou seja, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra.” (fl. 4 do citado Informativo Técnico Tributário). E é com base no citado parecer que o CONSEF tem considerado procedente outras autuações da mesma natureza em nome do próprio autuado.

Desta forma, o entendimento do citado órgão é que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação negocial, onde alguém fornece a outro, ou outros, condições materiais para que a comunicação ocorra e, com base nesse entendimento é que se tributam os serviços de telecomunicações. E é com base no citado parecer que o CONSEF tem considerado procedente outras autuações da mesma natureza em nome do próprio autuado.

Neste sentido o art. 66, § 4º do RICMS/97, é claro quando determina que:

*Art. 66 .....*

*§ 4º Incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98).*

Do que se conclui que os serviços de comunicação dos valores cobrados constante no quadro acima, considerados como “serviços complementares” postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e portanto, configurado o fato imponível da “prestação onerosa de serviços de telecomunicação”, e onerados pelo ICMS, vez que no seu âmbito de incidência.

Ressalto mais uma vez que a questão discutida nos autos já foi objeto de apreciação em outros processos contra o autuado, sendo julgada procedente através dos Acórdãos JJF Nº 0380-02/04 e Acórdão JJF Nº 0132-01/03, referendado pela decisão da 1ª Câmara, Acórdão nº 0476-11/03.

Cumpre observar que na análise dos levantamentos elaborados pela fiscalização, foram considerados os serviços tomados pelo setor privado (Particular), e Governo, não havendo indicação se esse se refere somente a Governo Municipal e da União, pois as operações com o Governo Estadual Direto são amparadas pela isenção prevista no art. 31, IV do RICMS/BA (Convs. ICMS 107/95 e 44/96).

Quanto à alegação defensiva que foram inseridos no levantamento fiscal da infração 01 valores que não estão sujeitos à incidência do imposto, relativos a: 1) operações de aluguel (aluguel de aparelhos); 2) operações realizadas por terceiros e cofaturadas (disk-turismo); 3) operações realizadas pela empresa referentes a serviços administrativos (atividades-meio) (mudança de aparelho, mudança de área de registro, etc); 4) demais operações realizadas que não implicam na prestação de serviço de comunicação (multa rescisória por cancelamento de contrato, hora certa, auxílio 102, etc), tomando por base o resultado da diligência fiscal (fls. 237 a 240), cujas conclusões, obedeceram ao despacho desta JJF às fls. 233 a 234, foram apresentados os esclarecimentos necessários para o deslinde das questões discutidas nos autos, quais sejam:

Foi informado que não foram considerados no levantamento fiscal os serviços prestados ao Governo Estadual, identificado pelo código GED (Governo Estadual Direto), por estarem amparados pela isenção prevista no artigo 31, IV, do RICMS/97 (Conv. ICMS 107/95 e 44/96), tornando desnecessário a exclusão de tais valores.

No que diz respeito aos valores mensais correspondentes a “Aluguel de aparelho”; “Multa rescisória por cancelamento de contrato”; e “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”, o diligente, a pedido desta Junta, procedeu a exclusão de tais valores com a retificação dos demonstrativos mensais referentes ao Anexo 01, resultando na diminuição do débito para o total de R\$ 1.856.884,53 (fls. 249 a 302).

O diligente deu estrito cumprimento ao pedido desta Junta, ou seja, excluiu do cálculo do levantamento fiscal os valores correspondentes a “Aluguel de aparelho”; “Multa rescisória por cancelamento de contrato”; e “Multa rescisória Termo de Compromisso Promoção”.

Contudo, considerando que o aluguel de aparelho, serviço denominado pelo setor de telecomunicações como Aluguel de Bens Móveis, a ANATEL considera como serviços suplementares básicos de telecomunicações, seguindo o mesmo entendimento de processos anteriores, deve compor os serviços de telecomunicações, e receber o mesmo tratamento tributário dos demais serviços de telecomunicações, integrando a base de cálculo da operação. Vale ressaltar que, além da jurisprudência do fisco paulista apresentada pelo diligente, esse também é o entendimento do CONSEF em outros processos da mesma natureza em nome do próprio autuado. De que o contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução.

Desta forma, devem ser excluídos dos levantamentos que originaram a autuação apenas os valores correspondentes a MULTA RESCISÓRIA POR CANCELAMENTO DE CONTRATO e MULTA RESCISÃO TERMO DE COMPROMISSO PROMOÇÃO e mantidos os valores a título de ALUGUEL DE APARELHO. Refazendo-se os demonstrativos às fls. 247 a 302, com a inclusão dos valores correspondentes a ALUGUEL DE APARELHO, resulta na diminuição do débito inicial para o valor de R\$ 2.531.550,67, conforme quadro seguinte:

DEMONSTRATIVO – INFRAÇÃO 01

Data Ocorrência	Data Vencimento	Débito Autuado	Débito Retificado
31/1/2004	9/2/2004	243.984,08	234.243,78
28/2/2004	9/3/2004	237.106,00	225.855,57
31/3/2004	9/4/2004	244.757,13	235.256,68
30/4/2004	9/5/2004	237.070,51	225.815,33
31/5/2004	9/6/2004	228.019,10	216.247,98
30/6/2003	9/7/2004	227.878,94	218.737,17
31/7/2004	9/8/2004	211.801,55	203.164,34
31/8/2004	9/9/2004	206.225,35	196.350,80
30/9/2004	9/10/2004	213.221,91	203.111,94
31/10/2004	9/11/2004	203.157,20	192.804,73
30/11/2004	9/12/2004	203.510,14	191.411,69
31/12/2004	9/1/2005	199.487,63	188.550,66
TOTAL		2.656.219,54	2.531.550,67

### Infrações 02 e 03

Tratam da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a bem do ativo imobilizado, cuja entrada ocorreu até 31/12/2000 (infração 02); e apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento (infração 03).

Na impugnação o autuado alegou que na apuração do percentual de créditos a ser estornado, ao ser obtido pela divisão das operações/prestações tributadas pelo total das operações/prestações

do período, foram inseridos valores que não representam faturamento da empresa relacionados à sua atividade fim (aluguel de aparelho, auxílio à lista, lista autorizada, identificação de chamadas, escolha de número, controle de consumo, controle de horário, suspensão a pedido, mudança de aparelho, disk-turismo 131, dentre outros, inclusive foram incluídas multas por rescisão contratual), itens que no seu entendimento não constituem serviços de comunicação.

Esta questão já foi analisada no item precedente, sendo solicitado por esta Junta, através de diligência, a exclusão, mês a mês, dos valores que foram computados indevidamente pelo autuante no cálculo do estorno de crédito referentes a multa por rescisão contratual, resultando nos demonstrativos às fls. 327 a 383.

Com base nos citados demonstrativos, foram apurados os percentuais de estorno mensais, com a exclusão dos valores de serviços citados no denominador, ocasionando a modificação do percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais.

Por conta da alteração dos percentuais de estorno de créditos fiscais, foram elaborados novos demonstrativos dos valores dos estornos, conforme demonstrativos às fls. 323 a 324, tendo apurado na infração 02, o valor de R\$ 116.770,13, e na infração 03, o valor de R\$ 244.172,25, conforme quadros seguintes:

INFRAÇÃO 02 – fls.323 a 324

Data Ocorrência	Data Vencimento	Débito Autuado	Débito Retificado
31/1/2004	9/2/2004	11.496,75	12.196,81
28/2/2004	9/3/2004	11.217,09	12.069,95
31/3/2004	9/4/2004	10.665,10	11.288,77
30/4/2004	9/5/2004	10.692,99	11.395,18
31/5/2004	9/6/2004	11.482,74	12.305,39
30/6/2003	9/7/2004	3.854,20	4.452,91
31/7/2004	9/8/2004	14.893,56	15.415,79
31/8/2004	9/9/2004	9.162,62	9.707,69
30/9/2004	9/10/2004	8.284,00	8.782,83
31/10/2004	9/11/2004	7.779,13	8.254,14
30/11/2004	9/12/2004	6.258,39	6.754,62
31/12/2004	9/1/2005	3.876,53	4.146,05
TOTAL		109.663,10	116.770,13

INFRAÇÃO 03 - fls.323 a 324

Data Ocorrência	Data Vencimento	Débito Autuado	Débito Retificado
31/1/2004	9/2/2004	15.422,59	16.361,70
28/2/2004	9/3/2004	16.008,93	17.226,12
31/3/2004	9/4/2004	16.655,29	17.629,26
30/4/2004	9/5/2004	17.743,74	18.908,95
31/5/2004	9/6/2004	20.101,91	21.542,06
30/6/2003	9/7/2004	7.007,16	8.095,66
31/7/2004	9/8/2004	29.774,73	30.818,76
31/8/2004	9/9/2004	20.387,11	21.599,89
30/9/2004	9/10/2004	21.735,38	23.044,20
31/10/2004	9/11/2004	22.228,91	23.586,27
30/11/2004	9/12/2004	20.953,09	22.614,47
31/12/2004	9/1/2005	21.266,89	22.745,51
TOTAL		229.285,73	244.172,85

Desta forma, acato os demonstrativos acima elaborados pelo diligente, tendo em vista que já é pacífico nas decisões do CONSEF citadas anteriormente, que as receitas indicadas pelo autuante (com exceção dos itens já excluídos) decorrentes de atos negociais, devem ser tributadas pelo ICMS, não sendo admissível a sua exclusão da base de cálculo das receitas tributáveis para efeito

de apuração do percentual de estorno do crédito, nos termos do § 4º do art. 66 do RICMS/97. Considero correta a inclusão dos serviços acima indicados como tributados pelo ICMS e consequentemente, correta a sua inclusão na base de cálculo das saídas tributáveis para cálculo do percentual do estorno de crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado (CIAP).

Concluo que a ação fiscal está em conformidade com o disposto no art. 97, VII e art. 100, § 9º a 12º do RICMS/BA, que tratam da vedação de crédito e do estorno do crédito, indicam que para efeito do cálculo do “Coeficiente de Estorno”, pois foi considerado no cálculo dos estornos “o coeficiente de participação das saídas e prestações isentas ou não tributadas no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações isentas ou não tributadas pelo valor total das saídas e prestações”.

O autuado tomou conhecimento da diligência fiscal e não trouxe aos autos qualquer prova que desconstituísse os valores apontados pela fiscalização, que devem ser admitidos como verdadeiros. Contudo, considerando que após os cálculos houve a majoração do débito, ficam mantidos os valores originalmente lançados no Auto de Infração, representando-se a autoridade fazendária a instaurar novo procedimento fiscal para lançamentos dos valores excedentes, nos termos do artigo 156 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr. do Débito	Infração
31/1/2004	9/2/2004	867.569,56	27	60	234.243,78	1
28/2/2004	9/3/2004	836.502,11	27	60	225.855,57	1
31/3/2004	9/4/2004	871.321,04	27	60	235.256,68	1
30/4/2004	9/5/2004	836.353,07	27	60	225.815,33	1
31/5/2004	9/6/2004	800.918,44	27	60	216.247,98	1
30/6/2004	9/7/2004	810.137,67	27	60	218.737,17	1
31/7/2004	9/8/2004	752.460,52	27	60	203.164,34	1
31/8/2004	9/9/2004	727.225,19	27	60	196.350,80	1
30/9/2004	9/10/2004	752.266,44	27	60	203.111,94	1
31/10/2004	9/11/2004	714.091,59	27	60	192.804,73	1
30/11/2004	9/12/2004	708.932,19	27	60	191.411,69	1
31/12/2004	9/1/2005	698.335,78	27	60	188.550,66	1
TOTAL DO DÉBITO					2.531.550,67	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE PARCIAL** o Auto de Infração nº 269280.0001/06-1, lavrado contra **TELEBAHIA CELULAR S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.870.499,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, e VII, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR