

A. I. N° - 274068.0005/09-3
AUTUADO - CLARO S/A
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CARLOS ALBERTO BARRETO MIRANDA,
CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 27/05/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0108-03/10

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECEITAS ORIUNDAS DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte. Tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 20/10/2009 para exigir ICMS no valor de R\$403.201,00, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis. Exercício de 2009 – meses de abril a junho. Consta, na descrição dos fatos da imputação, à fl. 01 do Auto de Infração, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributados e considerados pelo contribuinte como não tributados. Que os valores foram lançados no livro Registro de Saídas na coluna “isentas” ou “não tributadas”. Que os dados foram fornecidos pelo contribuinte através dos arquivos do Convênio ICMS n° 115/03, conforme anexos ao Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo.

Às fls. 05 a 11, demonstrativos do levantamento fiscal. À fl. 12, Intimação para apresentação de livros fiscais. Às fls. 13 e 14 Intimação, com Anexo, para apresentação de Portfólio com descrição detalhada, classificação tributária e alíquota utilizada dos itens relacionados no mencionado anexo pelo Fisco. À fl. 17, recibo de entrega de Arquivos Eletrônicos ao contribuinte.

Às fls. 22 a 54 o sujeito passivo, por intermédio de advogado com Procuração à fl. 67 e Substabelecimentos às fls. 68 a 70, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício. Inicialmente afirma que tem por objeto social “a implantação, oper

equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos”. Que devido à grande velocidade das inovações tecnológicas no setor de telecomunicações, são cada vez mais variados os serviços disponibilizados aos usuários dos serviços de telefonia móvel, os quais extrapolam a chamada telefônica propriamente dita. Que atualmente já é possível que os consumidores dos serviços de telefonia móvel realizem, por exemplo, *downloads* de músicas, vídeos e *softwares* pelo aparelho celular, doações para instituições religiosas, entidades filantrópicas ou até mesmo para eventos beneficentes.

Alega que grande parte dos serviços prestados pelas operadoras de telefonia móvel celular não são serviços de comunicação, asseverando não configurarem o fato gerador do ICMS. Discorre acerca da autuação, alegando ser ilegítima a cobrança.

Preliminarmente, o autuado argüi vício insanável do Auto de Infração por ausência de motivação. Diz que, de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a constituição de crédito tributário dá-se mediante a expedição do lançamento tributário, discorrendo acerca de seu conceito, de sua importância para o Direito em matéria tributária, da sua obrigatoriedade e vinculação (artigo 142, parágrafo único do CTN). Afirma que a validade do lançamento tributário está condicionada à constatação dos requisitos essenciais à expedição de qualquer tipo de ato jurídico (agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei), além da verificação dos pressupostos específicos que o caracterizam, quais sejam: o motivo e a finalidade do ato.

Transcreve trecho de lavra do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello e tece explicações acerca do conceito de motivo do ato administrativo. Alega que, em se tratando do lançamento tributário, a motivação do ato administrativo consiste na descrição do fato que fundamentou sua expedição, bem como na declaração de como esse fato enquadrou-se na descrição prevista pela norma tributária que ensejou a cobrança do tributo. Que é por meio da motivação que se tem o conhecimento dos elementos fáticos e da correspondente previsão normativa que conduziram o agente fiscal a realizar determinado lançamento tributário (contraditório), daí a razão da obrigatoriedade de sua enunciação (da motivação), sob pena de invalidade do ato praticado. Alega que, no presente caso, o Auto de Infração impugnado careceria da adequada exposição dos motivos que levaram a Autoridade Fiscal a efetuar os lançamentos dos débitos de ICMS exigidos, aduzindo que não se teria justificado o motivo do enquadramento dos serviços autuados como sendo de comunicação, que não descreve adequadamente a razão da alegada prestação de serviços de comunicação sob o abrigo indevido da isenção e da não-incidência do ICMS realizada pelo autuado. Que os motivos ensejadores da lavratura do Auto de Infração não teriam sido descritos pelo agente fiscal, e que sequer teriam sido fornecidos detalhes mínimos sobre as circunstâncias fáticas e de Direito que o conduziram a lançar os supostos débitos de ICMS exigidos. Afirma que teria havido imprecisão na descrição dos fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, aduzindo que seria impossível pontuar qual a infração por si, contribuinte, praticada.

Que, por se tratar de empresa de telecomunicações, a Administração Tributária lavrou o presente Auto de Infração, considerando que todos os serviços prestados seriam de comunicação. Requer a declaração de nulidade da autuação fiscal, aduzindo que não existiria demonstração dos motivos que levaram a Autoridade Fiscal a enquadrar os serviços constantes das notas fiscais como sendo tributáveis pelo ICMS e alegando terem sido violados os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, consagrados pela Constituição da República, em seu artigo 5º, incisos LIV e LV. Cita texto de Alexandre Moraes sobre a ampla defesa e palavras de James Marins sobre princípios administrativos.

No mérito, o autuado argüi a inexistência dos supostos débitos de ICMS, caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Diz que os argumentos apresentados em sua defesa serão realiza tipos de serviços constantes dos Anexos 2, 3 e 4 (relação dos se como não tributados, fls. 05 a 11, e 60 a 65, elaborada pelo Fisco) d

O contribuinte os separa em dois grupos: (i) serviços relativos às operações de *roaming* internacional e (ii) serviços de valor adicionado.

Passa a tratar do denominado “grupo (i)”, *roaming*. Elabora tabela com as prestações de serviços correspondentes aos débitos de ICMS objeto da autuação, relativas a *roaming* (fl. 28). Diz que as descrições de serviços feitas pela autoridade fiscal referem-se a situações em que os portadores de aparelhos celulares habilitados pelo autuado utilizaram-no fora do território nacional, isto é, em *roaming* internacional. Afirma que, para o recebimento de valores a título desses serviços, não realizou atividade alguma que caracterizasse o fato gerador do ICMS-comunicação. Que os referidos valores arrecadados não pertenceram ao autuado, tendo sido repassados às operadoras de telefonia estrangeiras que disponibilizaram serviços fora do território nacional. Diz que, no que tange aos serviços descritos como “SMS ORIGINADA ROAMING INTERN.”, “DADOS GPRS ROAMING INTERN.”, “CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN.” e “CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN.”, o contribuinte sequer prestou serviço algum em favor de seus usuários, aduzindo que quem efetivamente prestou serviços foram operadoras de telefonia estrangeiras em seus respectivos territórios de atuação.

Alega ter atuado apenas como mera arrecadadora de valores que, posteriormente, foram repassados às mencionadas operadoras estrangeiras. Que as demais prestações de serviços cujas descrições são identificadas pela sigla AD (“AD RECEB. ROAMINTERNAC.”, “AD/CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN.” e “AD/CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN.”), a qual significa Adicional de Deslocamento, não caracterizam efetiva prestação de serviços de comunicação e, portanto, fato gerador do ICMS, mas serviços relativos à viabilização de utilização, no estrangeiro, de aparelhos celulares habilitados no Brasil. Afirma que estes serviços, além de não serem de comunicação, também não foram prestados pelo autuado, mas por operadoras estrangeiras.

Pronuncia-se acerca do denominado “grupo (ii)”, serviços de valor adicionado (SVA), elaborando tabela às fls. 29 e 30 e aduzindo que foram autuadas prestações de serviços que supostamente seriam tributáveis pelo ICMS, porém que não configurariam fato gerador deste tributo, sendo, na verdade, serviços de valor adicionado, os quais não se encontrariam na hipótese de incidência do ICMS.

Transcreve o artigo 155, inciso II, da Constituição da República afirmando que, entre as hipóteses de incidência do ICMS, consta a prestação de serviços de comunicação (ICMS-comunicação), cujo conteúdo veio a ser explicitado pela Lei Complementar nº 87/96 que, atendendo ao disposto no artigo 146, III, da Constituição, estabeleceu normas gerais relativas ao ICMS com a finalidade precípua de precisar os limites que foram delineados pela norma constitucional atributiva de competência. Transcreve o artigo 2º da citada Lei Complementar. Afirma que este dispositivo trata da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, que consiste em obrigação de fazer, que pressupõe a existência dos seguintes elementos: (i) onerosidade da prestação; (ii) utilização de um canal entre emissor e receptor; e (iii) transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos. Alega que a ausência de quaisquer desses elementos acarreta a inexistência de prestação de serviço de comunicação, o que afasta a possibilidade de incidência do ICMS sobre eventual serviço dessa natureza prestado por terceiro.

Que, para a incidência do ICMS-comunicação, é absolutamente necessário que um terceiro preste, em caráter oneroso, serviços que tenham por objeto propiciar a efetiva comunicação entre duas ou mais pessoas. Transcreve trecho das lições de Alcides Jorge Costa e Ricardo Lobo Torres. Reitera que há incidência do ICMS somente diante de uma prestação de serviço de comunicação, o que ocorre quando um terceiro fornece, em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagem. Transcreve trecho das lições de Roque Carraza Antônio Carrazza e de José Eduardo Soares de Melo sobre a matéria. Afirma que a obrigação jurídico-tributária do ICMS apenas nascerá com a realização de uma ação que implique o fornecimento de materiais necessários à transmissão da mensagem ao destinatário de

Assevera que de acordo com a Constituição da República, em seu artigo 22, inciso IV, compete privativamente à União legislar sobre telecomunicações, e que no exercício dessa competência foi promulgada a Lei nº 9.472/97 - Lei Geral de Comunicações, que dispõe “sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995”. Que a definição de telecomunicação vem expressa no artigo 60, § 1º, e de serviço adicionado no artigo 61 do mesmo diploma legal, transcrevendo-os. Aduz que o fato gerador do ICMS, na hipótese, somente abrange a prestação de serviços cujo objeto seja a telecomunicação como definida no artigo 60 da Lei nº 9.472/97, excluindo-se os serviços de valor adicionado, tal qual definidos no artigo 61, citando o STJ a respeito de não incidência de ICMS nos serviços prestados via internet. Aduz que nesse sentido, por exemplo, os serviços de *downloads* de músicas, vídeos, imagens etc. utilizados pelos usuários não configurariam hipótese de incidência do ICMS, de sorte que somente o preço da chamada telefônica pode servir de base de cálculo do ICMS, já que configura a dimensão econômica do fato gerador do tributo, ou seja, a prestação do serviço de telecomunicação. Que o serviço de valor adicionado é negócio jurídico autônomo não sujeito à tributação por meio do ICMS, que somente poderá incidir sobre a prestação do serviço de telecomunicação, isto é, a realização da chamada telefônica.

Passa a analisar os serviços constantes do levantamento fiscal, inicialmente tecendo considerações acerca do serviço de *roaming* internacional, identificando-o como SMS, ou *Short Message Service*, expondo que consiste no serviço pelo qual as operadoras de telefonia celular possibilitam aos clientes o envio de mensagens curtas por meio de aparelhos celulares. Essas mensagens, comumente, são denominadas “torpedo”. Assevera que, na hipótese em questão, os serviços de envio de SMS não teriam sido por si prestados pela Impugnante, mas por operadoras de telefonia estrangeiras, uma vez que os valores por si registrados a título de “SMS originada *roaming* internacional” referem-se a mensagens de texto enviadas por seus clientes quando presentes em território estrangeiro. Ou seja, são relativos a torpedos enviados por meio de aparelhos celulares por si habilitados, quando os respectivos usuários se encontravam em viagem internacional. Que, como não atua fora do território nacional, esses serviços de envio de torpedos, obviamente, não teriam sido por si prestados. Que quem viabilizou os envios de torpedos e, portanto, prestou o serviço de comunicação foram as operadoras de telefonia estrangeiras que atuavam (ou atuam) nos territórios de onde foram enviadas as mensagens. Que foram as operadoras estrangeiras que disponibilizaram aos portadores de celulares os meios necessários ao envio das mensagens. Que como o aparelho celular foi habilitado no Brasil, ele, defendente, apenas teria efetuado a cobrança de valores dos usuários dos serviços, os quais foram, posteriormente, repassados às operadoras estrangeiras. Que, em suma, além de os serviços de envio de torpedos terem sido prestados fora do Brasil - o que em tese, pelo princípio da territorialidade, implicaria no recolhimento do tributo em favor do País no qual se encontra o usuário do serviço – eles foram prestados por operadoras estrangeiras, não havendo, assim, razão alguma em exigir o ICMS dele, Impugnante.

Passa a pronunciar-se acerca do serviço de “DADOS GPRS ROAMING INTERN.”, que descreve como um serviço de valor agregado que permite aos portadores de aparelhos celulares trafegarem dados, com o envio e recebimento de informações. Diz que a realização desse serviço de transferência de dados não configura efetiva prestação de serviços de comunicação, mas apenas atividade-meio que permite aos portadores de aparelhos celulares trafegarem dados como, por exemplo, terem acesso a páginas da internet. Que, portanto, se não é prestação de comunicação, não se caracterizaria hipótese de incidência do ICMS, o que evidenciaria a improcedência da cobrança ora impugnada. Que se não bastasse isso, ainda que se admitisse a incidência do ICMS, os correspondentes débitos lançados pela fiscalização estadual não seriam devidos por si, Impugnante, em razão de que, como no caso anterior, a transferência de dados em questão não fora por si possibilitada, mas por operadoras de telefonia estrangeiras. Que a utilização desses serviços se deu fora do território nacional, ou seja, fora do Brasil. Que também aí atuou apenas como arrecadadora de valores, os qu

receitas das operadoras de telefonia estrangeiras que efetivamente disponibilizaram serviços em seus respectivos territórios.

O contribuinte passa a expor seu entendimento acerca das rubricas “AD. RECEB. ROAMINTENAC. – AD/CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN. – AD/CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN. – CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN. – CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN”, aduzindo que os valores por si recebidos a título desses serviços não se referem efetivamente a uma remuneração por prestação de serviços de comunicação. Que, no caso, o Adicional de Deslocamento - AD é cobrado dos usuários dos serviços nas hipóteses em que estes utilizam os aparelhos celulares habilitados no Brasil para a realização de ligações ou recebimento de chamadas telefônicas fora do país (em *roaming* internacional).

Salienta que os valores por si recebidos a título de Adicional de Deslocamento não constituíram sua receita, mas foram repassados para as operadoras de telefonia estrangeiras, as quais foram quem efetivamente disponibilizaram serviços aos usuários. Que portanto, como nos casos anteriores, teria figurado apenas como mera arrecadadora de valores os quais foram, posteriormente, repassados a outras operadoras de telefonia.

Prossegue expondo que o “AD RECEB. ROAMINTENAC.” diz respeito aos valores por si recebidos e repassados nas hipóteses em que seus usuários, em viagem internacional, receberam ligações telefônicas por meio de seus aparelhos celulares (habilitados por si, Impugnante). Como exemplo, cita o valor recebido de um cliente o qual pagou o AD em razão de ter utilizado o seu aparelho celular para receber ligações no período em que se encontrava fora do Brasil.

Afirma que o “AD/CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN.” refere-se aos valores recebidos e repassados pela impugnante, nos casos em que seus usuários, estando em território estrangeiro, efetuaram ligações internacionais a partir de seus aparelhos celulares. Por exemplo, o valor recebido de um cliente, o qual, estando na Inglaterra, realizou ligações para os EUA a partir do aparelho celular habilitado por si, impugnante.

E que, por fim, o “AD/CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN.” refere-se aos valores por si recebidos e repassados, nas hipóteses em que seus usuários, encontrando-se fora do Brasil, efetuaram ligações locais (ou seja, para o próprio país onde se encontrava) por meio de seus aparelhos celulares. Cita como exemplo o valor recebido de um cliente o qual, estando na Inglaterra, utilizou seu aparelho celular para realizar ligações para outra pessoa que também se encontrava na Inglaterra.

Assevera que além dos valores recebidos a título de AD não constituírem sua receita, pois seriam repassados para outras operadoras de telefonia, ele, impugnante, não teria realizado, em contrapartida, nenhuma prestação de serviços de comunicação. Que os serviços remunerados pelo AD, conforme demonstrado, referir-se-iam à viabilização da utilização de aparelhos celulares por si, sujeito passivo, habilitados fora do Brasil, ato este que é possibilitado pelas operadoras de telefonia estrangeiras.

Salienta que os valores que recebe a título de Adicional de Deslocamento – AD são sempre fixos, ou seja, não variam de acordo com a duração das ligações realizadas ou recebidas em *roaming* internacional, mas conforme a quantidade de ligações realizadas ou recebidas. Conclui que o AD não seria cobrado para remunerar prestação de serviços de comunicação, pois, caso assim fosse, variaria de acordo com a duração dos serviços prestados.

Assevera que, igualmente, além dos adicionais de chamada cobrados pelas empresas de telefonia estrangeiras, existe a cobrança do próprio serviço de comunicação, ou seja, as chamadas realizadas pelos seus clientes também são tarifadas pelas operadoras telefônicas do exterior.

Assevera que, deste modo, o “CHAM. INTERN. ORIG. ROAMINTERN.” refere-se à cobrança das ligações telefônicas internacionais efetuadas em *roaming* internacional dos seus serviços, sendo que tais valores são recebidos e repassa

serviço comunicacional localizadas no exterior. Cita como exemplo um seu cliente, localizado nos Estados Unidos, realizando chamada internacional para a Itália.

Aduz que as ligações telefônicas nacionais efetuadas em *roaming* internacional, cuja denominação do serviço identifica como “CHAM. NAC. ORIG. ROAMINTERN.”, realizadas por seus clientes a partir de determinado país para um número localizado no mesmo país, são apenas cobradas por si, deficiente, sendo os valores arrecadados repassados à operadora estrangeira que realizou a ligação telefônica. Exemplo: cliente da Impugnante, localizado em Londres, efetua ligação para um número situado em Manchester.

Afirma que em todas as hipóteses que cita, os usuários usufruíram dos serviços de telefonia em território fora do Brasil. Que, nestes casos, os serviços foram integralmente prestados no exterior, tendo sido utilizadas as redes das operadoras estrangeiras, motivo pelo qual os valores por si arrecadados a título de AD e da chamada telefônica propriamente dita pertencem às operadoras estrangeiras que efetivamente viabilizaram os serviços fruídos. Que, dessa forma, eventual tributo devido sobre essas prestações de serviços seria de incumbência das operadoras estrangeiras e em favor dos países em que se encontram instaladas.

Afirma que a relação descrita poderia ser equiparada à utilização de cartão de crédito no exterior, em que o cliente efetua a compra de uma mercadoria, sujeitando-se, portanto, à tributação do país onde foi efetuada a compra, mas apenas realiza o pagamento para a operadora de cartão de crédito em seu país de origem. Diz que tal comparação seria elucidativa, pois em ambos os casos há de ser observado o princípio da territorialidade, não podendo o Fisco estadual fazer incidir imposto de sua competência sobre fatos geradores ocorridos fora de seu território ou até mesmo fora de seu país, como se pretende no caso em lide.

Assevera que situação análoga à presente, no que tange à arrecadação e repasse dos valores cobrados de usuários de telefonia, refere-se às chamadas telefônicas para o exterior (DDI), nas quais a empresa prestadora do serviço de comunicação não possui autorização / concessão para realizá-las, de modo que seus clientes devem escolher o código de uma operadora concessionária para efetivamente concretizar a chamada internacional. Diz que, por conseguinte, somente incumbiria à prestadora do serviço de telecomunicação a cobrança e repasse dos valores à operadora telefônica que realizou a ligação para um número no exterior.

Afirma que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 804.939, do qual transcreve trechos, já analisou a questão, posicionando-se no sentido da impossibilidade de cobrança do ICMS da prestadora de serviços de telecomunicação que somente cede sua rede local, para que o usuário possa realizar uma chamada telefônica internacional através de operadora concessionária de tal serviço. Cita o Conselho de Contribuintes da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Passa a discorrer sobre serviços de valor adicionado, aduzindo que o Auto de Infração ora combatido também autuou supostas prestações de serviço de comunicação, listadas no Grupo 2 em sua impugnação referido, sem o alegado recolhimento do ICMS incidente. Que, no entanto, tais prestações de serviço não configurariam fato gerador do ICMS. Que nas operações de telefonia móvel ele, impugnante, possibilita aos seus usuários a aquisição de serviços de valor adicionado, definidos pelo artigo 61, caput e § 1º da Lei 9.742/97.

Diz que, a rigor, os serviços de valor adicionado somente se valem da rede de telecomunicações como suporte para sua prestação e, desse modo, não se confundiriam com os serviços de telecomunicações propriamente ditos. Cita ensinamentos de André Mendes Moreira, e traz exemplos de aquisições de bens e serviços, tais como, por exemplo, a compra de ingressos de cinema ou o *download* de *ringtones*, ou músicas. Afirma já ser possível vislumbrar que, em um futuro próximo, o aparelho celular sirva como verdadeiro cartão (transações comerciais tais como a compra de livros, jornais ou refri

Afirma que nas aquisições de bens e serviços existem duas relações jurídicas distintas. A primeira, de natureza mercantil (que possibilita a aquisição de um bem ou um serviço), que não se confunde com a prestação do serviço de comunicação (fato gerador do ICMS). E outra, ancorada no serviço prestado por si, sujeito passivo, que possibilita a comunicação entre o vendedor/prestador e o adquirente do bem ou serviço. Aduz que somente no que se refere a esta última relação, estabelecido o tripé comunicacional entre o adquirente e o vendedor/prestador, por intermédio do serviço oneroso por si prestado, seja por voz ou dados, a operação deverá ser tributada pelo ICMS.

Passa a discorrer acerca de *download*, que identifica como a disponibilização de imagens, músicas, vídeos, jogos e softwares dos servidores dele, sujeito passivo, para um aparelho celular. Assevera que o serviço de *download* não possibilita que haja a comunicação entre um emissor e um receptor. Que ele, na realidade, se utiliza do serviço de telecomunicações prestado pela Impugnante, mas com este não se confunde. Que, portanto, não haveria que se falar em incidência de ICMS – comunicação. Afirma que a não incidência do ICMS fica ainda mais evidente na hipótese de se considerar que, nos casos dos serviços de *download*, ele, sujeito passivo, é detentor dos direitos de uso sobre eles e apenas disponibiliza seu conteúdo próprio para seus clientes.

Descreve as rubricas ‘DOWNLOAD CLARO DATUM’, ‘DOWNLOAD DE IMAGEM (WAP)’, ‘DOWNLOAD TRUE TONE, VALOR I’, ‘DOWNLOAD TRUE TONE, VALOR II’, ‘DOWNLOAD TRUE TONE, VALOR III’, ‘DOWNLOAD TRUE TONE, VALOR IV’, ‘DOWNLOAD VIDEO, VALOR I’, ‘DOWNLOAD VIDEO, VALOR I’, ‘DOWNLOAD VIDEO, VALOR V’, ‘HITS POLIFÔNICOS’, ‘IDEIAS MUSIC STORE 7’, ‘IMAGENS 1’ e ‘IMAGENS 2’, aduzindo que foi cobrado imposto sobre tais operações mas que estas consistem em mero acesso direto ao endereço eletrônicos de serviços dele, impugnante, denominado “Claro Idéias”, para baixa de músicas e vídeos diretamente do site.

Afirma que os serviços denominados “JOGOS JAVA 1”, “JOGOS JAVA 2”, “JOGOS JAVA ESPECIAL”, “MOBILE FUN”, “RING TONES FUTEBOL”, “RING TONES NORMAL”, “VAS parceiro selig”, “VAS PARCEIRO UNIVERSAL”, “VAS PARCEIRO TIAXA” e “VAS PARCEIRO YAVOX”, autuados mediante o Auto de Infração ora impugnado, consistem em *downloads* de jogos eletrônicos, músicas, imagens, sons, vídeos, papéis de parede (*screensavers*), toques polifônicos, sendo o direito de uso de tais arquivos da própria Impugnante. Aduz que, igualmente, existe a possibilidade de os usuários colocarem seus próprios vídeos no site dele, sujeito passivo, recebendo créditos para posterior utilização em serviços. Ocorrendo que, tal como nos casos de *download*, inexistente comunicação quando o cliente Claro realiza o *upload* de seus vídeos no sítio dele, defendente, não ocorrendo o fato gerador do ICMS e sendo ilegítima a exação ora vergastada.

Passa a pronunciar-se acerca de Interatividade via *SMS* aduzindo que este grupo de serviços abrange todas as atividades em que, por meio da utilização do *SMS* (comumente chamado de “torpedo” ou mensagem de texto), os seus clientes podem participar de determinado evento, programa, site de relacionamentos, entre outros. Nessas hipóteses, o preço final de cada serviço é normalmente determinado em conjunto com o parceiro dele, impugnante.

Afirma que a tributação pelo ICMS deve restringir-se somente ao preço da transmissão de dados via *SMS*, por configurar prestação de serviço de comunicação, enquanto que o restante do valor cobrado do usuário não lhe poderia ser cobrado, por se tratar de serviço de valor adicionado.

Expõe, acerca de “Serviços de notícias”, que, mediante a contratação deste gênero de serviços, o usuário recebe, via *SMS* ou por meio de acesso à Internet, notícias oriundas de diversos veículos de mídia, sobre as quais a Impugnante é titular do direito de transmissão. Afirma que no caso em análise a Fiscalização incluiu equivocadamente o serviço “INFO PULL” na autuação fiscal, o qual consiste no envio de mensagens por ao usuário, cujo conteúdo se refere a notícias e é elaborado pela própria Impugnante, ou seja, a empresa de telecomunicação emana suas mensagens diretamente ao usuário, não configurando fato gerador do IC

O contribuinte dá outros exemplos de serviços que classifica como sendo de valor adicionado, identificando-os como serviços de utilidade pública ou de informação para o usuário, acessados mediante a utilização de números especiais, cuja denominação é “SNSERV”, expondo que são exemplos dessa espécie de serviços o auxílio à lista, a hora certa, dentre outros.

Afirma que diante da inexistência de um terceiro com o qual o seu cliente possa estabelecer uma troca de mensagens, não haveria que se falar na prestação de serviços de comunicação sujeita à incidência do ICMS.

Expõe que a Autoridade Fiscal também lavrou o Auto de Infração ora vergastado para o fim de cobrar o ICMS supostamente incidente sobre a prestação de serviços de armazenagem de contatos (números de telefone) dos usuários da Impugnante, os quais possuem a denominação de “CLARO CONTATOS – 1 SINC” e “CLARO MANUTENÇÃO DE CONTATOS”, mas que tais prestações não configuram hipótese de incidência do ICMS, porque os serviços por si oferecidos não seriam de comunicação, ante a inexistência de troca de mensagens entre emissor e receptor viabilizada pela Impugnante. Diz que, nestes serviços, o usuário paga determinado valor à Impugnante, para que esta armazene os contatos existentes no CHIP telefônico no site “Claro Idéias”. Que trata-se de serviço de armazenagem de informações e não de telecomunicação, não podendo ser considerado fato gerador do tributo estadual.

Copia trecho do julgamento do Recurso Especial nº 456.650/PR, referente a serviço prestado por provedores de internet, destacando trecho de voto da Ministra Eliana Calmon.

O contribuinte passa a pronunciar-se acerca da multa indicada, tecendo considerações sobre o que identifica como a sua severidade, da constitucionalidade e necessidade de proporcionalidade entre o percentual aplicado e a infração imputada, copiando o artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Cita o artigo 3º do Código Tributário Nacional - CTN. Menciona trecho de voto do Ministro Fernandes Filho no julgamento do RE nº 91.707 – MG. Copia texto da lavra de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho. Cita julgados de Tribunais Superiores e de Tribunais de outros Estados acerca de percentuais máximos de multa a serem aplicados.

Pede sucessivamente pela declaração de nulidade da autuação e de cancelamento dos débitos objeto do lançamento de ofício, bem como pelo cancelamento, ou redução, da multa aplicada.

Conclui protestando pela produção de provas por todos os meios em Direito admitidos, e requerendo que as futuras intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, vinculado ao escritório Nogueira Reis Advogados S/C, com endereço na Avenida França, nº 164, Ed. Futurus, 7º andar, CEP 40010-000, Comércio, Salvador/BA.

Às fls. 83 a 99 os autuantes prestam Informação Fiscal não acatando o pleito defensivo. Inicialmente descrevem a imputação e sua impugnação. Insurgem-se contra a alegação de nulidade da ação fiscal, afirmando que, conforme pode ser constatado no auto nas folhas 01 a 17, existem todos os elementos exigidos pelo artigo 18 do RPAF/99. Descrevem os Anexos ao Auto de Infração.

Pronunciam-se acerca da multa indicada, e de sua base legal. Aduzem que mesmo que não haja dolo, fraude ou simulação, ainda persiste o prejuízo ao erário e que no caso da não tributação do fato gerador a legislação prevê a multa de 60% do valor do imposto.

Passam a discorrer sobre o mérito da autuação.

Afirmam que o contribuinte alega que os serviços prestados pelas operadoras de telefonia móvel celular objeto do auto de infração não seriam serviços de comunicação, não configurando fato gerador do ICMS, sendo, portanto, ilegítima a sua cobrança, e que são eles serviços relativos a operações de *roaming* internacional, e serviços de \

Os autuantes expõem que, nos serviços relacionados a *roaming* internacional, o assinante residente no Brasil tem vínculo jurídico de prestação de serviço de comunicação com a prestadora de serviço de comunicação no Brasil. Que tal prestadora, com o objetivo de possibilitar a utilização dos aparelhos a ela vinculados, celebra contratos com empresas estrangeiras para a cessão de meios que possibilitem a seus usuários, quando em viagem internacional, utilizarem seus aparelhos como se no Brasil estivessem.

Aduzem que quanto à argumentação de que os valores cobrados dos usuários são totalmente repassados às operadoras estrangeiras, sob a alegação de que a prestação de serviço foi efetuada pela mesma, não corresponde à realidade dos fatos, visto que, como já mencionado acima, a relação jurídica para prestação do serviço é entre o assinante e a empresa no Brasil e não entre o assinante e a empresa estrangeira. Que os valores repassados às empresas estrangeiras correspondem aos valores contratados pela operadora brasileira à operadora estrangeira para a disponibilização de sua rede aos usuários da operadora brasileira, quando em viagem ao exterior.

Que a cobrança dos valores ao assinante pela operadora à qual está vinculado caracteriza-se como fato gerador do ICMS, pois o mesmo só mantém contrato para prestação dos serviços com esta empresa. Que a empresa estrangeira em relação à operadora brasileira, à qual o assinante é vinculado, tem as mesmas características de outra empresa brasileira, que oferece meios de comunicação para que o usuário possa completar suas ligações dentro do país. Que quando da prestação de serviço de comunicação internacional ao usuário brasileiro, a operadora no Brasil só envia ou recebe o sinal até o satélite ou por cabo até o limite do território nacional. Que, a partir daí, o sinal é entregue ou recebido da operadora estrangeira, que intermedeia a ligação com o seu cliente no exterior, e que tal processo só é possível devido aos contratos mantidos pela operadora brasileira com a operadora estrangeira para cessão de meios no exterior.

Que o usuário no Brasil paga pelos serviços à operadora brasileira, à qual está vinculado, e esta paga à operadora estrangeira pelos serviços contratados. A utilização dos meios contratados no exterior não caracteriza prestação de serviço ao usuário final e sim prestação de serviço à operadora que o contratou.

Que o sujeito passivo alega que os serviços não foram por si prestados, mas por operadoras de telefonia estrangeiras, quando seus clientes estavam presentes em território estrangeiro. Que foram as operadoras estrangeiras que disponibilizaram aos portadores de celulares os meios necessários ao envio das mensagens, conforme informado pela própria impugnante em sua defesa, o que caracteriza que não houve prestação de serviço de comunicação ao usuário, e sim, a cessão de meios que possibilitam a sua comunicação. Que, assim, tratar-se de uma importação de serviço e, logo, está sujeita a tributação do ICMS.

Os autuantes aduzem que, com relação aos dados *gprs roaming* internacional, não é possível o fornecimento deste serviço sem a prestação de serviço de celular, além de que se trata de uma importação de serviço, portanto, estando sujeita à tributação do ICMS. Que a confirmação de tal procedimento está respaldada na destinação como receita para a operadora à qual o assinante está vinculado, dos valores cobrados pelas chamadas e pelos serviços de *roaming* internacional. Que, para a operadora à qual o assinante está vinculado, o valor pago à operadora estrangeira pela concessão dos meios caracteriza-se como um custo para prestação de serviço de comunicação ao seu usuário.

Os prepostos do Fisco afirmam, com relação aos adicionais de deslocamento, que estes serviços são conexão de aparelhos celulares habilitados no Brasil em redes de operadoras estrangeiras, e que estes serviços foram prestados por operadoras estrangeiras. Que como estes serviços foram prestados por operadoras estrangeiras, trata-se de importação de serviços sem os quais não seria possível a efetivação da comunicação. Que, portanto, tais serviços devem ser tributados pelo ICMS.

Asseveram, com relação à posição do Conselho de Contribuintes da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, que esta não pode ser considerada como paradigma neste caso, pois aquela decisão concedida no âmbito de outro Estado da Federação não tem o condão de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia.

Passam a discorrer acerca das questões legais sobre o serviço de valor adicionado.

Aduzem que a Lei Complementar 87, de 13/09/96, no inciso III do seu artigo 2º, define como hipótese de incidência do ICMS *a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*; que o Decreto nº 6.284/97, que aprova o Regulamento do ICMS (RICMS – BA), em seu artigo 4º, inciso I, dispõe que nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato gerador do ICMS *no momento da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior*;

Que o parágrafo 1º deste dispositivo define como comunicação, para os efeitos do RICMS/BA, “*o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.*”

Transcrevem também o §4º do mesmo artigo, no qual estão previstos “*os serviços 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).*”

Os autuantes transcrevem os artigos 60 e 61 da Lei Geral de Telecomunicações - LGT 9.472/97, que define serviço de telecomunicações e o de serviço de valor adicionado, e a Cláusula Primeira do Convênio 69/98: “*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.*”

Concluem que o que o sujeito passivo chama de serviços de valores adicionados são, na realidade, facilidades, que são fato gerador do ICMS, portanto sujeitos à tributação

Os representantes do Fisco citam André Mendes Moreira, e Paulo de Barros Carvalho, aduzindo que tecnicamente “*o processo comunicacional é formado por cinco elementos indissociáveis para exigência do ICMS-Comunicação, que são assim definidos: Emissor: fonte da mensagem. Canal: meio pelo qual os sinais são transmitidos (frequência de rádio, v.g.). Mensagem: informação que é transmitida. Código: conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais. Receptor: destinatário da informação.*”

Afirmam que, além destes itens, por força dos mandamentos constitucionais, é essencial a remuneração pela prestação de serviços para ocorrência do fato gerador do ICMS.

Aduzem que para que os Julgadores deste Conselho conheçam a natureza de comunicação, e para que fique assim comprovado que esta apóia-se pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho como indispensáveis para exigir

nos moldes do art. 60 da LGT, passam a demonstrar o funcionamento da rede celular padrão digital GSM (*Global System for Mobile Communication*), sistema utilizado pela impugnante.

Expõem que, segundo explica Eduardo Tude, “A tecnologia GSM facilitou a introdução de novos serviços como os:

- 1) Bearer Services - Serviços de transporte de dados usados para conectar dois elementos de uma rede;
- 2) Teleservices - Serviços de comunicação entre dois assinantes como: telefonia, serviço de mensagens curtas (SMS) e FAX;
- 3) Serviços Suplementares - tais como: identificação do número chamador, chamada em espera, siga-me, conferência, etc.”

Relatam que Alberto Campos Pallares descreve os sistemas e elementos que compõe a rede GSM:

“A rede GSM está dividida em três principais sistemas:

1) Sistema de comutação (Switching System (SS)), possui as seguintes unidades: *Home Location Register* (HLR)- é a base de dados usada para armazenamento e gerenciamento das assinaturas; *Mobile Services Switching Center* (MSC)- executa as funções de comutação telefônica do sistema. Ele controla as chamadas ou de ou para outros sistemas telefônicos e sistemas de dados, como também executa funções como bilhetar as chamadas, interfacear com a rede, sinalização por canal comum entre outros; *Visitor Location Register* (VLR)- o banco de dados que contém informações temporárias sobre os usuários que são necessários pelo MSC para que possa prover o serviço de visita aos usuários; *Authentication Center* (AUC) fornece os parâmetros de autenticação e encriptação que verificam a identidade do usuário e garante a confidencialidade de cada chamada e *Equipment Identity Register* (EIR)- é o banco de dados que contém informação sobre a identidade do equipamento móvel a fim de evitar chamadas de aparelhos roubados, não autorizados ou defeituosos.

2) Sistema de Estações de Base (*Base Station System* (BSS))-todas as funções relacionadas com rádio são executadas no BSS que consiste em: *Base Station Controllers* (BSC) – fornece todas as funções de controle e links físicos entre o MSC e o BTS. É um comutador de alta capacidade que possui funções tais como *handover* (transferência de controle), dados de configuração de célula e controle de níveis de potência RF e os *Base Transceiver Stations* (BTSS) – manipula a interface de rádio com a unidade móvel. O BTS é o equipamento de rádio (transceptores e antenas) necessário para o serviço de cada célula na rede.

3) Sistema de Suporte e Operação (*Operation and Support System* (OSS)) – O Centro de Operação e Manutenção (OMC) está conectado a todos os equipamentos no sistema de comutação e ao BSC. As implementações do OMC são chamadas de OSS que é uma entidade funcional de onde os operadores monitoram e controlam o sistema. O propósito do OSS é oferecer suporte às atividades de operação e manutenção que são requeridas por uma rede GSM. Uma importante função do OSS é fornecer uma visão geral de rede e suportar as atividades de manutenção de diferentes organizações.

Afirmam que dentro desta explicação são elementos funcionais:

- 1 - Message Center (MXE) – é um nó que fornece de forma integrada, voz, fax e mensagens. Especificamente, o MXE manipula short message service (SMS), broadcast de célula, voice mail, fax mail, e-mail e notificação;
- 2 - Mobile Service Node (MSN)- é o nó que manipula os serviços de rede inteligente móvel (IN);
- 3 - Gateway Mobile Services Switching Center (GMSC) – é um nó usado para interconectar duas redes. Esse gateway é geralmente implementado em um MSC. O MS

4 - GMS Interworking Unit (GIWU) – consiste de hardware e software que fornecem uma interface para várias redes no tocante à comunicação de dados. Pela GIWU, os usuários podem alternar entre conversação e dados durante a mesma chamada. O hardware de GIWU está fisicamente localizado no MSC/VLR.”

Os autuantes acostam gráfico feito pela Agilent Technologies Brasil extraído da matéria publicada no site da Wireless BR, GSM conceitos básicos, identificando-o como cortesia especial da Agilent Technologies Brasil.

Copiam a definição de SMS de Alberto Campos Pallares como sendo: “Short Message Service (SMS) é um serviço wireless aceito globalmente e que possibilita a transmissão de mensagens alfanuméricas entre usuários móveis e sistemas externos tais como eletronic mail, paging, and voice mail.”

Aduzem que o SMS ponto-a-ponto fornece um mecanismo de transmissão de mensagens curtas para/de aparelhos celulares. Que o serviço faz uso do Short Message Service Center (SMSC), que age como sistema de store-and-forward para essas mensagens entre o SMSCs e os aparelhos celulares. Que em contraste com os serviços de transmissão de mensagens existentes até então (paging), esse serviço foi projetado de forma a garantir a entrega das mensagens ao destino.” Que uma característica que diferencia esse serviço é que o aparelho celular já está habilitado a receber e transmitir mensagens curtas a qualquer tempo, independente de ter ou não uma chamada em curso. Que o SMS também garante a entrega de mensagens pela rede, mesmo que falhas temporárias ocorram na mesma, pois as mensagens serão armazenadas na rede até que o destino esteja novamente disponível para ser acessado, sendo o SMS caracterizado pela entrega de mensagens por pacotes fora de banda (out-of-band-packet) e pelo consumo de pouca banda. Que as aplicações iniciais do SMS forçavam a eliminação dos pagers atuais pelo fato de permitir comunicação bilateral, bem como serviços de notificação (primariamente o voice mail). Que face à maturação da tecnologia e das redes, uma grande variedade de serviços foi introduzida incluindo-se eletronic mail, integração a fax integration, integração a paging, banking interativo, e serviços de informação tais como cotação de bolsa.”

Definem a palavra “Wireless” conforme site de internet “Wikipédia”, como: “Comunicação Wireless se refere a comunicação sem cabos ou fios e usa ondas eletromagnéticas como meio de propagação para estabelecer a comunicação entre dois pontos ou dispositivos. O termo é empregado normalmente na indústria de telecomunicações para definir sistemas de comunicação a distância (por exemplo, transmissores e receptores de rádio, controles remotos, redes de computadores, etc.) que utilizam alguma forma de energia eletromagnética (ondas de rádio, luz infravermelha, laser, ondas sonoras, etc.) para transmitir informação sem o uso de fios.”

Copiam ensinamentos de Christiano Freitas de Souza e Rafael Oliveira Ribeiro explicam sobre o funcionamento do SMS:

“O funcionamento do SMS é muito simples. As mensagens são trocadas entre telefones celulares num esquema “store-and-forward”, ou seja, um aparelho envia uma mensagem para outro, sendo que esta mensagem será recebida por um centro de controle da operadora do serviço antes de ser transmitida ao seu destinatário final. O centro de controle citado é chamado de SMSC (Short Message Service Center) e é responsável por todas as tarefas relativas ao processamento das mensagens, como roteamento, bilhetagem (cobrança) e entrega da mensagem.

Neste sistema, as mensagens são enviadas utilizando-se o canal de controle do sistema celular, não ocupando, assim, canais que são utilizados para o tráfego de voz.

Ao ser enviada a mensagem, pode ser que o destinatário não esteja disponível naquele instante. Neste caso, a mensagem será armazenada no banco de dados do SMSC e será feita uma solicitação ao HLR para que este avise ao SMSC assim que o usuário estiver disponível para receber a mensagem. Caso seja ultrapassado um determinado tempo sem c

esta será descartada e, opcionalmente, uma mensagem notificando o remetente poderá ser enviada a este.”

Os autuantes afirmam que este sistema “Wireless” é composto por uma plataforma residente na operadora e de terminais de usuários. Afirmam que Virgílio Fiorese dá exemplos de aplicação no uso do SMS, e definem os que se relacionam com os serviços questionados, e-M@xi New, e-M@xi Message e Som&Ícone, como:

"a. Recebimento de mensagens informativas; neste caso o celular funciona como o antigo pager, recebendo mensagens informativas, sobre um assunto de interesse, podendo ser: previsão do tempo, notícias, cotação da bolsa, cotação do dólar, etc.;

...

f. Simples envio de mensagens entre duas pessoas. Muitas pessoas descobriram que muitas vezes é mais fácil ou mais barato enviar uma mensagem de texto ao invés de realizar uma ligação; sendo assim observou-se no mercado um grande sucesso e incremento na troca de mensagens entre os usuários de telefones celulares.

...

l. Recebimento de novos tons de campainha. Neste caso, um ou vários SMSs codificados são enviados ao aparelho que interpreta esta mensagem como novo toque de campainha disponibilizando-o no menu de campainhas para escolha do usuário.

...

m. Recebimento de novos ícones. Neste caso, um ou vários SMSs codificados são enviados ao aparelho que interpreta esta mensagem como novo ícone disponibilizando-o no menu de ícones para escolha do usuário.”

Os autuantes expõem, sobre os ringtones, que informa Náíade Souza Di Rocha: "No formato "Melodia RTTTL" (Ringing Tone Text Transfer Language), pode introduzir as melodias recorrendo a um software especial, comunicando com o seu telefone a partir de um micro, usando um cabo ou por infravermelhos, ou através do envio de uma mensagem SMS.

Um toque descrito no formato RTTTL consiste de três partes que são separadas por dois pontos (“:”). Veja abaixo um exemplo de um tipo de toque RTTTL que descreve o tema da coca-cola: Coca-cola:d=4,o=5,b=125:8f#6,8f#6,8f#6,8f#6,g6,8f#6,e6,8e6,8a6,f#6,d6,2p”

Os prepostos do Fisco aduzem que a cobrança dos serviços de SMS é feita pelo atuado na fatura mensal, quando estes são originados ou solicitados pelos seus assinantes. Que é cobrado um valor por cada mensagem, ícones ou som solicitados. Que estas mensagens, existentes no banco de dados do impugnante, são enviadas por aquele, quando solicitadas pelo usuário. Que, portanto, o impugnante é o emissor da mensagem e usuário é o receptor.

Afirmam que quando os serviços de mensagens são terminados dentro da rede da operadora em um dos telefones celulares de seus assinantes, é cobrada destes uma taxa fixa por tipo de serviço. “Ex: 2 Reais para notícias, 1 Real para previsão do tempo, etc. Neste tipo de serviço é considerado apenas um "terminador" de mensagens e não há um "originador" do tipo assinante para haver cobrança; sendo assim faz-se necessário cobrar do "terminador", baseando-se no número do serviço “originador”.” Asseveram, a título de informação, que a cobrança das facilidades é feita pela operadora na fatura mensal.

Asseveram que o quanto expõem comprova que os serviços de SMS e outras facilidades de envio e recebimento de mensagens, ringtones e ícones, prestados pela impugnante aos seus assinantes, são de comunicação, conforme previsto no art. 60 da LGT, cláusula primeira do Convênio 60/08 e contém os cinco elementos indissociáveis citados pelo Prof. Paulo serviço de comunicação.

Afirmam que o autuado cita o Recurso Especial nº 456.650/PR do STJ, que não serve neste caso pois sendo o sujeito passivo provedor de Internet não pode ser confundido com um prestador de serviço de telefonia móvel.

Concluem mantendo integralmente a autuação.

O contribuinte, por intermédio de advogada, apresentou Memorial na assentada de julgamento, anexo às fls. 109 a 114 dos autos, e explanou suas razões de defesa, reiterando os termos da impugnação inicial.

VOTO

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, a motivação da exigência fiscal, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Em relação à motivação do lançamento, inclusive, cito que na primeira página do Auto de Infração (fl. 02 dos autos), cuja cópia foi entregue ao contribuinte, conforme seu recibo à fl. 03, e que o mesmo transcreve à fl. 25 dos autos, em sua impugnação, está descrito que “O contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributados e considerados pelo contribuinte como não tributados. Os valores foram lançados nos livros de saídas na coluna de isentas ou não tributadas. Os dados foram fornecidos pelo contribuinte (...)”.

Houve também uma intimação (fl. 13) prévia ao Auto de infração para que o sujeito passivo fornecesse ao Fisco os dados acerca dos serviços elencados em um anexo da citada intimação, anexo este colacionado às fls. 14 e 15, em decorrência do que a empresa teve conhecimento, ainda no curso da ação fiscal, de que aquelas operações discriminadas no mencionado anexo estariam sob análise.

Assinalo, ainda, que o contribuinte recebeu os demonstrativos atinentes à imputação e, tanto na extensa e minuciosa impugnação escrita ao lançamento de ofício, quanto na manifestação de fls. 109 a 114, Memorial apresentado na assentada de julgamento, e na sustentação oral, o contribuinte descreveu, explicou e contestou os motivos da autuação analisando, de forma individual e pormenorizada, todas as operações comerciais sobre as quais o Fisco defende a incidência de ICMS, nesta lide, inclusive trazendo aos autos tabelas com os dados que aduz devam ser considerados na análise do processo, em relação a cada tipo de operação classificada pelo Fisco como serviço de comunicação. O contribuinte também divide tais operações, objeto da ação fiscal, em dois grupos, tecendo suas considerações de mérito a respeito.

Em relação ao tópico da prestação de serviços no exterior, por envolver questão de mérito, será tratado oportunamente neste voto.

Pelo exposto, estão rejeitadas as arguições de nulidade.

No mérito, tal como descrito na imputação, em suas impugnações escritas e sustentação oral, este Auto de Infração trata de exigência de ICMS no valor de R\$403.201,00, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis nos meses de abril a junho/2009. Consta, na descrição dos fatos da imputação, à fl. 01 do Auto de Infração, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributáveis e considerados pelo contribuinte como não tributáveis, cujos valores de operações foram lançados no livro Registro de Saídas na coluna “isentas”, ou “não tributadas”. O levantamento foi realizado com base nos dados fornecidos ao Fisco pelo sujeito passivo.

Cumpra esclarecer que o contribuinte afirma à primeira página do

telecomunicações, no Brasil e no exterior, compreendendo, ainda, a compra, a venda, a locação, a cessão de uso de meios e equipamentos a qualquer título, a importação e a exportação de equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos.”

Portanto, conforme expõe de forma literal o sujeito passivo, este presta serviços de comunicação, e serviços correlatos, também no exterior.

Observo que ainda que os serviços sejam prestados a seus clientes em viagens internacionais, como afirma o contribuinte, o pagamento destes serviços é realizado em transação que envolve o usuário e o sujeito passivo, conforme determinado pelo contrato de prestação de serviços de comunicação firmado entre o usuário contratante e a empresa por este contratada, que ora figura como sujeito passivo da obrigação tributária. O contribuinte vende tais serviços e o pagamento respectivo é realizado no Brasil, em moeda nacional, em razão de contrato de prestação de serviços de comunicação também registrado neste país.

O assinante da linha telefônica do impugnante não celebra novo contrato com operadoras diversas, dentro ou fora do Brasil, para receber a prestação dos serviços pelos quais paga ao seu contratado, no caso em lide, o sujeito passivo. O que possibilita a prestação dos serviços de comunicação, de serviços suplementares, e facilidades adicionais a esses serviços relacionadas, ao usuário, seja no território brasileiro, seja no exterior, é a preexistência de contrato particular entre o usuário da linha telefônica e o autuado.

Assiste razão ao Fisco quando afirma que a utilização de serviços de empresas estrangeiras, fora do território nacional, para a consecução da prestação de serviços de comunicação ao usuário, dá-se em razão de iniciativa do sujeito passivo, em nada interferindo a vontade do usuário para que seja escolhida esta, ou aquela, empresa estrangeira. Trata-se, tão somente, de escolha do sujeito passivo para viabilizar a prestação dos serviços que vende. Para prestar tal serviço a empresa autuada poderia, caso assim decidisse, por exemplo, manter filiais fora do país, com todo o equipamento e providências legais necessárias, para que ela mesma desse este suporte à sua prestação de serviços de comunicação ao usuário com o qual celebra contrato sob as regras do Brasil. A descrição que o autuado faz do seu objeto social prevê esta possibilidade, inclusive.

Assim, em realidade os valores que a empresa autuada pague às empresas estrangeiras para consecução de suas atividades de prestação de serviços de comunicação, serviços correlatos e respectivas facilidades, caracterizam-se como custos para a prestação do serviço que vende.

O contrato de prestação de serviços de comunicação pelo autuado ao usuário é celebrado dentro do Brasil, ou no mínimo sob as regras nacionais para o setor de telecomunicações, e abrange todas as áreas deste planeta para as quais haja a possibilidade de prestação deste serviço por sua contratada, no caso, o sujeito passivo, conforme suas cláusulas contratuais particulares.

A contratada, ora defendente, estipula as condições para que esta prestação de serviços de telecomunicação ocorra, entre as quais estão contrato de plano de serviços que inclua tal opção, a utilização de aparelho de telefonia móvel que atenda às exigências técnicas, e o pagamento pelo usuário, ao autuado, de valores atinentes a tais prestações de serviços de comunicação, e de facilidades adicionais que otimizem, agilizem, ou mesmo viabilizem os serviços de comunicação, e serviços correlatos.

O usuário deseja comunicar-se, e assina o contrato de prestação de serviços para tanto. Recebe os serviços de comunicação, demais serviços correlatos, e respectivas facilidades, e por eles paga ao sujeito passivo, em faturas por este emitidas no Brasil, em moeda nacional.

Por conseguinte, tendo sido a prestação de serviços contratada dentro do Brasil, iniciado se a partir dos equipamentos e aparelhos telefônicos habilitados sob as
portanto estando tais serviços submetidos às regras da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), e ainda que para a prestação destes serviços o autuado u

sediadas fora do território nacional, tais serviços foram prestados sob controle e contrato que se submetem às regras do Brasil para a telecomunicação, e por este país devem ser tributados.

Caso este não fosse o raciocínio, ter-se-ia Estados brasileiros cobrando ICMS sobre serviços de telecomunicação originados por contratos particulares celebrados sob regras de outros países, apenas porque foram utilizados equipamentos de empresas nacionais, em decorrência de contratos particulares, para uso destes equipamentos, celebrados entre prestadoras de serviços de telecomunicação de diversos outros países.

Em relação ao exemplo do defendente acerca de uso de cartões de crédito no exterior, sem a incidência de ICMS nas operações, observo que existe a incidência de ICMS quando da entrada das mercadorias, ou bens, no território nacional, independentemente da forma de pagamento de tais produtos. Aplicando-se a cada fato concreto, inclusive, as isenções e demais situações legalmente previstas.

Ressalto, também, que o início, meio e conclusão da prestação dos serviços, e facilidades correlatas, dá-se pelo uso do aparelho de telefonia móvel – ou, mais modernamente, também de um dispositivo microeletrônico denominado “*chip*” telefônico, vinculado à operadora contratada, e que é inserido no aparelho de telefonia móvel – habilitado junto à empresa autuada. Ainda que o usuário e seu aparelho estejam no exterior, os serviços são prestados pelo contratado, que utiliza os meios de que unilateralmente decide dispor para prestar os serviços contratados no Brasil. E, consoante termos do inciso II do artigo 155 da Constituição da República, ainda que as prestações dos serviços de comunicação, e suas facilidades relacionadas, tenham iniciado-se no exterior, sobre essas incide o ICMS.

Portanto, entendo que a tributação dos serviços de comunicação e facilidades atinentes a estes serviços, prestados pela Claro S/A, na situação em lide, tem como sujeito ativo o Estado da Bahia, onde se localiza, e possui inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, o sujeito passivo, pelo que não acato as alegações defensivas em contrário.

Conforme minuciosamente exposto tanto pelo contribuinte quanto pelos prepostos do Fisco, o contribuinte presta serviços discriminados sob diversas rubricas, entre as quais aqueles classificados como utilização de *roaming* internacional e outros serviços - que o contribuinte classifica como sendo serviços de valor adicionado, sobre os quais alega que não incidiria o ICMS, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações, e o Fisco classifica como facilidades relativas a serviços de comunicação sobre cujos valores incide ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98.

Diante das explicações que fazem, concernentes a estes dois tipos de operações, o contribuinte nega que a prestação dos serviços relativos aos mesmos seja fato gerador do ICMS, contra o que se posiciona o Fisco.

Como é de conhecimento comum, e tal como exposto pelo sujeito passivo, a grande velocidade das inovações tecnológicas traz, diariamente, a necessidade de adequação das regras sociais à realidade nova que se impõe. A necessidade de adequação atinge, igualmente, o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, no Brasil, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 08/1995, que flexibilizou o modelo brasileiro de telecomunicações ao eliminar a exclusividade estatal da concessão para exploração dos destes serviços, foi criada a Lei Federal nº 9.472/97, ou Lei Geral de Telecomunicações, como é conhecida, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

No ano seguinte, sempre em compasso de evolução e de adequação “considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte, para q

suas obrigações tributárias” os Estados brasileiros, entre os quais a Bahia, celebraram o Convênio ICMS nº 69/98, com vigência a partir de 29/06/1998, e que em sua Cláusula Primeira expõe:

Convênio ICMS nº 69/98:

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, em matéria tributária, para efeito de incidência de ICMS, os Estados do Brasil acordaram quanto a que valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem, ou agilizem, o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, estão incluídos na base de cálculo deste imposto.

Admitamos, contudo, que o Convênio atinja os seus signatários, que a partir de tanto deverão providenciar a adequação de suas legislações ao acordado, para que a estas regras obedeçam os contribuintes do ICMS.

Trazendo então a previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

*art. 155. 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;*

Na Lei Complementar nº 87/96:

*art. 2.º 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;*

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

*art. 2º. O ICMS incide sobre:
VII - a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

No RICMS/BA:

*art. 4º. Nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:
I - da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior;
II - do recebimento, pelo destinatário, neste Estado, de serviço de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.*

*§ 1º. Entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir mensagens acerca de determinado ato ou fato m
convencionados, quer através da linguagem fala*

outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.

(...)

§ 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).

E dispõe ainda o mesmo RICMS/BA, acerca da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, em seu artigo 66:

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:

I - o preço do serviço ou, na falta deste, o preço corrente do serviço no local da prestação:

b) na prestação onerosa de serviço de comunicação (art. 4º, I);

(...)

III - o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, no recebimento de serviço de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 4º, II).

§ 3º Tratando-se de serviços contratados em moeda estrangeira, a base de cálculo é o valor do serviço, convertido em moeda corrente nacional à taxa cambial vigente na data da ocorrência do fato gerador.

§ 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).

Assim, adequada a legislação à nova realidade tecnológica, não apenas os serviços de chamadas telefônicas configuram-se como serviços de comunicação, mas todos os serviços e as facilidades adicionais relacionadas à prestação de serviços de comunicação. Uma vez que o legislador não poderia prever as denominações que as operadoras viriam a utilizar para os serviços que viriam a prestar a seus usuários, relacionados à prestação de serviços de comunicação, ao final do texto normativo está dito que, para a caracterização de tais serviços e facilidades, é indiferente a denominação que lhes viesse a ser dada.

Assim, ao contrário do quanto assevera o contribuinte, serviço de comunicação não é apenas o serviço de chamada telefônica.

O ponto básico aqui é identificar se os serviços de *roaming* e demais serviços, ou facilidades, listados no levantamento fiscal que embasa o Auto de Infração, estão, ou não, incluídos na previsão normativa para efeito de ocorrência da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo.

Segundo a divisão feita pelo contribuinte em sua contestação, tratar-se de dois grupos de operações comerciais, o primeiro, resumido em tabela que traz :
serviços prestados quando o usuário estava fora do território :

contribuinte como SMS (torpedos), adicionais relativos a chamadas originadas e recebidas, transferência de dados GPRS, etc.

A ante-mencionada Lei Federal nº 9.472/97, em seu artigo 8º, cria a Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel, autarquia integrante da Administração Pública Federal indireta, e vinculada ao Ministério das Comunicações. A Anatel, conforme tal dispositivo legal, tem a função de órgão regulador das telecomunicações.

Esta Agência Nacional possui um espaço eletrônico na rede pública internacional denominada *internet*, de livre e gratuito acesso pelo público, no qual está disponibilizado o campo destinado ao “Glossário Brasileiro de Direito das telecomunicações”, do qual extraio o significado de algumas expressões utilizadas pelo Fisco e pelo autuado nas peças deste processo, para melhor compreensão.

Significa a palavra “*roaming*”, ou “itinerância”, conforme exposto em inglês no Glossário disponibilizado no *site* (espaço na rede internacional de comunicações denominada *internet*) da Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel, com endereço eletrônico <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=231533&assuntoPublicacao=Gloss%20Brasileiro%20de%20Direito%20das%20Telecomunica%C3%A7%C3%B5es&caminhoRel=Corporativa-Biblioteca-Apresenta%C3%A7%C3%A3o&filtro=1&documentoPath=231533.pdf> :

Em inglês no *site*:

Roaming

1. “*The ability for a user to function in a serving network different from the home network*” (ITU-T, Rec. Q.1741.2 (2002), 3.99). 120
2. “*The ability of a user to access wireless telecommunication services in areas other than the one(s) where the user is subscribed*” (ITU-R REC-M.1224 (1997)).
3. “*Ability to provide service to a user through access from a network different than the network he has subscribed to. This defines the visited and the home networks respectively*” (ITU-T, Q.1761 (04), 3.11).

E em português:

Itinerância (Roaming)

1. “*A capacidade de um usuário para funcionar em uma rede diferente da sua rede doméstica*” (ITU-T, Rec. Q.1741.2 (2002), 3.99). 120
2. “*A capacidade de um usuário para acesso de telecomunicações sem fio e serviços em outras áreas diferentes daquela em que o usuário é assinado*” (ITU-RM.1224-REC(1997)).
3. “*Capacidade de prestar serviços a um usuário através do acesso de uma rede diferente da rede na qual ele se inscreveu. Isso define o visitante e as redes de casa, respectivamente,*” (ITU-T, Q.1761 (04), 3.11).

Assim, *roaming* é a capacidade de o sujeito passivo prestar serviços a um usuário através do acesso a uma rede diferente da rede na qual o usuário se inscreveu. As redes podem, ou não, pertencer à mesma operadora. Por exemplo, uma empresa de telefonia, ou operadora, pode ter, simultaneamente, estabelecimentos e redes de telefonia em diversos países. Acesso, ou comunicação entre redes, aqui, significa o serviço de comunicar uma rede de telefonia com outra.

No caso de serviço de comunicação prestado via *roaming* internacional analisado neste processo, a rede nacional da Claro S/A com comunicação, ou com acesso, a 1 outro país.

Neste sentido, *roaming* internacional é a capacidade de um terminal móvel continuar funcionando, para efeito de serviços de comunicação e de suas facilidades, em redes de telecomunicação compatíveis tanto entre si, quanto com os aparelhos de telefonia móvel utilizados, mesmo que usados fora do país no qual o aparelho telefônico foi adquirido e registrado.

O aparelho de telefonia móvel, popularmente conhecido como “celular”, pode utilizar a rede do país visitado para trafegar suas informações.

Porém, para que o usuário de tal aparelho de telefonia móvel possa utilizar a rede de operadora de outro país, é necessário que exista um acordo prévio, ou convênio, de *roaming* entre a operadora contratada pelo usuário, no caso em lide a empresa Claro S/A, e a operadora do país visitado.

E para que o usuário possa utilizar tal serviço de *roaming* internacional também é imprescindível que, previamente à utilização, tal usuário requisiute à empresa prestadora de serviços de telecomunicação que contratara, no caso a Claro S/A, a ativação deste serviço de *roaming*.

O *roaming* internacional é negociado entre as operadoras livremente, sem interferência do usuário.

Sem a prestação do serviço de *roaming* inexistente a possibilidade de um aparelho celular habilitado no Brasil junto à Claro S/A, ou a qualquer outra operadora de telefonia móvel, utilizar qualquer serviço de comunicação fora do Brasil.

O serviço de “*roaming*”, ou itinerância, é regulado pela Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel. E por que tal serviço é regulado pela Agência Nacional de Telecomunicações? Porque tem pertinência com os serviços de telecomunicações, inclusive viabilizando, como elemento indispensável, a prestação dos serviços de telecomunicação em determinados locais.

Assim, os serviços relacionados a “*roaming*” são serviços suplementares que não só otimizam, ou agilizam o processo de comunicação, mas são indispensáveis para que o serviço de comunicação seja prestado, sendo então realizada a comunicação.

Em idêntica situação estão os chamados “adicionais” aos quais se refere o autuado, quando cita em sua impugnação às fls. 28 e 29 dos autos, que “As demais prestações de serviços cujas descrições são identificadas pela sigla AD (...) a qual significa Adicional de Deslocamento, não caracterizam efetiva prestação de serviços de comunicação e, portanto, fato gerador do ICMS, mas serviços relativos à viabilização de utilização, no estrangeiro, de aparelhos celulares habilitados no Brasil.”

Portanto, os serviços denominados “adicionais de deslocamento”, exatamente como descrito pelo impugnante, são serviços que viabilizam o serviço de comunicação, portanto são serviços suplementares ao serviço de comunicação, e sem estes serviços identificados como “adicionais de deslocamento”, novamente como afirmado sujeito passivo, não poderia existir a comunicação, vale dizer, não poderia existir a prestação do serviço de comunicação. Portanto, tais adicionais, na condição de serviços suplementares ao serviço de comunicação, nos termos do §4º do artigo 66 do RICMS/BA, também estão incluídos na base de cálculo do ICMS.

Se o contribuinte repassa integral, ou parcialmente, o valor cobrado de seu usuário, para as operadoras estrangeiras – o que, assinalo, embora plausível, não está provado nos autos - esta forma de negociação entre operadoras em nada interfere quanto à caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal.

E caso ficasse provada tal transferência integral, ou parcial, de dinheiro da empresa autuada para empresas que contrata, ou sub-contrata, para servirem de suporte, ou para executarem os serviços que o usuário contrata diretamente com a Claro S/A, isto faria par que foge do campo tributário relativamente ao ICMS, imposto objeto

Quanto ao segundo grupo listado pelo contribuinte às fls. 29 e 30 dos autos, que o mesmo identifica como serviços de valor adicionado, e o Fisco classifica como facilidades adicionais, também assiste razão ao Fisco quando afirma que são facilidades ligadas relacionadas ao serviço de comunicação.

O contribuinte aduz que em parte trata-se de serviços de utilidade pública, citando como exemplo o “Auxílio à Lista”, “Claro contatos”, “Claro manutenção de Contatos”, e “Serviços Especiais”. De fato, são serviços úteis, e para a prestação dos mesmos o contribuinte cobra valores monetários de seus usuários, sendo tais serviços úteis exatamente para facilitar o serviço de comunicação, seja vendendo informações quanto a números telefônicos de terceiros, o que possibilita a realização de chamadas telefônicas pelo usuário; seja armazenando números telefônicos de forma virtual, para que o usuário possa receber de volta sua agenda telefônica e a partir da consulta a tal agenda virtual possa realizar a comunicação, utilizando o serviço de comunicação prestado pelo autuado, ou por terceiro, por exemplo. Assim, tratando-se de facilidade adicionais dos serviços de comunicação, também estão enquadrados no campo de incidência do ICMS.

Em relação aos serviços que o contribuinte identifica como sendo a disponibilização de conteúdo próprio, assinalo que o autuado possui uma loja virtual, ou seja, um espaço eletrônico, na internet, no qual vende, ou disponibiliza gratuitamente, músicas, ou tons musicais para serem usados como toques de campainhas para que o usuário seja avisado quando receber chamadas telefônicas, ou quando receber comunicações via SMS, ou torpedos, por exemplo. O contribuinte também disponibiliza, de forma onerosa, e de forma gratuita, dentre outros produtos, jogos que podem ser disputados simultaneamente por dois ou mais parceiros, que se comunicam entre si, e jogos para serem utilizados de forma individual.

Para que o usuário possa ter acesso a tais itens, disponibilizados pelo sujeito passivo, terá que ser estabelecida uma comunicação entre o conteúdo inerte que jaz no site do contribuinte, e o aparelho telefônico do usuário. Sem esta ligação, ou sem esta comunicação, o conteúdo do site não chega até o aparelho celular. E para que ocorra esta comunicação é prestado o serviço de comunicação pelo usuário. Por este serviço de ligação, ou de comunicação entre o conteúdo do seu site e o aparelho telefônico do usuário, o autuado cobra valores monetários dos seus usuários.

Portanto o conteúdo que jazia disponibilizado no site é transferido, comunicado, via “download”, ou seja, transferência de dados, que é um serviço oneroso de comunicar, ou serviço de levar algo do seu espaço eletrônico até o aparelho de telefonia do usuário, serviço este prestado pelo autuado, e sobre este serviço de comunicação incide o ICMS.

Tratando-se, no caso de todas as operações objeto do presente Auto de Infração, de serviços de comunicação e de facilidades aos mesmos relacionadas, prestados pelo sujeito passivo, seja com o título de adicional de deslocamento, que possibilita a realização da comunicação, “roaming”, ou de “downloads”, que também é forma de comunicação entre um agente emissor e um receptor, está caracterizada a prestação do serviço de comunicação.

O fato de que em algumas operações de prestação de serviços de comunicação o emissor seja também aquela que presta o serviço de comunicação entre ele, emissor, e um receptor, qual seja este o usuário do serviço de comunicação que paga pelo mesmo ao defendente, esta identidade de pessoa jurídica que atua tanto vendendo, ou doando, determinado produto - seja um hit polifônico, seja uma informação, ou equivalente, ou outro produto, por exemplo, do sítio “Claro Idéias”, citado pelo defendente – isto não influi no fato de que o serviço de comunicação está sendo prestado.

Em nenhum momento, qualquer dispositivo da legislação transcrita pelo contribuinte, e/ou mencionada e transcrita neste voto, exige, seja de forma expressa, ou tácita, que aquele que faça a transmissão da comunicação seja um terceiro, portanto pessoa diferente que gera, emite, o dado a ser comunicado.

Pelo contrário, o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, prevêm a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas. Portanto, inexistente base legal para a consideração do contribuinte relativamente a este aspecto.

No início da existência dos serviços de comunicação telefônica, utilizando-se inclusive apenas aparelhos e telefonia fixa, e sequer estando disponibilizado ao público o espaço virtual que veio a ser denominado mundialmente como “internet”, de fato ainda apenas existia a possibilidade de estabelecer-se ligação telefônica para efeito de originar, ou receber, chamada telefônica, que ordinariamente consistia em um serviço de comunicação de vozes humanas.

Mas, assim como exposto pelo contribuinte, e dito neste voto, ocorre a inovação tecnológica ininterrupta. Veio a existir a telefonia móvel, com outras possibilidades de comunicação. Veio também a existir a possibilidade de vendas sendo realizadas via aparelhos telefônicos, tanto por utilização de dados de cartões de crédito, ou por desconto em conta-corrente, ou por lançamento do débito em fatura do sujeito passivo, por exemplo. E, com a popularização da “internet”, passaram a existir espaços eletrônicos nos quais vendem-se mercadorias, ou serviços.

Quando o sujeito passivo passa a disponibilizar conteúdo em seu site, para venda a seus usuários, em determinado momento coloca-se como originador da mensagem, ou dado, informação. Passa a ser um agente que gera a comunicação. E, de forma a também auferir receita, presta o serviço de transmissão necessário para que a venda ocorra. Trata-se de lícita opção do sujeito passivo, atuar destas duas formas, e receber a contraprestação financeira pela informação que vende, e pelo serviço que presta de levar a comunicação vendida até o comprador/usuário.

Neste sentido, entendendo que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra; que os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte, tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.

Este tem sido o entendimento esposado por este Conselho, a exemplo do Acórdão CJF nº 0476-11/03, e Acórdão CJF nº 191-12/07.

O pedido para exclusão, e redução, de multa por descumprimento da obrigação principal, que é a imputação presente no Auto de Infração em foco, pode ser dirigido à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/99, inexistindo previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal, motivo pelo qual não o analiso.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Quanto ao pedido para que as intimações seja feitas no endereço indicado pelo contribuinte à fl. 54, desde que obedecido o teor do artigo 108 do RPAF/99, inexistente óbice a respeito, pelo que o defiro, cabendo tal atendimento ao setor responsável no âmbito desta Secretaria.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

O autuado iniciou a defesa questionando a falta de motivação, ou seja, a especificação, no Auto, dos pressupostos de fato e de direito que levaram os autuantes a entender que os serviços apontados seriam serviços tributáveis pelo ICMS.

Acusar simplesmente que tais serviços são tributáveis, sem dizer por quê, deixando a cargo do sujeito passivo provar o contrário, implica cerceamento de defesa.

Por outro lado, o próprio contribuinte dificulta a compreensão da natureza dos serviços, com o emprego de códigos e denominações de serviços numa mistura de inglês e português que pouco contribui para sua identificação.

Considero que seria necessária uma diligência a fim de ser feita uma análise desses serviços por especialista, com emissão de parecer técnico detalhado dos aspectos operacionais de cada uma das rubricas consideradas, de modo que, a partir desses elementos, se pudesse verificar se de fato esses serviços constituem fatos tributáveis pelo ICMS.

Como isso não foi feito, meu voto inicialmente seria pela NULIDADE, por falta de certeza e liquidez.

No entanto, sou obrigado a adentrar no mérito, por força do parágrafo único do art. 154 do RPAF.

A minha discordância quanto ao brilhante voto da nobre Relatora é de natureza conceitual.

Do mesmo modo que o ICMS não incide sobre “mercadorias”, mas sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, também não se dá a incidência desse tributo sobre “comunicação”, mas sobre “serviços de comunicação”, ou melhor, sobre “serviços relativos a comunicação”.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96, ao descrever a materialidade da norma de incidência do tributo em apreço, enuncia:

“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;”

Em essência esse enunciado é repetido pela lei que instituiu o imposto na Bahia – Lei nº 7.014/96 – nos arts. 1º, III, e 2º, VII.

O vocábulo “inclusive”, empregado pelo legislador, denota que as modalidades de serviços especificadas constituem uma listagem apenas exemplificativa. Sendo assim, cumpre ao intérprete verificar, em cada caso, se o fenômeno em exame constitui um “serviço relacionado com uma comunicação”, ou se, diversamente, ele próprio já é uma “forma de comunicação”, pois neste último caso não há incidência do imposto, uma vez que – repito – o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sobre “serviços relativos a comunicação”.

O Regulamento do Imposto, no art. 4º, depois de informar quando ocorre o fato gerador do ICMS (aspecto temporal da norma), fez-se acrescer de um § 1º, que tem por escopo definir o que se entende por comunicação. Embora seja de todo salutar a intenção do legislador, ao acrescentar esse parágrafo, há que se convir que a regra termina sendo uma armadilha para o leitor apressado, porque, em vez de definir o que sejam “serviços de comunicação”, o que o § 1º define é o que se entende por comunicação:

“§ 1º Entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagem ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através de outros sinais, sons, figuras, imag

através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.”

Em virtude disso, diante de cada fato, cumpre ao intérprete analisá-lo em duas etapas: primeira, verificando se o fato implica algum tipo de comunicação, envolvendo um emissor A, uma mensagem e um receptor B; em caso positivo, segunda etapa, verificando se nessa comunicação houve prestação de serviço por um terceiro C.

Se houver apenas uma comunicação entre A e B, sem que para se efetuar essa comunicação haja a necessidade de um terceiro (prestador de serviço), não há fato gerador de ICMS.

Porém, se por alguma razão, inclusive a distância, a comunicação entre A e B necessitar da intervenção de um terceiro C, ainda que para agilizar ou melhorar a comunicação que de qualquer forma se realizaria, a atuação desse terceiro constitui um serviço de comunicação e sobre ele incidirá o imposto. A base de cálculo, contudo, não será a soma de eventuais valores envolvidos na comunicação, ajustados entre A e B, mas apenas os valores cobrados por C pelos serviços prestados. Poderei estar sendo exaustivamente repetitivo, mas não custa repisar neste ponto: o ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre o serviço que seja prestado para que a comunicação se faça.

Em tese, a defesa está coberta de razão quando afirma que a incidência do tributo se dá quando um terceiro fornece, em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagens.

Para efeitos de incidência da norma jurídica do ICMS, não importa se num caso qualquer existe um emissor e um receptor. É preciso que haja um terceiro que ponha à disposição dos comunicantes – emissor e receptor – equipamentos (meios) que emitam, transmitam, retransmitam ou ampliem a mensagem mediante símbolos, caracteres, sinais, escritos, sons, imagens, etc., propiciando a comunicação, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo.

Prevê o § 4º do art. 66 do RICMS:

“§ 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).”

A regra inicia-se pontuando que “Incluem-se na base de cálculo...” os valores ali especificados. Portanto, a regra não diz que a base de cálculo “é”, mas que “incluem-se”. O termo “incluem-se” torna evidente que a regra cuida de despesas acessórias. O acessório não tem vida autônoma, depende sempre de algo que figure como sendo o principal.

Não há dúvida que valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços constituem acessórios que propiciam, otimizam (aperfeiçoam) ou agilizam (tornam mais rápidos) os serviços de comunicação.

O problema crucial para o intérprete da norma está na parte final, em que, depois de referir-se a serviços suplementares e facilidades adicionais, acrescenta a expressão: “independentemente da denominação que lhes seja dada”. Essa expressão tem de ser interpretada levando em conta a que lhe precede: “que otimizem ou agilizem o processo de comunicação”.

Com efeito, a expressão “independentemente da denominação que lhes seja dada” não significa que devam ser incluídos na base de cálculo os valores relativos a quaisquer serviços suplementares e facilidades adicionais, mas tão-somente os relativos a facilidades adicionais “que otimizem ou agilizem o processo de cor

Analiso agora os fatos objeto da autuação. Por exemplo, o serviço “Auxílio à lista”. Alguém quer fazer uma ligação, e, como não sabe o número do telefone, consulta a concessionária. Fica então sabendo o número desejado. Diante disso, está apto a fazer a ligação. Porém, suponha-se que deixe para ligar depois, ou desista de fazer a ligação, ou que o telefone de destino esteja ocupado, ou desativado. Nesses casos, houve uma consulta ao “Auxílio à lista”, pressupondo uma comunicação, porém essa consulta não “otimizou” nem “agilizou” comunicação alguma.

Se é para interpretar a norma, considerando-se que o § 4º acima transcrito usa a expressão “incluem-se” (despesa acessória), então somente é legal o acréscimo quando o serviço “suplementar” ou a facilidade “adicional” realmente vier suplementar ou adicionar, ou seja, acrescentar alguma coisa ou fornecer algum suplemento que otimize (melhore) ou agilize (torne mais rápido) o processo de comunicação. O simples fato de consultar uma lista sem uma concomitante ou subsequente prestação de serviço de comunicação não otimiza nem agiliza comunicação alguma. E mesmo que se considere que no simples ato de consultar a lista já existe uma comunicação (entre o usuário A e a concessionária B), não há serviço de comunicação, pois falta o terceiro C, prestador do serviço que propicie a comunicação entre A e B.

Situação idêntica à do “Auxílio à Lista” é a dos serviços de utilidade pública ou de informação para o usuário, em que a relação comunicacional se dá diretamente entre a concessionária e o usuário.

Examinando agora o caso do “download” de determinado jogo. A concessionária tem armazenado em seus sistemas determinados jogos. Um usuário resolve “baixar” um deles. Forçando a barra, poder-se-ia admitir que houvesse nesse caso uma comunicação: figurando o usuário e a concessionária como emissor e receptor. Se para haver essa comunicação houvesse o concurso de um terceiro, fornecendo os meios para que a comunicação se realizasse, esse terceiro estaria prestando um serviço de comunicação. Porém, se os meios para veiculação da comunicação pertencem a um dos comunicantes (a concessionária), é inadmissível dizer-se que ele esteja prestando um “serviço de comunicação”, pois ele é parte do processo da comunicação, e ninguém presta serviço a si próprio.

O raciocínio é o mesmo para o caso dos “downloads” de toque (campainha), vídeos ou imagens, em que a concessionária põe à disposição do usuário conteúdos próprios, consistentes em imagens, músicas, “softwares”, etc., bem como dos serviços de envio, via SMS ou internet, de notícias diárias ou mensais. Mesmo que haja uma eventual comunicação, não há serviço de comunicação.

Em conclusão, o meu voto é pela NULIDADE do lançamento, e no mérito, pela IMPROCEDÊNCIA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por maioria, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0005/09-3, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$403.201,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JU