

A. I. Nº - 299334.0003/07-1  
AUTUADO - GALAXY BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e CLÁUDIO ANTÔNIO B. MARTINELLI BRAGA  
ORIGEM - IFEP SERVICOS  
INTERNET - 06.05.08

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0090-04/08**

**EMENTA:** ICMS. 1. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. SERVIÇOS ESCRITURADOS SOB A RUBRICA “FACILIDADES”. O ICMS não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de serviços de comunicação. As chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. As aludidas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. Contudo o item assistência técnica deve ser retirado, por não se tratar de serviço de comunicação. Infração procedente em parte. 2. ADICIONAL DO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA. OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. De acordo com o artigo 16-A da Lei 7.014/96, é devido o pagamento da alíquota no percentual de 2%, a título de Adicional para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza na prestação de serviços de comunicação. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de constitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 02/10/2007, exige ICMS totalizando o valor histórico de R\$ 275.354,61, em razão das seguintes irregularidades:

1. Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação. (Valor histórico: R\$ 254.957,98; percentual da multa aplicada: 60%).
2. Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação. (Valor histórico: R\$ 20.396,63; percentual da multa aplicada: 60%).

O autuado, através de advogado, ingressa com defesa às fls. 66 a 78, com suporte nas seguintes alegações:

Preliminarmente, aponta equívocos no lançamento com relação à apuração do tributo sob a alegação de que houve a inclusão na base de cálculo de valores referentes a notas fiscais canceladas, conforme Doc. 04, perfazendo o montante de R\$ 267.620,75, ressaltando que o serviço de telecomunicação não fora prestado pela empresa e que observou, no processamento dos cancelamentos das notas, o que prevêem o Convênio 115/2003 e o Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo.

Nessa seara, explica que no período fiscalizado (de outubro de 2004 a dezembro de 2006), a empresa registrou, contabilizou e emitiu trinta notas fiscais de cancelamento de serviços escrituradas sob o título “anulação valor rel. prest. Serviço” ou “anulação valor serv.

Comunicação”, bem como que, de acordo com a legislação atinente à matéria, quanto à única nota fiscal emitida com destaque do ICMS em agosto de 2006, no valor de R\$ 6.020,99, 50% corresponde à Bahia e 50% a São Paulo, onde o serviço é gerado.

Ademais, assevera que a ação fiscal procedeu indevidamente à tributação do item “outras receitas operacionais”, relativamente aos meses de outubro de 2004 a dezembro de 2005, ocasionando uma exigência a maior no valor de R\$ 7.786,22, salientando que o referido lançamento contábil inclui valores relativos à taxa de cadastro de clientes e às despesas de cobrança de boleto bancário, as quais não sofrem a incidência do ICMS, vez que trata-se de atividade-meio necessária à efetiva prestação do serviço de telecomunicação.

A título exemplificativo, alega que a fiscalização, no mês de dezembro de 2005, lançou ICMS no valor de R\$ 4.017,54 sem considerar que foram cancelados serviços com destaque do tributo no montante de R\$ 3.960,87, resultando numa diferença de R\$ 56,68, que corresponde justamente à indevida tributação de “outras receitas operacionais” no aludido mês, alertando para o fato do item “outras receitas operacionais” se relacionar a atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação, motivo pelo qual estão fora da incidência do ICMS.

Transcreve decisões dos Tribunais, ressaltando a manifestação em favor dos contribuintes, inclusive, para afastar a aplicação do referido Convênio.

Ainda, aduz que procedeu ao recolhimento a maior no período fiscalizado, haja vista ter incluído na base de cálculo do ICMS alguns valores referentes a atividades preparatórias do serviço de comunicação, salientando que, consoante Doc. 03 anexo, a ação fiscal, indevidamente, tributou atividades que não seriam “serviços de comunicação”, tais como adesão, taxa de “pay-per-view”, ponto adicional, reconexão, assistência técnica e outras receitas operacionais.

A seguir descreve as atividades mencionadas, tais como:

Adesão: Compreendem as taxas de acesso ao serviço.

Taxa de Pay per View – Taxa de report pela aquisição de filmes via Central de Atendimento (serviço que atualmente não existe mais).

Ponto Adicional – Valores cobrados referentes pontos adicionais solicitados pelos assinantes.

Reconexão – Valores referentes a assinantes que retornaram à base ou voltaram a contratar determinados tipos de serviços ou pacotes.

Assistência Técnica – Compreende as cobranças referentes às assinaturas dos produtos “Serviço Premium” que permitem ao assinante usufruir de serviços mensais de assistência técnica.

Relata que a planilha anexa (doc. 07), demonstra mês a mês as referidas exigências, totalizando um recolhimento a maior de ICMS no valor de R\$ 102.235,56, que teria direito a ver restituído pela via própria.

Em função dos argumentos que articula, defende a improcedência da exigência a título de ICMS ao Fundo de Pobreza no valor de R\$ 20.396,63, tendo em vista que não há que se cogitar de débito do aludido tributo estadual.

Ante o exposto, requer seja o presente Auto de Infração julgado improcedente.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 163 a 166, nos seguintes termos:

Inicialmente, alegam que o citado Convênio 115/03 não dispõe sobre cancelamentos, bem como que o Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo não pode ser aplicado ao Estado da Bahia, ressaltando que, nos termos do artigo 112 do RICMS/BA, o débito fiscal somente pode ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante de documento fiscal.

Ademais, afirmam que os §§ 3º e 4º da cláusula 3ª do Convênio 126/98, acrescidos pelo Convênio 39/01, apenas podem ser aplicados às empresas prestadoras de serviços de telecomunicação,

indicadas no Anexo Único do referido convênio, dentre as quais não figura o autuado, salientando também que o Estado da Bahia, através do Convênio 59/06, aderiu ao Convênio 123 de 2005, o qual autoriza a não aplicação do disposto no §3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98 a partir de agosto de 2006, o que demonstra que o autuado não está autorizado a efetuar cancelamentos de débito.

A respeito do argumento do autuado de que a fiscalização teria procedido indevidamente à tributação do item “outras despesas operacionais”, aduzem que a empresa não apresentou nenhum documento comprovando que o referido lançamento se refere a valores relativos a taxa de cadastro de clientes e a despesas de cobrança de boleto, informando que o que consta dos arquivos magnéticos previstos no Convênio 115/03 são operações com o código 043, sendo, assim, sujeitas à incidência do ICMS.

Quanto à impugnação da empresa, no tocante à tributação dos serviços de adesão, “pay-per-view”, ponto adicional, dentre outras receitas operacionais, asseveram que, com base no Demonstrativo de Faturamento – Anexo 1, não houve cobrança de ICMS sobre assistência técnica, ressaltando que alguns itens citados pelo autuado são essenciais à prestação de serviço de comunicação no que se refere ao serviço de televisão por assinatura por satélite, o que os torna sujeitos ao ICMS, conforme Convênio 69/98.

Por fim, salientando que a análise da constitucionalidade do Convênio 69/98 não cabe aos autuantes, informam ratificar a base de cálculo concernente a ambas infrações.

## VOTO

Preliminarmente, não acato o argumento defensivo para que seja invalidado o presente auto de infração por afronta da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 à Constituição Federal. A este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, conforme assim preconiza o art. 167, I, do RPAF/99.

Nego o pedido de diligência, sob protesto do patrono da empresa, na sessão de julgamento, haja vista que acorde o disposto no art. 147 do RPAF/99, Decreto 7.629/99, considero suficientes para a formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos, além do que não foram trazidos aos autos provas da sua necessidade.

No mérito, está sendo exigido na infração 01, ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, por ter sido oferecido à tributação parcelas do imposto, sem a inclusão das relativas a “outras receitas operacionais” e de “atividades-meio”, onde sob o entendimento de que não se trataria de serviço de comunicação propriamente dito, o contribuinte teria deixado de incluí-los na base de cálculo do ICMS, em conformidade com o Anexo 1, Demonstrativo de Faturamento, fls. 09 a 12 do PAF, referente aos meses de outubro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006.

Na sua tese de defesa, o autuado contesta a legitimidade do Convênio ICMS 69/98 e transcreve entendimentos de vários doutrinadores neste sentido, porém, estas teses e entendimentos jurídicos não encontram guarida 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 ICMS 69/98.

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.

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 do imposto, o RICMS/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;”

De acordo com o impugnante o valor de R\$ 267.620,75, do total reclamado nesta infração, origina-se de notas fiscais canceladas, procedimento que estaria amparado nas disposições do Convênio 115/03 e nos termos do Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo.

O Convênio ICMS 115/03, dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados, para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica, mas não dispõe sobre cancelamento.

Outrossim, com relação ao Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo, este não pode ser aplicado à outra unidade da Federação, e não possui o condão de atingir a legislação do Estado da Bahia.

Deste modo, rejeito os argumentos da empresa, pois amparados em falsos pressupostos para referendar os cancelamentos de notas fiscais com prestações onerosas de prestações de serviços de comunicação.

De fato, consoante os arquivos magnéticos previstos no Convênio ICMS 115/03, houve emissão de notas fiscais, consideradas a posteriori como indevidas, pelo impugnante, e canceladas através de notas fiscais com CFOP 2.205 “anulação valor rel. prest. Serviço” ou “anulação valor serv. Comunicação”.

Considero que o procedimento de cancelamento não encontra respaldo na legislação vigente, haja vista que o RICMS no art. 112, dispõe que o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante de documento fiscal, devendo ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, como segue:

*Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

*Art. 113. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de Débito", consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no ultimo dia do mês, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos".*

Verifico que embora o contribuinte tenha amparado o procedimento de cancelamento das notas fiscais, com base na cláusula 3ª, §§ 3º e 4º do Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre a concessão de regime especial, na área de ICMS, para prestações de serviços públicos de telecomunicações, conforme estabelecido na cláusula primeira do Convênio ICMS 126/98, fls. 97 a 121, seus dispositivos somente se aplicam às empresas prestadoras de serviços de telecomunicações indicadas no Anexo Único, que não inclui a Galaxy Brasil Ltda.

Ressalto ainda que nas notas fiscais emitidas para amparar os ditos cancelamentos não há qualquer indicação dos tomadores dos serviços e nem referência à origem dos serviços que estariam sendo cancelados.

Deste modo, os argumentos apresentados pela defesa não devem prosperar, pelo que mantenho os valores referentes a estas parcelas, lançados na planilha de fls. 09 a 12.

Também foi exigido ICMS referente às parcelas descritas como mensalidade, adesão, pay-per-view, taxa de pay per view, descontos mensalidade, ponto adicional, PPV – Eventos Especiais, parcelas de adesão, TV Interativa, reconexão, outros produtos, outras receitas operacionais, assistência técnica, Directv Mail, dentre outras, discriminadas nas planilhas referente ao Anexo 1 do PAF, já mencionada.

Analizando, *de per si*, as parcelas que compõem dito demonstrativo, e em conformidade com as definições trazidas pelo sujeito passivo, em sua peça de defesa, constato que todas elas, com exceção de assistência técnica, referem-se a serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação que o autuado fornece aos seus clientes, razão porque devem ser mantidas na exigência fiscal.

Nesse sentido vale transcrever parte do Voto emanado na Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF 191-12/07:

*"O foco das discussões levadas a efeito nesta e noutras decisões recai sobre o alcance ou o significado do que é um serviço de comunicação e seus consectários. Tentando colaborar com esta discussão, podemos realizar, como já o fizeram Estados e contribuintes, um breve estudo, nos limites do Recurso Voluntário que ora apreciamos.*

*Tanto uns como outros percorrem, das premissas até a conclusão, caminhos parecidos na tentativa de encontrar um entendimento que teoricamente lhe sejam mais favoráveis. Ambos inicialmente buscam delimitar o conceito de comunicação dentro da matriz constitucional do imposto estadual e prosseguem discutindo outros conceitos até alcançarem conclusões diversas. E poderíamos dizer que estabelecem um processo dedutivo semelhante com conclusões diversas: o Estado entende que todo e qualquer serviço de comunicação é tributado pelo ICMS e que serviço de valor adicionado é serviço de telecomunicação, espécie do gênero comunicação, e como tal deve ser incluído na base de cálculo do imposto estadual. O recorrente entende a incidência sobre o serviço de comunicação, mas não considera os denominados SVAs como serviço de telecomunicação e, por conclusão, o seu valor não deve ser considerado como integrante da base de cálculo do ICMS. Essa diferença de interpretação está alimentada, máxima venia, por argumentos ponderáveis tanto de um lado como de outro. Há necessidade de distinguirmos os argumentos jurídicos postos. Sem desejar trazer à baila discussões teóricas sobre a argumentação jurídica, tentaremos conduzir o nosso voto pela análise daquilo que a ciência do direito denomina de argumentos institucionais buscando alcançar dentro das nossas limitações*

*analisar os argumentos lingüísticos e sistemáticos. Considerando nos primeiros a linguagem ordinária e técnica e nos seguintes primordialmente contextuais e das decisões judiciais.*

*Acompanhamos o Parecer da PGE/PROFIS entremeado de notas técnicas emitidas por este mesmo órgão consultor.*

*A matriz constitucional do imposto define de forma expressa que estão sujeitas ao ICMS as “operações relativas às prestações de serviço de comunicação” aí incluído como espécie, dentre outros, o serviço de telecomunicação propriamente dita. Observo que no sentido lingüístico temos a “tele”, que exprime a idéia de distância o que nos obriga a supor que este tipo de comunicação deve ocorrer através do uso dos mais variados instrumentos, quais sejam o telefone, o satélite, cabos, fibras óticas, etc. Impõe-se também que ocorra transmissão, emissão ou recepção de sinais, imagens ou sons. Por seu turno a Lei Complementar nº 87/96 seguindo o mandamento constitucional trata dos fatos geradores e define que o imposto estadual incide sobre prestações onerosas de comunicação por qualquer meio e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Também entendo que uma das questões a ser enfrentada é a definição do que deve estar compreendido numa prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito da tributação estadual. Como diriam os estudiosos do Direito econômico, o espírito da economicidade é que justifica a incidência. Não basta a simples comunicação, é fundamental haver a prestação de “serviço”. Buscar na Lei nº 9.472/97 (Lei geral das Telecomunicações) e no Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações, Decreto nº 97.057/97 as definições de serviço de telecomunicação e de comunicação é apenas uma etapa argumentativa. Acredito também que o legislador brasileiro buscou no direito comparado noções sobre os conceitos ora discutidos trazendo para a codex brasileiro expressões que acontecem no mundo todo. Creio que chegamos a uma primeira conclusão no sentido de que o ICMS incide sobre a relação comunicativa, ou seja, sobre uma atividade que em caráter negocial fornece a terceiro, condições materiais para que ocorra a comunicação.*

*Entendo, inicialmente, que cabe ao legislador ordinário federal estabelecer o conceito de comunicação e telecomunicação aplicáveis à regulamentação do setor em vista das questões técnico-jurídicas, não podendo, porém estender-se às consequências tributárias que à luz do nosso Código Tributário Nacional cabe ao ente tributante. E concordamos com a PGE/PROFIS: “em que pese ser possível a lei das telecomunicações definir o que sejam serviços adicionais ou suplementares não foi conferido ao legislador ordinário o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos”.*

*Esta linha de argumentação jurídica nos leva a entender que cabe à Lei complementar definir a hipótese de incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação e como tal explicitar o que deve ou não ser incluído na base de cálculo do imposto. Continuamos nossa concordância com o Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que neste conceito está incluído todo o conjunto de atividade relacionado ao serviço de comunicação, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação e com ele concluímos, estando as chamadas prestações eventuais e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação, perfeitamente caracterizadas como prestação de serviço onerosas de comunicação, estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, face ao dispositivo legal acima exposto. Entendo, também, que dentro do raciocínio jurídico realizado a LC 87/96 quis alcançar todo e qualquer ato ou fato jurídico que amplie os serviços onerosos de comunicação de qualquer natureza, independente, de sua concreção ou não, no mundo fenomênico.*

*Os comentários sobre o Convênio 69/89 afirmando que o mesmo teria criado novos fatos geradores do ICMS ou alargado a base tributária do imposto não faz o menor sentido. Um olhar mais cuidadoso sobre esta norma complementar constatará que se trata de um mero instrumento interpretativo comum usado pelos Estados numa tentativa de harmonizar entendimentos e*

*jamais, inclusive por respeito ao conhecimento técnico dos seus elaboradores, poderia servir para instituir novos fatos geradores, bases de cálculo, etc. matéria reservada, como sabemos, à lei ordinária. Agregar qualquer argumento com base neste Convênio é desconhecer o seu objetivo unicamente esclarecedor do que já está previsto na legislação sobre a matéria.”*

Infração parcialmente mantida, sendo excluído o valor relativo à assistência técnica, no montante de R\$ 0,20, indevidamente cobrado no mês de novembro de 2004, conforme indicação na planilha de fl. 09, que corresponde ao percentual de 27%, o que reduz o valor do ICMS naquele mês para R\$ 31.454,26.

Quanto à infração 02, durante o período de 1º de janeiro de 2002 até 31 de dezembro de 2010, as alíquotas incidentes nas operações relacionadas na alínea “I”, inciso II, do art. 51 do RICMS/BA, serão acrescidas de dois pontos percentuais, cujo valor recolhido estará vinculado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Infração mantida na sua totalidade.

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299334.0003/07-1, lavrado contra **GALAXY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 275.354,41, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR