

**PROCESSO** - A. I. Nº 281081.0001/07-0  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0250-01/07  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 16/06/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0145-12/09

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre todas 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, bem como sobre atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação. O ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário visando impugnar a Decisão de 1ª Instância que declarou a Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$3.686.525,24, em decorrência do cometimento das seguintes infrações imputadas ao autuado:

*“Infração 01. deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente à prestação de serviço de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 3.664.267,00, acrescido da multa de 50%. Consta que em 20/12/2004, o contribuinte apresentou denúncia espontânea, onde reconheceu que os Serviços de Locação de Porta deveriam ser tributados pelo ICMS e efetuou o recolhimento devido em 22/12/2004, conforme Auto de Infração nº 300199.000006/04-7, referente ao período de maio de 2000 a novembro de 2004, conforme documentos acostados aos autos. Consta ainda que, em 03/04/2007, após intimações fiscais, o contribuinte apresentou a fiscalização o seu Relatório de Faturamento denominado SISRED do ano de 2004, em meio magnético, tendo sido verificado que não foram tributados pela empresa nem oferecidos à tributação na denúncia espontânea de 20/12/2004, diversos códigos referentes à prestação de serviços de telecomunicações LOCAÇÃO DE PORTA, conforme anexos 4 e 5, às fls. 23 a 44, o que determinou a exigência fiscal conforme discriminado nos Anexos 01 e 01-A, (fls. 11 a 19), com a base de cálculo apurada, conforme determina a legislação do ICMS, ou seja, com o imposto integrando a sua própria base de cálculo nos termos do artigo 52 do RICMS/BA e 17, §1º, da Lei nº 7.014/96.*

*Consta também que foi constatado que todas as receitas auferidas referentes às prestações de serviços de telecomunicações “Locação de Porta” (NFST autuadas) estão lançadas no livro Registro de Saídas do contribuinte, na coluna “isentas ou não tributadas”, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, não existindo destaque do imposto nas faturas emitidas para seus clientes, decorrente do entendimento do contribuinte de não tributação de tais serviços;*

*Infração 02. deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente à prestação de serviço de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de maio, junho, outubro e novembro de 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 18.947,24, acrescido da multa de 50%. Consta que em 03/04/2004, após intimações fiscais, o contribuinte apresentou a fiscalização o seu Relatório de Faturamento denominado SISRED do ano de 2004, em meio magnético, tendo sido detectada a falta de recolhimento do ICMS relativo à prestação de serviço de telecomunicações “Digitronco, Frame Relay e Advanced Services”. Consta ainda que, as receitas auferidas estavam lançadas no livro Registro de Saídas, na coluna “isentas ou não tributadas”, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, conforme entendimento do autuado. Consta também que a base de cálculo foi apurada na forma prevista na legislação do ICMS, ou seja, com o imposto integrando a sua própria base de cálculo.*

*Infração 03. deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente à prestação de serviço de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de setembro de 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 3.311,00, acrescido da multa de 50%. Consta que em 03/04/2004, após intimações fiscais, o contribuinte apresentou a fiscalização o seu Relatório de Faturamento denominado SISRED do ano de 2004, em meio magnético, tendo sido detectado a falta de recolhimento do ICMS relativo à prestação de serviço de telecomunicações “Acesso Dial UP”. Consta ainda que, as receitas auferidas estavam lançadas no livro Registro de Saídas, na coluna “isentas ou não tributadas”, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, conforme entendimento do autuado. Consta também que a base de cálculo foi apurada na forma prevista na legislação do ICMS, ou seja, com o imposto integrando a sua própria base de cálculo, conforme inclusive o entendimento da PGE.”*

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 85 a 95 e a Junta de Julgamento, ao decidir a lide, inicialmente não acolheu o pedido de revisão do feito. No mérito, a Decisão de 1º grau se valeu dos seguintes fundamentos, a seguir transcritos.

**“Quanto à base de cálculo:**

*“No respeitante à base de cálculo, como a metodologia de apuração utilizada na autuação foi a mesma para as infrações 01, 02 e 03, entendo que nada obsta que a sua apreciação seja feita conjuntamente, conforme passo a fazer a seguir.*

*Conforme esclareceram os autuantes, todos os valores apurados na autuação estavam consignados nas colunas “isentas ou não tributadas” do livro de Registro de Saídas e no Relatório de Faturamento - SISRED do contribuinte, demonstrando assim que o autuado não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço, por entender que os serviços não eram tributados pelo ICMS. Aduziram os autuantes que a certeza quanto a este procedimento empregado pelo autuado restou provado com o comunicado oficial emitido para seu cliente Lojas Insinuante de que não incluiu nas faturas o ICMS e que assim procederá nas próximas faturas.*

*Verifico que o próprio autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, porque assim já referendou o próprio STF, divergindo apenas quanto à autuação que considerou como líquido o valor cobrado, adicionando a este o imposto, obtendo-se assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de “gross up”.*

*Efetivamente, não vejo como prosperar o argumento defensivo, pois, a meu sentir, os autuantes agiram corretamente quanto à apuração da base de cálculo. Parece-me evidente que, ao não oferecer à tributação as parcelas dos serviços prestados, o autuado não computou como deveria ter feito o valor do ICMS, significando dizer que, o valor cobrado do cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o valor do ICMS.*

*Coaduno com o entendimento externado pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE/PROFIS, através de Parecer quando disse: “Aliás, grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base impositiva feita pelo legislador, sob pena de se fazer tabula rasa do comando normativo expresso na Lei Nacional do ICMS.”*

*Indubitavelmente, no presente caso, a base de cálculo foi apurada conforme manda o artigo 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito, não havendo inovação por parte dos autuantes, mesmo porque não poderiam inovar por exercerem uma atividade plenamente vinculada à lei.*

*“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”.*

*Portanto, correta a base de cálculo apurada referente às infrações 01, 02 e 03”.*

**Em relação às notas fiscais canceladas:**

*“No que concerne às Notas Fiscais canceladas, referentes às infrações 01 e 02, verifico que o contribuinte em momento posterior a apresentação de peça de defesa requereu a juntada de cópias daquelas que teriam sido canceladas. Observo que consta nas referidas Notas Fiscais, no campo direito inferior, a expressão “CANCELADO”.*

*A meu ver, a juntada de cópias das Notas Fiscais acima referidas não é suficiente para elidir a autuação como pretende o contribuinte.*

Nos termos dos artigos 210, §1º e 211 do RICMS/BA, abaixo transcritos, obrigatoriamente deverá constar declaração do motivo determinante do cancelamento, tanto na Nota Fiscal quanto no livro fiscal próprio, assim como não poderá ser cancelado o documento fiscal que tiver sido escriturado no livro fiscal próprio.

*“Art. 210. Quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão no talonário, formulário contínuo ou jogos soltos todas as suas vias, com declaração do motivo que houver determinado o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.*

*§ 1º O motivo do cancelamento do documento fiscal será anotado, também, no livro fiscal próprio, na coluna “Observações”.*

*Art. 211. Não poderá ser cancelado o documento fiscal que tiver sido escriturado no livro fiscal próprio, ou que tiver dado trânsito à mercadoria.”*

Ora, as Notas Fiscais referidas pelo autuado estão regularmente lançadas e escrituradas tanto no Relatório de Faturamento – SISRED como no livro Registro de Saídas, não existindo nenhum registro nos citados documentos sobre qualquer tipo de cancelamento, conforme exige o RICMS/BA. Vê-se claramente que as Notas Fiscais de Prestação de Serviços de Telecomunicação – NFST nºs 990018111 e 990018113, dentre outras indicadas pelo autuado como canceladas estão regularmente escrituradas, com todos os valores da prestação devidamente indicados, não existindo nenhuma declaração ou registro do real cancelamento na coluna “Observações”.

A análise do livro Registro de Saídas do contribuinte vai de encontro às suas alegações, haja vista que na ocorrência de cancelamento se verifica que as Notas Fiscais são escrituradas sem discriminação dos valores nas colunas “valor contábil”, “base de cálculo”, “ICMS” “isentas e outras”. Constatou-se que o contribuinte expressamente escritura na coluna “Observações” o aviso do cancelamento como, por exemplo, ocorreu com a Nota Fiscal nº 990018114, que realmente foi cancelada pelo autuado, constando na coluna “Observações” do livro Registro de Saídas o registro do cancelamento, não existindo corretamente nenhum lançamento nas demais colunas.

Certamente, a inobservância pelo autuado das disposições regulamentares acima referidas poderia ser ultrapassada, caso este apresentasse elementos de provas hábeis que confirmassem as suas alegações, como v.g. declaração do tomador do serviço indicado na Nota Fiscal; o não ingresso de receita nos registros contábeis; etc. Contudo, como isso não ocorreu, entendo que a exigência fiscal considerando todas as Notas Fiscais arroladas na autuação como válidas está correta, tanto para a infração 01 quanto para a infração 02.

Noto que o lançamento realizado pelos autuantes referente à infração 01 apurou o ICMS por dentro no valor de R\$ 3.664.267,03. No tocante à infração 02, constato que no levantamento realizado os autuantes relacionaram as Notas Fiscais nºs 990018639; 990018657; 990019056; 990019055; 990019209 e 990019234, que perfazem o total de serviços prestados (Digitronco; Frame Relay e Advanced Services) no valor de R\$ 51.227,74, com ICMS calculado por dentro no valor de R\$ 18.947,25.

Cumpra registrar que, apesar de a infração 01 indicada no Auto de Infração em lide se referir ao período de janeiro a dezembro de 2004, o ICMS exigido diz respeito à prestação de serviços de “Locação de Porta” com códigos diversos do exigido no Auto de Infração nº. 300199.006/04-7, que também alcançou o período de janeiro a novembro de 2004 e fora objeto de reconhecimento e recolhimento do débito pelo contribuinte, conforme documentos anexados aos autos.”

#### **Questão referente à não-incidência do ICMS nos denominados serviços preparatórios ou atividades-meio:**

*“Quanto à não-incidência do ICMS sobre os serviços autuados, referentes às infrações 02 e 03, vejo que o sujeito passivo sustenta que o ICMS-comunicação somente incide quando há uma efetiva transmissão de mensagem do emissor ao receptor, por um terceiro contratado para prestar o serviço de comunicação e que atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, mas que não envolvem a consecução de uma efetiva relação comunicativa, fogem à hipótese de incidência do mencionado imposto.*

Além de posições doutrinárias como de Helena de Araújo Lopes Xavier, cujo entendimento é de que “o conceito de prestação de serviços de comunicação é utilizado expressamente pela Constituição e pela Lei Complementar para definir e limitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, devendo, pois, determinar-se qual é a natureza jurídica do serviço, cuja prestação consiste em assegurar a comunicação. Na verdade, o conceito de comunicação é, por si mesmo, elemento essencial definidor da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, porquanto é ele que identifica o serviço cuja prestação é tributável pela competência própria daqueles”. Ou de Damasceno Borges de Miranda que ensina que qualquer hipótese que se configure como prestação onerosa de serviços de comunicação estará dentro da abrangência da incidência do ICMS, em franca conformidade com a Constituição e com a LC 87/96. Ainda do tributarista Carlos Augusto Coelho Branco que diz: “Se é impossível a execução da prestação do serviço de telecomunicação sem a utilização do serviço a ele conexo, entendemos que este último tem a sua natureza modificada, passando a se confundir com o próprio serviço de telecomunicação. Isto porque não há como dissociá-los. Nesta hipótese, é admissível a

*incidência do ICMS, uma vez que o “serviço conexo” adere ao serviço de telecomunicações, sem que haja possibilidade de o último ser prestado isoladamente.*

*Em suma, se o “serviço conexo” é o meio para execução da obrigação contratada (condição, instrumento, caminho etc.), parece-nos tratar-se de serviço de telecomunicação, sujeito ao imposto estadual”..*

*A Procuradoria da Fazenda Estadual do Estado da Bahia – PROFAZ, em Parecer 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 esclarece que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Em outras palavras: “é a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra”.*

*Também no que se refere aos serviços, a matéria é pacífica neste CONSEF, que tem prolatado decisões pela procedência da autuação, em virtude da previsão legal no sentido de abranger, como serviço tributável de comunicação, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra.*

*A propósito, reproduzo abaixo parte da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0167-12/04:*

*“A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, diz que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e que este imposto incide, entre outros fatos geradores, sobre 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. Vê-se, pois, que a lista não é exaustiva, mas inclui alguns modos notoriamente conhecidos e utilizados de prestação dos referidos serviços. Todos os outros modos de prestar onerosamente serviços de comunicação estão sujeitos ao imposto estadual. As eventuais exceções teriam que estar reguladas na própria Constituição Federal, na legislação infraconstitucional competente ou na legislação estadual. Ou seja, a Lei Geral de Telecomunicações, em que se baseia o recorrente, não é competente para regular tributos, especialmente tributo de competência exclusiva dos Estados.*

*Deve ser mantida a Decisão de 1ª Instância porque está fundada na legislação infraconstitucional e estadual e porque o autuado, ora recorrente, não apresentou elementos de prova capazes de revelar defeitos na autuação e porque as teses que defendem não se revelam lastreadas em leis de natureza tributária. Pelo contrário, a argumentação da empresa resume-se, em essência, na tese de que serviços que adicionam valor a serviços de comunicação não teriam a mesma natureza deste e, portanto, não estariam sujeitos ao imposto estadual. Ocorre que a expressão “serviço de valor adicionado” não é capaz de revelar a natureza dos serviços prestados e, portanto, não se presta para revelar o tratamento tributário a eles aplicável. Esta expressão, de legislação alienígena em relação ao ICMS, pode se prestar para a regulação da atividade comercial, matéria de competência da União. Mas não para imunizar quaisquer fatos da incidência tributária, matéria de reserva de lei específica.*

*Entendo que todos os serviços auxiliares ou complementares necessários à prestação dos serviços de telecomunicações são serviços da mesma natureza daqueles e assim sujeitos ao ICMS, até porque todas as despesas debitadas aos usuários dos serviços compõem o valor das operações, base de cálculo do ICMS nos termos da legislação pertinente.*

*No que concerne à base de cálculo, o preço do serviço (tarifa) não reflete o valor da operação com a base de cálculo do ICMS, pois o imposto compõe o valor da operação para incidência do imposto. Assim, está correta a forma de cálculo praticado pelo Fisco baiano, fazendo incluir o imposto incidente em sua própria base de cálculo.*

*Ante o exposto, acolho o Parecer opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”*

*Diante do exposto, não resta dúvida que os serviços objetos da autuação estão sujeitos ao ICMS, sendo as infrações 01, 02 e 03, integralmente subsistentes”.*

Importante registrar que, por ocasião da defesa, o recorrente reconheceu a procedência parcial do lançamento, quanto o serviço “locação ou aluguel de porta”, integrante do item 1, do Auto de Infração, impugnando, todavia, o acréscimo de imposto decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo da exigência fiscal, como também as notas fiscais que afirma foram devidamente canceladas. Reconheceu também a procedência de parte da infração 2, referente ao serviço de

Digitronco, efetuando o pagamento da prestação relacionada à Nota Fiscal nº 990018639, sem a inclusão do ICMS por dentro. Impugnou também, em relação ao item 2 do lançamento, as notas fiscais que afirma foram canceladas, por não haver nestes casos o recebimento pela prestação do serviço que não chegou a ser efetivado. Procedeu juntada de cópias dos documentos de arrecadação, anexados às fls. 193 a 194 e correspondente documento contendo a composição dos referidos recolhimentos (doc. fl. 198).

Nas razões recursais, o contribuinte, através de seus advogados, sustenta a necessidade de reforma da Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, apontando, inicialmente, que as parcelas remanescentes da infração 1 e quase totalidade da infração nº 2 se referem a serviços cujas notas fiscais foram canceladas. Não havendo, em decorrência, a prestação do serviço, conforme tenta provar através petição protocolada em 25/06/2007, onde foram apresentadas as notas fiscais canceladas, pede a exclusão dessas operações do montante que compõe os dois primeiros itens do lançamento.

Em seguida, em relação às infrações 2 e 3, sustenta que a exigência fiscal é ilegítima por se referirem a serviços não sujeitos à incidência do ICMS. Argumenta que o ICMS – Comunicação somente incide quando há efetiva transmissão de mensagem, do emissor “A” para o receptor “B”, por um terceiro contratado (prestador do serviço de comunicação). Em relação aos serviços impugnados, envolvendo as rubricas *frame relay*, *advanced services* e *acesso dial up*, contestou o lançamento, sustentado que os mesmos são atividades preparatórias e conexas aos serviços de comunicação, mas não envolvem e consecução de uma efetiva relação comunicativa. Em defesa dessa tese, reproduziu trechos de estudos doutrinários de autoria dos profs. Eduardo Bottallo, Geraldo Ataliba, Aires Barreto e Roque Carraza, além da Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, pela sua 1ª turma, no Acórdão nº 3698. Ressaltou que em relação aos serviços autuados recolhe ISS. Formulou pedido de perícia.

Quanto ao critério de apuração da base de cálculo defende que na exigência fiscal em lide houve violação ao art. 13, inc. 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, tendo o fisco baiano tomado tal preço como valor líquido, acrescentado ao mesmo a parcela do ICMS, com a inclusão do imposto “por dentro”, calculado à alíquota de 27%. A adoção desse critério, no entender da parte recorrente, implicou em alargamento da base de cálculo e na majoração da alíquota, razão pela qual defendeu a impossibilidade jurídica do fisco acrescentar, ao preço efetivamente praticado, valores não recebidos de seus clientes. Visando embasar esse entendimento fez juntada aos autos do Parecer elaborado pelo prof. Hamilton Dias de Souza (doc. nº 05 da impugnação). Requereu a realização de perícia técnica. Fez a indicação de assistente técnico para acompanhamento dos trabalhos periciais. Formulou quesitos em torno dos pontos em que embasou o seu Recurso Voluntário. Pediu a reforma da Decisão de 1ª Instância para se declarar a improcedência das parcelas remanescentes do lançamento de ofício.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em Parecer acostado às fls. 293 a 303, da lavra do dr. Raimundo Luiz de Andrade, afirmou que a irresignação desvelada na súplica recursal gravita em torno das seguintes questões:

1. da inexigibilidade de parte da autuação relativamente às notas fiscais supostamente canceladas;
2. da suposta não incidência do ICMS sobre os serviços autuados;
3. da suposta demonstração errônea do critério adotado pelo fisco baiano para o cálculo do ICMS.

Quanto à ocorrência do fato gerador que compõe os itens I e II do Auto de Infração, advogou que os documentos juntados pelo recorrente são inidôneos para produzir a prova pretendida, no sentido de demonstrar os supostos cancelamentos das operações, pois essa declaração conflita com as informações contidas no livro fiscal Registro de Saídas, vez que na escrita do autuado não há qualquer observação quanto ao cancelamento dos documentos fiscais. Opina pela

manutenção da exigência fiscal, visto que o cancelamento das notas fiscais de prestação de serviços não foi plenamente provado, na forma da legislação do ICMS em vigor.

Em relação ao ICMS incidente sobre os serviços elencados nas infrações II e III do Auto de Infração, aduziu que a Constituição Federal, ao tratar do ICMS - Comunicação, não restringiu a incidência do imposto estadual, permitindo aos entes federados tributarem qualquer espécie de prestação onerosa de serviço de comunicação, conforme foi explicitado no texto da Lei Complementar nº 87/96. Afirmou que o signo lingüístico “por qualquer meio”, utilizado no inciso III, do art. 2º, da referida lei, como complemento à “prestações onerosas de serviços de comunicação”, conferiu a este a universalidade para abranger e fazer incidir o tributo sobre todo e qualquer fato que se subsuma ao termo “serviços de comunicação”. Ressaltou ainda que o termo “inclusive”, também utilizado pelo legislador, demonstra que as ações arroladas no inciso da lei, que compreende as expressões “*geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza*”, são apenas exemplificativas e não taxativas, o que permite ao legislador estadual estabelecer e ampliar as hipóteses em que ocorrerão o fato gerador do ICMS - Comunicação a seu livre dispor, desde que dentro dos moldes constitucionais e de acordo com a Lei Complementar. Sustenta, em complemento à sua tese, que a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472), em seu art. 60 c/c o art. 110, definem serviço de telecomunicações como o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, abarcando assim, a disponibilização de canais ou condutos (meios de comunicação) para transportar mensagens. Nessa linha de entendimento, cita os ensinamentos doutrinários dos profs. Carlos Augusto Coelho Branco e Mário Celso Santiago Menezes, cujos artigos foram reproduzidos em parte nos autos. Por conseguinte, se posiciona em defesa da autuação, por entender que a realização dos serviços de *digitronco, frame relay, advanced services e acesso dial up* estão alcançados pelo conceito de serviço de comunicação, exatamente por serem meios que viabilizam e disponibilizam os canais para a realização da comunicação.

Em relação à formatação da base de cálculo do ICMS, através da inclusão do imposto sobre a sua própria base impositiva, o representante da PGE/PROFIS afirma que a questão suscitada pelo recorrente já se encontra pacificada nos Tribunais Superiores, com posicionamento favorável à legalidade e constitucionalidade de denominado “ICMS por dentro”. Citou a Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 212.209-2/RS, que teve como relator o Min. Nelson Jobim, declarando que a partir dessa “*decisum*”, os acórdãos STF que tratam desta questão vêm referendando o entendimento de que o “ICMS por dentro” é constitucional. De igual maneira, nos informa o representante da PGE/PROFIS, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), tem pacificado o entendimento de que o “ICMS por dentro” está de acordo com o ordenamento jurídico. Nesse sentido, citou a Decisão daquela corte superior, no Agravo Regimental de nº 908993/SP, de relatoria da Min. Eliana Calmon, com o seguinte teor: “*Tributário – Agravo Regimental – Agravo de Instrumento – ICMS – Base de Cálculo – Inclusão do próprio tributo (cálculo por dentro) – Legalidade – Precedentes. “1 - Esta Corte pacificou o entendimento e concluiu pela legalidade do chamado “cálculo por dentro” (base de cálculo integrada pelo imposto que incidiu na operação anterior). 2 – Precedentes do STJ. 3 – Agravo regimental não provido*”.

Conclui opinando pela procedência da atuação no que se refere ao cálculo do “ICMS por dentro”.

Em seguida, valendo-se de Parecer já exarado pela PGE/PROFIS em autuações semelhantes, versando sobre as mesmas questões debatidas nos presentes autos, fez a transcrição “*in totum*” do estudo de autoria do Procurador-Assistente, Dr. José Augusto Martins Jr., afirmando ser esta a posição reiteradamente defendida pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia em todas as instâncias. Pela importância do tema, também reproduziu neste relatório, as conclusões do Parecer mencionado, nos pontos que há identidade com a matéria posta em discussão na presente lide, conforme abaixo:

#### **I – DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.**

*Aduz o recorrente, em apertada síntese, que o FISCO baiano teria utilizado equivocado critério de cálculo de ICMS, determinando artificialmente o preço do serviço para nele fazer incidir o imposto, desconsiderando, desta forma, o valor da prestação estabelecido pelo recorrente, segundo as normas da ANATEL.*

*Alegou o suplicante que a fiscalização não se limitou a aplicar a alíquota devida sobre a receita auferida com os serviços de comunicação autuados, violando o disposto no art. 13, III, da Lei Complementar 87/96, pois o ICMS é calculado com base naquilo que foi efetivamente pago pelo tomador de serviço.*

*Pois bem, esta é a fundamentação da súplica recursal.*

*Em primeira análise da questão, tentemos delinear o conceito de base de cálculo de um tributo, abeberando-se dos ensinamentos ministrados pelo jurista Geraldo Ataliba, no seu notável livro “Hipótese de Incidência Tributária”, verbis :*

***“Base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur “. (Grifo nosso)***

*Em vista do acima sublinhado é possível inferir que todo operador e intérprete da norma tributária impositiva fica absolutamente vinculado ao conceito normativo delineado na forma da base de cálculo in abstracto.*

*Neste diapasão, conclui-se que a base de cálculo abstrata pode abarcar totalmente ou parcialmente o fato imponible desvelado no mundo fenomênico.*

*Assim, estabeleceu o legislador complementar como elemento formador da base de cálculo in abstracto do ICMS, na redação do art. 13 da Lei Complementar 87/96, o próprio o montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro” do tributo estadual.*

*Nesta senda, fácil se entremostra, por expressa opção política do nosso legislador complementar, que na formatação da base de cálculo do ICMS imperioso se faz a adição à base imponible real, ou seja, valor líquido do preço do serviço de comunicação in casu, o valor do próprio imposto, subsumindo, assim, base calculada ou real à base imponible normativamente prevista.*

*Em sendo assim, não há que se falar em qualquer arbitrariedade do FISCO em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo Estadual, desde que, os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS.*

*Aliás, grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base imponible feita pelo legislador, sob pena de se fazer tábula rasa do comando normativo expresso na Lei Nacional do ICMS.*

### ***Lex clara non indiget interpretatione***

*Imaginar ao contrário seria efetivamente legitimar as hipóteses de subfaturamento programado das bases imponíveis do imposto, relativo à circulação de mercadorias, serviços de transporte e de comunicação.*

*Afinal, quanto menor a base imponible calculada, menor o imposto a recolher.*

*Assim, não acolho as argumentações expendidas pelo recorrente neste ponto, pois contrariam frontalmente a texto expresso de lei.*

## ***II – DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.***

*Principiaremos nossa exposição tentando fazer uma delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, delimitando, por conseguinte, o alcance de expressões contidas nas leis específicas que regulam as atividades relacionadas com a matéria.*

*Preconizou o inciso II, do art. 155, da Constituição Federal, competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre **prestações de serviços** de transporte interestadual e intermunicipal e **de comunicação** (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Neste passo, restou expressamente definido estarem sujeitas ao ICMS as prestações de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele, senão observemos.*

*A Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, ao tratar dos fatos geradores do imposto, dispôs in verbis:*

***Art. 2º O imposto incide sobre:***

***I - .....***

***II - .....***

**III - 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. (grifo nosso)**

Portanto, o ponto crucial da questão é conceituar e definir a **prestação onerosa de serviço de comunicação**, para efeito de tributação.

Neste diapasão, faz-se necessário abeberarmos da definição que lhes é dada pelas normas de direito privado, conforme determina o art. 110 do CTN, que preceitua:

**Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifo nosso)**

Dissecaremos, desta maneira, a hipótese de incidência em debate para melhor facilitar a visualização da questão.

Iniciaremos definindo brevemente o que é uma **prestação onerosa**.

A **prestação** é o objeto de uma obrigação cuja origem pode derivar de um contrato, declaração unilateral de vontade, atos ilícitos e, em última análise, de lei, fonte primária de todas as obrigações.

Pois bem, para definirmos a onerosidade utilizaremos a precisa definição esposada pelo grande jurista Caio Mário da Silva Pereira, verbis :

**"consideração, como critério de classificação, as declarações de vontades geradoras, mas o efeito do negócio. É oneroso o que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente, e gratuito aquele no qual uma pessoa proporciona a outra um enriquecimento, sem contraprestação por parte do beneficiado (Instituições do Direito Civil, Forense, Vol. 1, página 239).**

Este é, portanto, a definição de uma prestação onerosa. Passemos, agora, a definição de serviços de comunicação, conjugando-o com a definição acima alinhavada.

Como dito alhures, utilizaremos o conceito estabelecido positivamente em nosso ordenamento jurídico, precisamente no Decreto n.º 97.057, de 10 de novembro de 1997 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações):

**COMUNICAÇÃO - Transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.**

Portanto, a comunicação pode se dar unilateralmente, sem que haja "resposta", como ocorre no caso da utilização de "paging."

Estabelecida esta premissa conceitual, é necessário se estabelecer o conceito de comunicação para efeito de tributação do ICMS.

O Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, ao decidir a ADIN n.º 1.467-6/DF, prolatou acórdão nos seguintes termos:

**(a) ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação;**

**(b) o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação.**

Neste sentido, ancorado na definição desvelada na Corte Constitucional, é possível chegar à conclusão que, abstraindo-se da questão da onerosidade a que se refere a Lei Complementar 87/96, a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.

Em outras palavras, a Constituição da República ao arrolar os serviços de comunicação em seu art. 155, II, não se refere à comunicação propriamente dita, em seu sentido literal, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa.

Fácil se entremostra, assim, que a regra matriz do ICMS é prestar serviços de comunicação, e não simplesmente realizar a comunicação.

Aliás, nesta senda conceitual, posicionou-se o ilustre jurista Roque Antonio Carraza, verbis :

**Note-se que 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.**(Roque Antonio Carraza, in ICMS, Ed. Malheiros, pág. 115 e 116).

Desta maneira, resta Inquestionável que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação ou facilitação.

Dito isto, tracejaremos, em breve suma, o conceito positivo de serviços de Telecomunicação.



A Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs no caput de seu artigo 60 o conceito positivado de serviços de telecomunicação:

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

Uma leitura, mesmo que breve, da norma acima exposta deixa absolutamente claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica, sem sombra de dúvida, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

Em sendo assim, estando às chamadas prestações eventuais e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizados pelas concessionárias de serviços de telecomunicação perfeitamente caracterizadas como prestações de serviço onerosas de comunicação, as chamadas prestações eventuais ou complementares estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, face ao disposto nos dispositivos legais e constitucionais retro mencionados.

É palmar, neste foco, que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, como, aliás, não poderia criá-los, e tampouco alargou a base tributária do imposto, conforme tentou sustentar o recorrente.

Nesta trilha percorreu Decisão prolatada pelo juiz titular da Nona Vara de Fazenda Pública da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança n.º 6.407.330/98, verbis:

**No inciso III do art. 2º da LC n.º 87/96, quando a lei fala em geração, emissão, recepção entre outras, não está definindo quais são as atividades que considera serviço de comunicação, mas apenas listando algumas que estariam inclusas nesse conceito. Não se tem nesse inciso uma definição. De fato, essa foi estabelecida pela Lei n.º 9472/96 em seu art. 60 (Lei Geral de Comunicações)**

.....  
**Não acredito que o Convênio n.º 69/98, ao listar o serviço de instalação, estaria alterando a base de cálculo do ICMS, o que é inconstitucional. Ele apenas do enumera uma das atividades incluídas na definição da lei acima mencionada, que, por sua vez, apenas interpreta um conceito vago estabelecido tanto na Lei Complementar que institui o imposto, como na Constituição Federal. Não houve, repito, qualquer alteração ou aumento de base de cálculo.**

**Através do princípio da anterioridade, o sistema jurídico brasileiro impõe que a lei tributária somente se aplique a fatos geradores ocorridos após a sua publicação.**

Ante o exposto, impõe-se concluir que: a) o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; b) a exigência do imposto incidente também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e às atividades que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação.

Neste fecho, entendo não caber qualquer guarida às alegações esposadas pelo recorrente, entendendo perfeitamente emoldurado no campo de incidência do ICMS os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual ou não, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na Lei Complementar n.º 87/96, devidamente explicitado pelo Convênio n.º 69/98, verbis

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

Assim não há como prevalecer à pretensão instilada pelo recorrente, que por um lado defende a validade conceitual do que se entende como serviços suplementares explicitado na cláusula Primeira do Convênio 69/98, acrescido da normatização prevista na Lei de Telecomunicações e, por outro lado, discute a constitucionalidade do próprio Convênio ora fustigado.

Aliás, quadra apontar, que trafegou corretamente o legislador complementar em conferir ao arquétipo formativo do fato gerador do ICMS, no que se refere às prestações de serviços de comunicação, uma certa elasticidade, como um conceito jurídico indeterminado esperando sua completude, pois, como é consabido, a lei é, sempre, uma normatividade cristalizada, mas os fatores sociais que a originam estão em incessante mudança. Neste passo, desprezar ou olvidar do alcance eficaz da tributação serviços prestados pelos grandes conglomerados de Telecomunicações sob o pífio argumento de que estas atividades não foram contempladas na Lei de Telecomunicação como serviço propriamente de comunicação é de uma fragilidade imensa, além de afrontar claramente cláusulas pétreas da constitucional como v.g., o princípio federativo e da razoabilidade.

*Nesta ordem, é preciso entender que o processo hermenêutico deve se vincular ao texto positivado e ao contexto de aplicação da norma positivada.*

*Parenteticamente, cabe, neste ponto, há de se esclarecer outro obstáculo intransponível à tese levantada pelo recorrente, observemos.*

*Cediço, consoante o mais elementar conhecimento na seara tributária, que o Código Tributário Nacional foi albergado constitucionalmente como Lei Ordinária com status de Lei complementar, dentro do arrimo previsto no art. 146 do CF/88.*

*Nesta senda, estabeleceu o CTN no seu art. 109 que, in verbis :*

***Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.***

*Dentro desta tez legal, verifica-se que o legislador buscou conferir ao ramo autônomo do Direito Tributário a prerrogativa ou a força de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado, inclusive, por ficção jurídica, aglomerando-os em um mesmo linde conceitual.*

*É palmar, assim, que o Legislador Complementar, dentro do alicerce permissivo constitucional, fundiu em uma só estrutura conceitual, todo tipo de serviço ligado à perfectibilização da atividade de comunicação, independente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar), dando-lhes efeitos jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS.*

*Nem se diga que, a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares um conceito excludente da incidência do imposto estadual, pois em que pese ser possível definir estes conceitos em seu corpo normativo, não conferiu o legislador complementar e, por via reflexa o legislador constituinte, o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos devidamente delineados nos arquétipos legais previstos na Constituição e na Lei Complementar do ICMS.*

*Portanto, não há como se aceder à tese esposada pelo recorrente.”*

## **VOTO**

Inicialmente, deixamos de acatar o pedido de perícia requerido pelo recorrente no sentido de demonstrar o mecanismo utilizado pelo fisco na composição da base de cálculo do tributo, o cancelamento das notas fiscais e a natureza dos serviços objeto da exigência fiscal. No presente caso não há controvérsia probatória a ser enfrentada. Como bem fundamentou o sr. julgador de 1ª instância, não há necessidade ou indispensabilidade de remessa dos autos para avaliação por um perito técnico. Isto porque, a perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame. Os questionamentos suscitados pelo autuado encontram respostas nos documentos acostados aos autos, inclusive, na própria documentação do contribuinte e na legislação do ICMS, conforme se verá no exame das questões relacionadas ao mérito da causa. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que dispõe:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*(...)*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

No que concerne ao pedido de exclusão das notas fiscais canceladas, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, nos dispositivos que tratam do cancelamento de documentos fiscais (arts. 210 e 211) determina que na hipótese de cancelamento de documento fiscal, conservar-se-ão no talonário, formulário contínuo ou jogos soltos, todas as vias, com a declaração do motivo que houver determinado o cancelamento e referência, se for, o caso, ao novo documento emitido. Além disso, as citadas normas determinam que o motivo do cancelamento também deverá ser anotado no livro fiscal próprio, na coluna “Observações”, não se devendo cancelar documento fiscal que já tiver sido escriturado em livro fiscal próprio, ou que tiver dado trânsito à

mercadoria. Conforme observaram os autuantes, em suas intervenções no processo, não existe nenhuma informação, nem no livro fiscal de saída nem no relatório Siscred (Relatório de Faturamento), sobre qualquer tipo de cancelamento. Os lançamentos efetuados pelo contribuinte em sua escrita fiscal revelam que os documentos fiscais não foram cancelados. Ademais, foi constatado, no curso da ação fiscal, que todas as notas fiscais de prestação de serviços de telecomunicações tiveram seus valores devidamente lançados no livro de saídas, diversamente de outras notas fiscais, que não integraram a autuação, em que o contribuinte não lançou valores, fazendo constar, tão-somente, no campo próprio do livro fiscal, os motivos que ensejaram o cancelamento. Ademais, o art. 306 do RICMS-BA determina que a nota fiscal de serviços de telecomunicações seja emitida, no mínimo em 2 vias. Havendo cancelamento, torna-se também indispensável para fins de comprovar a não realização do serviço a juntada de todas as vias do documento fiscal. Limitou-se o autuado a apresentar a 2ª via da NFST, não trazendo aos autos a 1ª via, destinada ao tomador do serviço.

Conforme foi destacado pelo julgador de 1º grau em seu voto “*Certamente, a inobservância pelo autuado das disposições regulamentares acima referidas poderia ser ultrapassada, caso este apresentasse elementos de provas hábeis que confirmassem as suas alegações, como v.g. declaração do tomador do serviço indicado na Nota Fiscal o não ingresso de receita nos registros contábeis; etc. Contudo, como isso não ocorreu, entendo que a exigência fiscal considerando todas as Notas Fiscais arroladas na autuação como válidas está correta, tanto para a infração 1 quanto para a infração 2. Não acolho a tese levantada pelo recorrente*”.

Considero, portanto, correta a decisão de 1º grau, razão pela qual indefiro o pedido de exclusão das notas fiscais, pois não restou provado que serviços de comunicação não foram efetivamente prestados aos respectivos destinatários.

No mérito, o recorrente embasa o pleito recursal, quanto à exigência do ICMS sobre os denominados serviços de valor adicionado (SVA), também denominados de utilidades, serviços acessórios, suplementares ou preparatórios à prestação do serviço de telecomunicação, em lições doutrinárias e decisões judiciais que lhe são favoráveis. A matéria exposta neste lançamento de ofício é daquelas das mais complexas que envolvem o ICMS e, em relação a qual, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, ainda não há pacificação, nem no âmbito doutrinário e nem no âmbito judicial, já que o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou, de maneira definitiva e com efeito “erga omnes” sobre a questão.

As unidades da Federação, por outro lado, têm posição unânime no sentido de que a exigência fiscal em tela encontra amparo no texto constitucional, tese também sustentada no bem elaborado parecer da PGE/PROFIS, interpretando comandos existentes na Lei Complementar do ICMS e nas legislações estaduais, sendo que a matéria, em nosso RICMS, encontra-se inserida no art. 4º, inciso I, §4º.

No caso em exame, somente o Supremo Tribunal Federal, pela via do controle direto de constitucionalidade ou mesmo através de controle difuso, poderá retirar do mundo jurídico as normas que amparam a presente exigência fiscal, o que não foi feito até o momento. Importante consignar que a linha de entendimento tomada pela nossa Corte Suprema tem sido no sentido de respaldar a interpretação mais ampla do conceito de prestação de serviço de comunicação, como se infere da Decisão do seu pleno, por unanimidade, ao decidir a ADIN nº 1.467-6/DF no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação.

No Parecer da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), da lavra do Dr. Raimundo Luiz de Andrade, ao abordar esta específica questão, é afirmado que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele e sobre a qual trata a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT). A referida LGT dispôs, no caput de seu art. 60, sobre o conceito de serviços de telecomunicação como o “*conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre

apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ele relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

Ainda nessa linha de entendimento, a PGE/PROFIS se ampara em lições doutrinárias para sustentar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inc. III, com o seguinte comando normativo: “Art. 2º - O imposto incide sobre; III – 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” -, permitiu aos entes federados tributarem qualquer espécie de serviço de comunicação, por ser explícito que o texto legal ao incorporar em suas passagens as expressões “por qualquer meio” e “inclusive”, conferiu a esta hipótese de incidência a universalidade necessária para abranger e fazer incidir o tributo sobre todo e qualquer fato que se subsuma à espécie, tendo o legislador se valido de expressões exemplificativas e não taxativas ao elencar as modalidades de prestação sujeitas ao ICMS.

No âmbito administrativo tem prevalecido esse entendimento, conforme atesta reiteradas Decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, no sentido de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, ISSQN, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, preveem 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. Citamos a título de exemplo os acórdãos das Câmaras de Julgamento Fiscal: 0191-12/07; 0188-12/07; 0216-12/07; 0316-11/07; 0189-11/08 e 0193-11/08.

Assim, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto os valores relativos aos serviços prestados pelo autuado, a saber, *locação de porta, digitronco, frame realy, advance services e acesso dial-up*, prestados ou postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados pelo contribuinte, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, onerados pelo ICMS, vez que se encontram no âmbito de incidência do tributo estadual e não do tributo municipal, visto que a CF conferiu competência ampla aos Estados e Distrito Federal para tributarem todos os serviços de comunicação.

Quanto à base de cálculo do ICMS, acompanho sem qualquer ressalva a fundamentação utilizada pelo julgador de 1º grau. As alegações de aumento ilegítimo do imposto causado pelo método de definição da base de cálculo “Gross Up”, não podem ser acolhidas. Conforme foi esclarecido pelos autuantes, todos os valores apurados estão registrados nas colunas “Isentos” e “Outras” do livro fiscal registro de saídas ou no relatório de faturamento do contribuinte, demonstrando, assim, que o autuado não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço, por entender que os serviços não eram tributados pelo ICMS. Destaco que o próprio autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo (ICMS por dentro), porque assim já referendou o próprio STF, (conforme decisão citada no Parecer da PGE/PROFIS) divergindo apenas quanto à autuação que considerou como líquido o valor cobrado, adicionando a este o imposto, obtendo-se assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de “gross up”.

Como o autuado não ofereceu à tributação as parcelas dos serviços indicados no Auto de Infração, não computando, como deveria ter efetuado, a parcela do ICMS, o valor cobrado do cliente foi inferior ao efetivamente devido, em razão de não ter repassado o imposto. Ressalto que o próprio autuado reconheceu esse deslize, conforme restou demonstrado no comunicado oficial dirigido para seu cliente, Lojas Insinuante, anexado aos autos, no qual informou que não procedeu à inclusão do imposto nas faturas relativas a serviços de telecomunicações, e que, assim, faria nas próximas faturas a serem emitidas.

Convém ressaltar, conforme prescreve o art. 52 do RICMS, art. 17, da Lei nº 7014/96, em consonância com o disposto no artigo 13, III, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, que a base de cálculo do ICMS é:

*“Art. 13. (...)*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”.*

Não houve qualquer arbitrariedade do fisco em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo estadual, visto que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS. Ressaltou a PGE/PROFIS, em seu parecer que *“... grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base impositiva feita pelo legislador, sob pena de se fazer tabula rasa do comando normativo expresso da Lei Nacional do ICMS”.*

Assim, considerando o comando legal acima transcrito deve ser reconhecida a correção da base de cálculo apurada pelos autuantes nos itens 1, 2 e 3 do presente lançamento de ofício.

Diante do acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso empresarial, mantendo inalterada a Decisão da Junta de Julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0001/07-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.686.525,24**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO REGO SAMPAIO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS