

**PROCESSO** - A. I. N° 299334.0005/07-4  
**RECORRENTE** - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0227-01/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 02/12/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0332-11/09

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS EM RAZÃO DE VALORES TRIBUTADOS INFORMADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. Nos termos do Convênio ICMS 69/98, estão incluídas 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. Regime especial para cancelamento posterior de documento fiscal, com respectivo estorno de débito, concedido em outra Unidade da Federação, não vigora extraterritorialmente, senão por força de acordo interestadual, inexistente na situação em lide. Infração caracterizada. **b)** ACRÉSCIMO DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS NAS OPERAÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. Determina o artigo 16-A da Lei nº 7.014/96 que durante o período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2010, as alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do artigo 15, com os produtos e serviços relacionados no inciso II do artigo 16 da mesma Lei, que inclui serviços de comunicação, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. A exigência fiscal decorre da fundamentação relacionada à infração indicada no item “a”. Infração caracterizada. Mantidas as exigências fiscais. Indeferido o pedido de diligência. Decisão de Primeira Instância mantida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por Maioria.

#### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JFJ, através do Acórdão JFJ nº 0227-01/08, que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo as seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1:** Recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte, operador de televisão por assinatura via satélite, efetuou recolhimentos de ICMS abaixo dos valores calculados, verificados através das informações fornecidas no arquivo magnético, previstas no Convênio ICMS 115/03, encontrando-se a carga tributária aplicada de acordo com o artigo 86, inciso V do RICMS/BA e Convênio ICMS

57/99. Que a parcela a ser recolhida ao Estado da Bahia está de conformidade com o artigo 569-C do RICMS/BA e Convênio ICMS 52/05. ICMS no valor de R\$216.136,12, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2: Recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação. Segundo o autuante, a infração anterior gerou também um recolhimento a menor do ICMS do fundo nacional da pobreza, tributado a 2%. ICMS no valor de R\$17.290,88, acrescido da multa de 60%.

A JJF julgou Procedente o Auto de Infração, consoante fundamentação a seguir transcrita, *in verbis*:

*“O fulcro da autuação é de que o contribuinte autuado recolheu a menos o ICMS referente à prestação de serviços de comunicação (televisão por assinatura) informadas nos arquivos magnéticos, recolhendo, por via de consequência, também a menos, a parcela do imposto correspondente ao fundo adicional de pobreza.*

*Registro que na peça defensiva consta uma impropriedade, que consiste na afirmação de que inexistia a ciência do impugnante no Auto de Infração, tendo em vista que no campo próprio da peça inicial consta a ciência do seu representante legal, o Sr. Glauco Freire Franco.*

*Ressalto, inicialmente, que em referência à alegação de inconstitucionalidade de norma da legislação tributária estadual, bem como dos acordos interestaduais dos quais o Estado da Bahia é signatário, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.*

*Quanto ao pedido do autuado de que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas de forma concomitante para o endereço do impugnante e em nome e seus procuradores, localizados na Rua da Quitanda, nº. 126, Centro, CEP 01012-010, São Paulo – SP, saliento nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para os endereços requeridos. Realço, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.*

*Ao se insurgir contra o lançamento, o impugnante salientou que a autuação decorreu dos seguintes equívocos: as diferenças do ICMS-comunicação teriam decorrido de cancelamentos de serviços, devidamente contabilizados, porém ignorados pela fiscalização; tinham sido incluídos indevidamente na base de cálculo valores relativos a atividades-meio sobre os quais não incide ICMS; e, por último, a diferença relativa ao fundo de pobreza teria decorrido desses mesmos erros.*

*Observe que para dar guarida ao procedimento adotado relativo à anulação dos serviços, o autuado afirmou, textualmente, que agiu “de acordo com as disposições do Convênio 115/2003 e nos termos do Regime Especial concedido (doc. 08), que determina a obrigação de emissão de uma nota de cancelamento contendo o estorno do débito anulado.”.*

*Ora, o Conv. ICMS nº. 115/03 versa a respeito de diversos procedimentos a serem adotados pelos contribuintes no que concerne à transmissão de dados por meio magnético, entretanto em nenhum momento aborda a questão aqui discutida, isto é, a emissão de nota fiscal referente à anulação de serviços realizados.*

*Já em relação ao mencionado regime especial, vejo que não se presta para amparar o discutido procedimento do autuado, senão vejamos: em primeiro lugar, foi concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, portanto não tem poderes para legalizar a emissão de documentos fiscais relativos ao ICMS devido ao Estado da Bahia; por outro lado, o regime especial foi deferido em 08/10/2007, enquanto que a autuação abrangiu o período de setembro de 2004 a agosto de 2006.*

*Ressalto que a anulação dos serviços prestados, da forma como realizada pelo contribuinte está em desacordo com a legislação tributária do Estado da Bahia, tendo em vista que dos dispositivos do RPAF/99 e do RICMS/97, que apresento em seguida, depreendo que ao promover a prestação de serviços tributados pelo ICMS, para fazer jus ao estorno correspondente o emitente teria que protocolar o competente pedido de restituição perante a Repartição Fiscal de seu domicílio, procedimento não adotado pelo impugnante.*

RPAF/99:

*“Art. 74. A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda:*

*I - indicação do valor da restituição pleiteada;*

*II - indicação do dispositivo legal em que se funde o requerimento, e prova de nele estar enquadrado;*

*III - cópia do documento relativo ao recolhimento a mais ou indevido;*

*IV - outras indicações e informações necessárias ao esclarecimento do pedido.”*

RICMS/97:

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

*§ 1º Se o imposto já houver sido recolhido, far-se-á o estorno ou anulação mediante utilização de crédito fiscal, nos termos do inciso VIII do art. 93, nos casos de pagamento indevido em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação.*

*§ 2º É vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do imposto que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor.*

*§ 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 último dia do mês, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos".”*

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*VIII - o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante lançamento, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro (arts. 112 e 113);”*

*Deste modo, concluo restar caracterizado que a prática adotada pelo contribuinte estava irregular, por não encontrar respaldo na legislação tributária específica aqui reportada.*

*No que concerne aos serviços realizados pelo impugnante, e que são denominados de “atividades-meio”, em relação aos quais ele defende o entendimento de que não podem ser tributados pelo ICMS, ressalto ser de grande importância destacar aqui as suas próprias palavras, quando afirmou que tais serviços são “necessários à efetiva prestação do serviço de telecomunicação”.*

*O sujeito passivo alegou, ainda, ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98, para dispor sobre a base de cálculo do ICMS e que as atividades previstas como tributáveis por esse imposto nesse convênio (habilitação, assinatura, serviços complementares e facilidades adicionais) não são fatos geradores do ICMS.*

*Em relação a essas alegações, destaco que a previsão a respeito da tributação do ICMS sobre os mencionados serviços tem ampla previsão na legislação desse imposto, conforme segue: a Lei Complementar nº. 87/96, através de seu art. 2º, inciso III, assim como a Lei nº. 7.014/96, por meio do art. 1º, inciso III, c/c o art. 2º, inciso VII, além do RICMS/97, através do art. 1º, § 2º, inciso VII, prevêm que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Assim, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto os valores correspondentes aos referidos serviços.*

*Quanto à base de cálculo do ICMS relativo às prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza e por qualquer processo, o art. 66, § 4º do RICMS/97, estabelece:*

*“Art. 66. A base de cálculo do ICMS, nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de serviços de comunicação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*§ 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).”*

*No mesmo sentido, a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 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.”*

*Acrescento que o entendimento deste CONSEF, em decisões anteriores relativas ao mesmo tema, tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades”, que correspondem aos serviços mencionados pelo impugnante, integram a base de cálculo do ICMS, conforme trecho do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferido pelo ilustre Conselheiro César Augusto da Silva Fonseca, que abaixo transcrevo:*

**“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C.J.F. Nº. 0197-12/03**

(...)

**VOTO**

(...)

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

*Deste modo, concluo que é subsistente a exigência fiscal, haja vista que, em conformidade com a farta legislação tributária aqui mencionada, o ICMS incide não apenas sobre a comunicação propriamente dita, mas também sobre os serviços complementares ou suplementares e as facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, que o impugnante disponibiliza aos seus clientes.*

*No mais, observo que os valores correspondentes ao débito apurado nas duas infrações encontram-se devidamente demonstrados às fls. 09 a 591, caso em que sobre os montantes apurados foi calculado o débito à alíquota de 25% (infração 01) e o imposto relativo ao fundo de pobreza, sob a alíquota de 2% (infração 02), resultando nos montantes corretos do débito para o período objeto da presente autuação.*

*Vale aqui registrar que na sustentação oral o patrono do autuado apresentou petição solicitando a juntada de um arquivo magnético em CD, contendo dados referentes aos cancelamentos de prestações de serviços para assinantes. Observo, entretanto, que após analisar os mencionados dados, os membros desta Junta de Julgamento entendeu que não eram suficientes para elidir a Decisão proferida.*

*Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração”.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 773 a 787), onde requer a reforma da Decisão recorrida, para que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração, trazendo as mesmas argumentações postas na sua peça impugnatória.

Sustenta, de plano, que a Decisão recorrida entendeu que as notas fiscais canceladas devem compor a base de cálculo do ICMS, com o que não concorda, face aos Regimes Especiais que possui com os Fiscos Paulista e Carioca, nos locais onde se localizava/localiza a sede do recorrente, não lhe sendo permitido proceder de forma diversa, pois iniciava a prestação de serviço em São Paulo ou no Rio de Janeiro e o finalizava (transmissão de imagem) praticamente em todos os Estados da Federação, impossibilitando a adoção de critérios diferentes para cada uma das Unidades, sob pena de comprometer o controle dos seus dados.

Aduz que a discussão da forma procedimental utilizada nesse ou naquele Estado torna-se irrelevante quando se trata da não incidência pelo fato gerador, não havendo dúvidas quanto a isso, eis que, se não existe prestação de serviço, não há incidência do imposto.

Dessa forma, admite que, comprovada a não ocorrência do fato gerador, inafastável é o direito do recorrente de promover o estorno do débito do ICMS relativo a serviços que não foram efetivamente prestados.

Em seguida, aborda o recorrente a não-incidência do ICMS sobre valores não decorrentes de serviços de telecomunicação, arguindo a ilegalidade do Convênio ICMS 69/98.

Cita Decisão de primeira instância, onde o autuado era o recorrente (Auto de Infração nº 299334.0006/07-0), tendo a Junta de Julgamento Fiscal decidido pela improcedência da cobrança de ICMS sobre multa rescisória contratual, cancelamento de assinatura, estorno de lançamento, taxa de cartão de acesso, assistência técnica, tarifas, outras receitas financeiras e Serviços Premium Avulso e Promocional, e que, na espécie concreta versada, os mesmos serviços foram mantidos, transcrevendo os citados serviços, acompanhado dos esclarecimentos concernentes a cada tipo deles.

Afirma que é uma incoerência considerar as receitas decorrentes desses serviços como tributáveis pelo ICMS, pois todos eles são relativos a atividades-meio, citando e reproduzindo diversas decisões do STJ, visando corroborar com a sua tese. Reitera a inexistência de divergência sobre o tema e que entendimento em sentido diverso, ou seja, pela incidência do ICMS sobre serviços facilitadores ou preparadores da atividade fim, afronta não só o entendimento do e. STJ, mas, também, a própria legalidade.

Reitera, no que se reporta ao ICMS devido ao Fundo de Pobreza, infração 2, o argumento apresentado na impugnação, pois, inexistindo valores recolhidos a menor a título de ICMS, não se pode falar em falta de recolhimento ao fundo de pobreza.

Conclui, pugnando pelo Conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão de primeira instância, cancelando o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 831 a 839, reitera o entendimento sobre a matéria exarado pelo Parecer proferido pelo procurador José Augusto Martins Júnior, acatando as suas conclusões, no sentido de que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo aqueles eventuais, complementares e, por fim, todo o conjunto de atividades a ele relacionadas, sobre os quais incide o imposto. Afirma que a norma definidora da incidência do ICMS sobre os serviços adicionais e complementares de comunicação encontra-se na própria Constituição Federal, no art. 155, II, repetida na Lei Complementar, em seu art. 2º, III, o qual transcreve. No que tange à falta de autorização legal para o cancelamento de notas fiscais, na forma procedida pelo autuado, confirma que a legislação baiana veda expressamente o estorno, citando e transcrevendo o art. 112, §1º, §3º e §4º do RICMS/BA.

Finaliza, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO (Vencido em relação as Atividades-meio)**

Consoante relatado, o inconformismo do contribuinte com relação à infração 1 repousa sobre dois argumentos, basicamente: o primeiro, de que parte das operações objeto do lançamento de ofício em comento tiveram suas respectivas notas fiscais canceladas e, portanto, não se poderia proceder à cobrança do ICMS perseguido; o segundo, de que a cobrança do ICMS-comunicação não atinge os serviços intermediários, a exemplo de taxa de cartão de acesso, multa contratual, habilitação etc.

Quanto ao primeiro argumento, comungo do entendimento esposado por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, quando do julgamento do Auto de Infração nº 299334.0004/07-8 (Acórdão JF nº 0363-11/08, cujos fundamentos seguem transcritos:

*“Inicialmente, será analisada a alegação de ser indevido o lançamento de valores originados do cancelamento de notas fiscais.*

*Ocorre que, na hipótese concreta, não assiste razão à autuada, a qual, no seu Recurso Voluntário, procura revalidar o argumento, já devidamente rechaçado na Decisão recorrida, de que deve prevalecer o Regime Especial que lhe foi concedido no Estado de São Paulo, uma vez que diz não ser possível proceder de maneira diferente para cada Estado da Federação, sob pena de comprometer os seus controles e informações fiscais. Entretanto, dúvidas inexistem de que, consoante se observa na bem fundamentada Decisão de primeiro grau, é inegável a necessidade do reconhecimento, ou adesão expressa, pelo Estado da Bahia, para viabilizar a eficácia de sua aplicação ao território baiano.*

*Fácil é se observar que a Nota Fiscal nº 000024, fl. 133, objeto da imputação, foi emitida em 29/12/2006, e o Regime Especial lhe foi concedido pelo Estado de São Paulo, tendo sido expedida Notificação à “Galaxy Brasil LTDA” pela SEFAZ/SP, em 08/10/2007 (fl. 135). Portanto, conforme se verifica pelos dados dos próprios documentos anexados pela Empresa autuada, o Regime Especial, mesmo que possível fosse a sua admissão, ainda não vigorava, logo impossível de acobertar a nota fiscal em tela.*

*Contudo, vale ressaltar que a legislação tributária do Estado da Bahia veda expressamente o cancelamento de documentos fiscais anteriormente emitidos via emissão de nova nota fiscal, com o conseqüente estorno dos débitos lançados, consoante previona, taxativamente, o artigo 112 do RICMS/BA, assim dispondo:*

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

*Outrossim, é o próprio artigo 112, no seu § 4º, que regulamenta o procedimento a ser adotado pelo contribuinte, para correção de lançamentos aceitos como indevidos”.*

Considerando que a questão posta nesta lide é idêntica, pois o contribuinte cancelou notas fiscais em desacordo com o regramento do art. 112, anteriormente mencionado, que é a norma aplicável no âmbito do Estado da Bahia, decido na mesma linha, de modo a repelir a tese recursal, sobretudo porque não há nos autos provas de que não foram prestados os serviços cujas notas fiscais foram canceladas. A forma aqui noticiada não é infértil; o regramento do art. 112, do RICMS, tem o efeito, justamente, de demonstrar com segurança a não ocorrência do fato gerador, porque sem essa prova não pode o Fisco autorizar o crédito reclamado pelo contribuinte.

Quanto ao segundo ponto, contudo, o Recurso Voluntário comporta deslinde diverso.

Como curial, a Constituição Federal, ao delimitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, dispôs, expressamente, que: *“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - 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”* (art. 155, II).

Da simples leitura do dispositivo constitucional transcrito, infere-se que, no tocante à prestação de serviços, os Estados e o Distrito Federal só podem instituir o ICMS quando se tratar de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Fora destes limites, não há competência, não pode haver cobrança do tributo.

A Lei Complementar nº 87/96, cumprindo a função que lhe foi conferida pelo inciso III, do art. 146, da Constituição Federal, explicitou o fato gerador relativo ao serviço de comunicação, gizando que: *“o imposto 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 a ampliação de comunicação de qualquer natureza”* (art. 2º, III, da referida lei complementar).

O serviço de comunicação, de seu turno, só pode ser entendido como aquele que é composto de uma fonte transmissora, uma fonte receptora e uma mensagem a ser transmitida. O evento tributável é, justamente, o serviço prestado pelo contribuinte no sentido de transmitir essa mensagem do emissor ao receptor e a contraprestação paga pelos tomadores é o elemento quantitativo que informa a base de cálculo do imposto a ser recolhido.

Neste sentido, a doutrina, na voz de André Mendes Moreira, que dedicou uma obra inteira ao assunto, *in verbis*:

*“Para que haja a incidência do ICMS-comunicação, é imperioso que exista uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço. Sem esses elementos, não há comunicação; sem comunicação, não há ICMS-comunicação [...] o fato gerador do ICMS em tela é a efetiva prestação de serviço de comunicação. Para que este ocorra, é necessário que um terceiro preste, mediante remuneração, serviço que possibilita a formação da relação comunicativa, composta por cinco elementos: emissor, receptor, mensagem, código e meio de transmissão”* (in A tributação dos Serviços de Comunicação, Editora Dialética, 2006, págs. 158 e 217).

Assim, é forçoso concluir que as tarifas de adesão ao serviço, as taxas relativas à reconexão, à manutenção do serviço, a assistência técnica aos assinantes, aos pontos adicionais, etc. não se enquadram no conceito de *serviço de comunicação* que a Constituição Federal pretendeu fosse tributado pelo ICMS. Nesses serviços-meios, não há as figuras do emissor e do receptor, muito menos existe mensagem a ser transmitida. Em outras palavras, não consistem em meio de transmissão de mensagem, mas mero serviço preparatório do serviço de comunicação. Sem tais serviços, é impossível para o recorrente prestar o serviço de comunicação que consiste no fato jurídico do ICMS-comunicação.

Analisando caso análogo, o próprio Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

*“(...) I – No ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, e modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicação.*

*II – O ICMS incide, tão somente, a atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.*

*III – O Convênio ICMS nº 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, parágrafo 1º, do CTN” (RMS 11386/MT, Primeira Seção, Rel. Ministro Francisco Falcão, dez/04).*

Nas circunstâncias, a previsão inserida em Convênio que permite a cobrança de ICMS sobre os serviços tratados no presente voto é flagrantemente ilegal, não podendo, destarte, prevalecer. Aliás, causa espécie o fato de os próprios Estados, reunidos, deliberarem, através de Convênio, ampliar o espectro de incidência do imposto para atender à sua própria conveniência.

Devem, pois, ser excluídas da base de cálculo do imposto lançadas as cobranças sob as rubricas contra as quais se insurge o recorrente, a saber: multa rescisória contratual, cancelamento de assinatura, estorno de assinatura, taxa de cartão de acesso, taxa de suspensão, assistência técnica e habilitação.

Via de consequência, a infração 2 deve ser julgada procedente em parte, recaiando a cobrança dos 2% de ICMS a título de fundo de pobreza sobre as operações de comunicação propriamente ditas, também excluindo as cobranças anteriormente especificadas.

Por todos estes motivos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos termos do presente voto.

#### **VOTO VENCEDOR (Em relação as Atividades-meio)**

Em que pese o brilhantismo costumeiro do i. Conselheiro, Dr. Fábio de Andrade Moura, ousou discordar, com a devida *vênia*, do entendimento do ilustre Relator, apenas quanto a sua decisão no sentido de tornarem insubsistentes as exigências relativas ao segundo ponto do Recurso Voluntário, ou seja, a não incidência do ICMS sobre valores não decorrentes de serviços de telecomunicação, denominados pelo recorrente de “atividades-meio”.

Ressalte-se que foi consignado no próprio voto vencido que as referidas “atividades-meio” decorrem de: tarifas de adesão ao serviço, as taxas relativas à reconexão, a manutenção do serviço, a assistência técnica aos assinantes, os pontos adicionais, etc., conforme se pode constatar do texto a seguir transcrito:

*Assim, é forçoso concluir que as tarifas de adesão ao serviço, as taxas relativas a reconexão, a manutenção do serviço, a assistência técnica aos assinantes, os pontos adicionais, etc. não se enquadram no conceito de serviço de comunicação que a Constituição Federal pretendeu fosse tributado pelo ICMS.*

A Decisão recorrida sustenta que “*Em relação a essas alegações, destaco que a previsão a respeito da tributação do ICMS sobre os mencionados serviços tem ampla previsão na legislação desse imposto, conforme segue: a Lei Complementar nº. 87/96, através de seu art. 2º, inciso III, assim como a Lei nº. 7.014/96, por meio do art. 1º, inciso III, c/c o art. 2º, inciso VII, além do RICMS/97, através do art. 1º, § 2º, inciso VII, prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Assim, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto os valores correspondentes aos referidos serviços*”.

Decisões reiteradas deste Colegiado tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades” integram a base de cálculo do ICMS, a exemplo do Acórdão nº 0197-12/03, citado na Decisão recorrida, como também os Acórdãos nºs: 142-11/04, 167-12/04 e 363-11/08 deste CONSEF, este último relativo a processo fiscal similar contra o próprio recorrente.

A legislação dispõe a incidência do ICMS sobre a comunicação propriamente dita e também sobre os seus serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais, oferecidos pelo sujeito passivo aos seus clientes, que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Devo ressaltar, conforme já consignado em Parecer da PGE/PROFIS, 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, cuja Lei nº. 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no caput de seu art. 60, 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 ela 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.

Não há, portanto, amparo legal para se afirmar que o Convênio ICMS 69/98 tenha ampliado a base de cálculo do ICMS no que tange aos serviços de telecomunicação. O convênio em tela somente autorizou que cada Estado signatário introduzisse na sua legislação interna o que já estava previsto na Lei Complementar nº. 87/96 e na Lei Estadual nº. 7.014/96, enumerando serviços que já eram previstos.

Ressalte-se que as unidades da Federação têm posição unânime no sentido de que a exigência fiscal em tela encontra amparo no texto constitucional, na Lei Complementar do ICMS e nas legislações estaduais, sendo que no RICMS da Bahia encontra-se inserida no art. 4º, inciso I, § 4º.

Por fim, não merece guarida o pleito do sujeito passivo de obter, por esta via administrativa, a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade das mencionadas normas, porque tal apreciação é vedada aos órgãos julgadores administrativos.

Via de consequência, a infração 2 deve ser julgada procedente, recaiando a cobrança dos 2% de ICMS a título de fundo de pobreza sobre as operações de comunicação propriamente ditas, também mantendo as cobrança anteriormente especificadas.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299334.0005/07-4**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$233.427,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Em relação as Atividades-meio) - Conselheiros (as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO (Em relação as Atividades-meio) - Conselheiro: Fábio de Andrade Moura, Valnei Sousa Freire e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Em relação as Atividades-meio)

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR  
(Em relação as Atividades-meio)

ROSANA MACIEL PASSOS BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS