

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0011/09-3  
RECORRENTE - CLARO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0086-05/10  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 27/05/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0099-12/11

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Item procedente. Serviços de valor adicionado (SVA) e “roaming internacional”. Exigência fiscal em conformidade com a LC nº 87/96, o Convênio ICMS 69/98 e a reiterada jurisprudência do CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, impugnando a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 18/12/2009 para exigir ICMS no valor de R\$517.694,63, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento de duas infrações, sendo apenas a primeira é alvo do recurso sob apreciado:

*INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. O contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributados e considerados como não tributados. Os valores foram lançados nos livros de saídas na coluna de isentas ou não tributadas. Os dados foram fornecidos através dos arquivos do Convênio 115/03. Tudo conforme Resumo de Serviços Tributados Considerados como Não Tributados – Anexo 1, Relação dos Serviços Tributados Considerados como Não Tributados Julho – Anexo 2, Relação dos Serviços Tributados Considerados como Não Tributados Agosto – Anexo 3 e Relação dos Serviços Tributados Considerados como Não Tributados Setembro – Anexo 4, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Valor: R\$ 464.008,30;*

Em sede de 1ª Instância, o sujeito passivo ingressou com impugnação à autuação, expondo todos os argumentos que entendeu necessários à elidir a infração fiscal contra ele imputada no lançamento de ofício que deu causa ao presente processo administrativo fiscal.

Os autuantes prestou Informação Fiscal, não acatando o pleito defensivo. Inicialmente, descreveram a imputação e sua impugnação. Insurgiram-se contra a alegação de nulidade da ação fiscal, afirmando que, conforme pode ser constatado no auto, existem todos os elementos exigidos pelo artigo 18 do RPAF/99. Descrevem os Anexos ao Auto de Infração.

Concluíram mantendo integralmente a autuação.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal exarou Decisão, julgando Procedente o Auto de Infração em lide, de acordo com os seguintes dizeres transcritos abaixo:

*“Em sua peça defensiva o contribuinte arguiu nulidade do procedimento fiscal ao argumento de que o Auto de Infração carecia de motivação, havendo assim ofensa aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.*

*Não acolho as alegações defensivas quanto ao vício processual apontado. Isto porque a motivação, ou o substrato fático do Auto de Infração se encontra estampado na própria descrição do fato impunível, no qual as autoridades fiscais apontaram que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento do ICMS relativo a serviços de comunicação tributados, escriturados em seus livros fiscais, como não tributados. Ressaltaram os autuantes que os dados utilizados para a apuração do tributo foram informados pelo próprio contribuinte, através dos arquivos previstos no Convênio ICMS 115/03, e os valores se encontram discriminados nos anexos 1, 2, 3 e 4, que fazem parte do Auto.*

Ademais, o contribuinte, ao se debruçar sobre a acusação fiscal, a partir da descrição fática contida no Auto de Infração e demonstrativos que lhe dão suporte, elaborou sua defesa de mérito abordando aspectos legais e técnicos da exigência fiscal. Não houve, portanto, qualquer prejuízo processual para a parte impugnante. Afasto, dessa forma, as nulidades arguidas pela defesa, em razão de inexistir o vício de falta de motivação do lançamento tributário.

Adentrado no exame de mérito, cumpre inicialmente observar que nos autos existem elementos suficientes para que se faça a apreciação das questões substanciais, contidas na peça inaugural do processo, nos demonstrativos que a acompanham e nos Relatórios Técnicos elaborados pela defesa e pelos autuantes na informação fiscal. A questão de mérito se encontra centrada basicamente na análise jurídica dos fatos, não havendo quanto a estes qualquer dúvida de ordem fática.

Para melhor análise das questões postas, enfrentaremos, de forma separada os serviços relacionados ao “roaming internacional”, referentes aos deslocamentos para o exterior dos usuários dos serviços de telefonia da impugnante e os serviços de valor adicionado (SVA) também denominados de utilidades, serviços acessórios, suplementares ou preparatórios à prestação do serviço de telecomunicação.

O contribuinte embasa a sua defesa em lições doutrinárias e decisões judiciais que lhe são favoráveis. A matéria posta em discussão neste processo administrativo é das mais complexas que envolvem o ICMS, em relação a qual, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, ainda não há pacificação, nem no âmbito doutrinário e nem no âmbito judicial, já que o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou, de maneira definitiva e com efeito “erga omnes” sobre a questão.

As unidades da Federação, por outro lado, têm posição unânime no sentido de que a exigência fiscal em tela, no que tange aos serviços de valor adicionado (SVA), encontra amparo no texto constitucional, sendo que a matéria, em nosso RICMS, encontra-se inserida no art. 4º, inciso I, §4º.

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

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele e sobre a qual trata a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT). A referida LGT dispôs, no caput de seu art. 60, sobre o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ele relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

O permissivo legal contido nos dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inc. III, com o seguinte comando normativo: “Art. 2º - O imposto incide sobre; III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” -, conferiu competência aos entes federados tributarem qualquer espécie de serviço de comunicação, por ser explícito que o texto legal ao incorporar em suas passagens as expressões “por qualquer meio” e “inclusive”, conferiu a esta hipótese de incidência a universalidade necessária para abranger e fazer incidir o tributo sobre todo e qualquer fato que se subsuma à espécie, tendo o legislador se valido de expressões exemplificativas e não taxativas ao elencar as modalidades de prestação sujeitas ao ICMS.

No âmbito administrativo tem prevalecido esse entendimento, conforme atesta reiteradas Decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, no sentido de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Citamos, a título de exemplo, os seguintes acórdãos das Câmaras de Julgamento Fiscal: 0191-12/07; 0188-12/07; 0216-12/07; 0316-11/07; 0189-11/08, 0193-11/08 e 0145-12/09, cujas ementas são abaixo reproduzidas:

**“EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RELATIVO AO SERVIÇO ESCRITURADOS SOB A RUBRICA “FACILIDADES”. Correta a Decisão que entendeu ser o ICMS um imposto que não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de serviços de comunicação e que as chamadas “facilidades” são**

*serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de constitucionalidade. Indeferido pedido de diligência. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

**EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Infração parcialmente caracterizada.

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a) AUXÍLIO À LISTA-102. b) DISQUE TURISMO. c) DISQUE DESPERTADOR.** O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação ocorra. A lei não autoriza a exclusão do ICMS para fim de determinação do imposto a ser recolhido, tendo em vista que este imposto integra a sua própria base de cálculo. Infrações subsistentes. Não acolhidas às arguições de constitucionalidade. Infrações subsistentes. Indeferido, o pedido de perícia. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO ESCRITURADO SOB A RUBRICA “FACILIDADES”.** O ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre prestações de serviços de comunicação. Os serviços cobrados no lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, onerados pelo ICMS, vez que se encontra no seu âmbito de incidência. Decisão recorrida mantida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO ESCRITURADO SOB A RUBRICA “FACILIDADES”.** O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Infração subsistente. Não acolhido o pedido de nulidade. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**EMENTA: ICMS. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS E OS CONSIGNADOS NAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. DESTAQUE DO ICMS EM NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES SEM O DEVIDO RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Apesar de devidamente intimado o contribuinte não comprovou que os cancelamentos dos documentos fiscais atenderam à legislação tributária. Rejeitada preliminar de ilegalidade arguida pela defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

**EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** O ICMS incide sobre todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, bem como sobre atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação. O ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicações deve ser incluído na própria base de cálculo. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Ademais, no âmbito normativo, a partir da edição do Convênio ICMS 69/98, foi estabelecido 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, devem compor a base imponível do imposto os valores relativos aos serviços prestados pelo autuado, a saber: download de arquivos, “ringtones” e músicas, SMS (torpedo), serviços de notícias, armazenagem de contatos, entre outros, enumerados nos demonstrativos que compõem o Auto de Infração, prestados ou postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados pelo contribuinte, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de comunicação, visto que tais prestações se valem da rede de telecomunicações disponibilizado pela empresa autuado e são cobrados dos seus, assinantes sendo, portanto, sujeitos ao ICMS, vez que se encontram no âmbito de incidência do tributo estadual, já que a CF conferiu competência ampla aos Estados e Distrito Federal para tributarem todos os serviços de comunicação.

No tocante aos serviços de “roaming internacional”, nos filiamos à linha de interpretação adotada pelos autuantes. Nas prestações mencionadas, o vínculo jurídico se dá entre a operadora localizada no Brasil e os assinantes dos serviços de telefonia móvel. A prestadora brasileira com o objetivo de possibilitar a utilização dos seus aparelhos no exterior celebra contratos com empresas estrangeiras para a cessão de meios que possibilitem aos usuários, quando em viagem internacional, utilizarem os celulares como se no Brasil estivessem.

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. Assim o usuário no Brasil paga 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 diretamente ao usuário final e sim prestação de serviço à operadora que o contratou. Trata-se de uma importação de serviço, sujeita à tributação pelo ICMS. Nos termos do art. 2º, § 1º, inc. II, da LC nº 87/96, o ICMS incide também sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Julgo, portanto, procedente o item 1 do Auto de Infração.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no que se refere à exigência do tributo, penalidades e demais acréscimos legais.”

Cientificado do julgamento, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (pag. 157 a 172), impugnando a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal no que tange à infração 1, alegando, preliminarmente, que os serviços autuados não seriam passíveis de tributação pelo ICMS, por não caracterizarem comunicação.

Alegou que o acórdão recorrido merece ser reformado no que tange aos serviços prestados em roaming internacional, uma vez que não decorreram de serviços de comunicação prestados pelo recorrente aos seus usuários, mas de prestações de serviços realizadas pelas operadoras estrangeiras através de suas próprias redes, quando os usuários do recorrente receberam ou efetuaram ligações em roaming internacional, o recorrente figurou apenas como arrecadadora de valores, os quais foram, posteriormente, repassados para operadoras de telefonia estrangeiras e, por fim, os serviços de tráfego de dados e adicional de deslocamento sequer configuraram serviços de comunicação.

Salientou que ao considerar os serviços de valor adicionado como serviços de comunicação, o acórdão ora recorrido acaba por distorcer o conceito de serviço de comunicação e, até mesmo por extrapolar sua competência tributária, constitucionalmente definida, ao tratar como serviço de comunicação o que efetivamente não o é.

Alega que, por inexistir comunicação nos casos de download, resta claramente ilegítima a cobrança do ICMS sobre a prestação dos mencionados serviços de valor adicionado. Ante a não ocorrência do fato gerador do tributo, não há que se falar em recolhimento devido, restando indubitável a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em debate.

Haja vista a não configuração da hipótese de incidência do ICMS em relação ao valor cobrado a título de prestação de serviço de valor adicionado, a exigência fiscal revela-se ilegítima, em relação à interatividade via SMS.

No que abrange os serviços de notícias, diz que o mencionado serviço é nitidamente de valor adicionado e, portanto, não está sujeito à incidência do ICMS, já que na relação comunicacional se estabelece entre o recorrente e seu cliente.

Diante de todo o exposto, aduziu que nos termos da definição constante do artigo 61, caput, parágrafo 1 da Lei nº 9742/97, resta evidente que os serviços de valor adicionado agregam valor ao canal de comunicação que serve de base à sua prestação, mas, com ele não se confundem, razão pela qual não configuram a prestação de serviço de comunicação sujeita à incidência do CIMS, devendo ser o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

Discordou da multa aplicada, alegando que a não tributação dos serviços questionados foi realizada em estrito cumprimento à legislação tributária vigente, na remota hipótese de ser mantida a cobrança dos supostos débitos de ICMS exigidos, devem ser excluídos a multa

aplicada, os juros de mora e a atualização monetária exigidos, nos termos do artigo 100, parágrafo único do CTN.

Aduziu ser necessária a proporcionalidade entre a multa aplicada e a suposta infração cometida, sendo impertinente a multa, devendo, então, ser diminuída ao patamar máximo de 2%, uma vez que a multa de 60% aplicada configura exigência abusiva, inconcebível e confiscatória, a qual não respeita os limites impostos pela Constituição.

Concluiu, requerendo seja conhecido e julgado integralmente procedente o presente Recurso Voluntário, a fim de que, reformando-se o acórdão recorrido, seja cancelada a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em lide, bem como seja afastada, ou ao menos, reduzida a penalidade aplicada, tendo em vista sua ilegalidade e confiscatoriedade.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora, Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, emitiu o seu Parecer opinativo (pag. 177 a 183), no qual lastreou o seu entendimento no fato de as razões recursais apresentadas pelo sujeito passivo são insuficientes para a modificação da Decisão de primeira instância, por vedação legal, bem como por estar a matéria apoiada em Decisão jurisprudencial, opina pelo improviso do Recurso apresentado.

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

Neste fecho, entendeu estarem perfeitamente emoldurados no campo de incidência do ICMS os serviços objeto da autuação, mesmo que prestados de forma eventual ou não, ainda que iniciados ou prestados no exterior, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na Lei Complementar nº 87/96, devidamente explicitado pelo Convênio ICMS 69/98, *in verbis*

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

Observou que, para efeito de tributação do ICMS, não há qualquer distinção entre os denominados “serviços de roaming internacional” e os “serviços de valor adicionado”, vez que, mesmo na hipótese de roaming internacional, o vínculo jurídico se dá entre a operadora de telecomunicações localizada no Brasil e os assinantes dos serviços de telefonia móvel.

Sendo cabível a exigência do ICMS ainda que as prestações de serviços de comunicação se iniciem no exterior, como preceitua o art. 155, inciso II da Constituição Federal.

Concluiu, opinando pelo Improviso do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, verifico que no Recurso Voluntário interposto, o recorrente fundamenta sua impugnação apenas no que tange à infração 1. No que se refere à infração 2, a mesma é apenas mencionada na descrição dos fatos constantes da peça recursal (fl. 158). O recorrente não traz na sua peça recursal qualquer pedido preliminar de nulidade do Auto de Infração, em epígrafe.

Na análise do Recurso Voluntário, pude constatar, de pronto, tratar-se de matéria complexa, que envolve aspectos técnico-jurídicos. Deve-se, antes de mais nada, deixar claro que o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas, sim, sobre “serviços relativos à comunicação”, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Ora, para analisar se o caso é plausível de incidência de ICMS, fez-se necessário pesquisar a questão conceitual para confirmar ou elidir o mérito da infração em lide, ou seja, saber se o que ocorreu foi um **serviço de comunicação ou apenas comunicação**, por tratar-se de situações distintas, com consequências jurídicas, também, distintas, no presente caso. Pois, a comunicação não enseja a geração de ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96 que descreve a materialidade da norma de incidência do tributo deixa patente no seu art. 2º, inciso III, que, por sua vez, encontra eco nos art. 1º, inciso III e no art. 2º, inciso VII da Lei nº 7014/96, que regulamenta o ICMS no estado da Bahia.

Assim sendo, fica evidenciado que o ICMS incide apenas nas “*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*” Daí, depreende-se que a incidência de ICMS exige a onerosidade da prestação, a utilização de um canal entre emissor e receptor e a transmissão da comunicação entre dois ou mais entes.

O artigo 4º, parágrafo 1º do RICMS diz que:

*“Entende-se por comunicação, para efeitos deste regulamento, 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, uma obrigação de dar.”*

Numa análise do teor do supracitado artigo, cumpre ao interprete verificar se o fato implica em um serviço de comunicação, envolvendo o emissor 01, a existência de uma mensagem e um receptor 02, para, por fim, checar se existe a figura de terceiro ente, ou seja, o prestador de serviço. Caso a comunicação não implique na necessidade do terceiro ente, não cabe falar em fato gerador de ICMS e, por conseguinte, não subsiste a incidência de ICMS na operação de comunicação efetuada.

A alegação do recorrente em sua peça recursal vai ao encontro deste viés, ou seja, a incidência do tributo se dá apenas quando um terceiro fornece, em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagens.

Para haver incidência do ICMS, é necessário a presença de um terceiro ente, além do emissor e receptor, para que ele possa por a disposição dos comunicantes, equipamentos que emitam, transmitam, retransmitam ou ampliem a mensagem mediante símbolos, caracteres, sinais, escritos, sons, imagens, etc. Propiciando a comunicação, a fio, radioelétricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo.

Com base no parágrafo 4º do artigo 66 do RICMS:

*“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.”*

Ora, entendo que a expressão “*independentemente da denominação que lhes seja dada*” não quer dizer que devam constar na base de cálculo os valores relativos a quaisquer serviços suplementares e facilidades adicionais, mas, tão-somente os relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Tais considerações conceituais feitas à luz da legislação aplicável, facilitam a análise e julgamento da infração 1, em tela.

Os serviços de *roaming* prestados pela contribuinte não correspondem a atividades realizadas pelo recorrente, mas, sim, por empresas estrangeiras, detentoras das redes de telecomunicações. Todavia, o sujeito passivo é obrigado a faturar os seus clientes que utilizam desses serviços,

entretanto, esse valor é repassado às empresas estrangeiras que, efetivamente, foram as prestadoras do serviço de telecomunicação. Ora, como alguém pode ser autuado por um serviço prestado por outrem? Essa hipótese é inadmissível no direito tributário nacional, tendo o Fisco extrapolado a sua competência territorial e legal.

Nos serviços de *valores adicionados*, a própria Lei Geral de Telecomunicações no seu artigo 61, parágrafo 1º, exclui os serviços de valor adicionado como serviços de telecomunicações, o que acaba por inviabilizar a cobrança do ICMS no caso em tela.

Disto, entendo que a prestação de valor adicionado, não se configura em prestação de serviço de comunicação sujeita à incidência do ICMS, porquanto o recorrente não atua como fornecedora dos meios para que emissor e receptor possam trocar mensagens.

Em relação aos *downloads*, transcrevo trecho do Recurso Voluntário, *in verbis*, constante à fl. 169, que considero digno para afastar a cobrança do ICMS:

*"Assim, no caso dos downloads, não há que se falar em prestação de serviços de comunicação, na medida em que o recorrente, por disponibilizar conteúdo próprio aos seus clientes, não figura como terceiro fornecedor dos meios necessários ao estabelecimento da comunicação entre duas pessoas, mas sim como parte integrante da relação comunicacional, o que afasta a incidência do ICMS."*

Ao tratar da “*interatividade via SMS*”, entendi esta, como sendo um serviço de valor adicionado, restando demonstradas, nos termos já explicados anteriormente, as razões de não incidência de imposto ICMS.

Nos serviços de notícias é a próprio recorrente que se comunica com o usuário dos serviços prestados, já que transmite mensagem própria. Ora, como explicado na parte conceitual, para ser considerado serviço de comunicação, o recorrente deveria conceder os meios para que fosse efetuada a comunicação entre dois usuários. Todavia, no caso em tela, o recorrente contempla o posto de um dos comunicantes. Nesse caso, configura-se a comunicação e não um serviço de comunicação, razão pela qual deve ser excluída do Auto de Infração.

Os serviços de *auxílio à lista* configuram-se como serviços de valor adicionado, agregando valor ao canal de comunicação, entretanto, com esses não se confundem, tendo em vista que não há troca de mensagens entre emissor e receptor, tratando-se apenas de um serviço de armazenagem e não de telecomunicações, entendo como descabida a incidência de ICMS sobre tais serviços.

Por tudo do quanto exposto e analisado, concluo o meu entendimento, votando pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese a qualidade do voto do eminent Relator, permito-me discordar do mesmo em sua totalidade, pelas razões a seguir expostas, em relação à infração 1, a qual, refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido pela prestação de serviço de comunicação, pela escrituração de valores tributados como não tributados, conforme lançamento nos livros fiscais.

Quanto às preliminares levantadas, entendo que não merecem guarida. Com efeito, a alegação da recorrente, de que “*o auto de infração não permite identificar a origem e o destino das chamadas objeto da autuação, impossibilitando o recorrente de identificar se tais serviços foram integralmente prestados pelas operadoras estrangeiras*”, bem como aquela de que o Auto de Infração careceria de motivação, diante do fato de que não permitiria identificar as situações fáticas que ensejariam sua lavratura, não podem prosperar por diversas razões: a primeira delas, a recorrente é a detentora dos livros e documentos aos quais a fiscalização, por imposição legal, tem acesso. Logo, mais do que ninguém, possui as informações sobre as operações que realiza. Em segundo lugar, à vista do demonstrativo de fls. 19 a 25, integrantes do Auto de Infração, onde estão enumerados, de forma individualizada, mês a mês, e por fim, de forma consolidada, os

dados que possibilitaram a cobrança do imposto, inclusive, com nomes dos usuários, tipo de serviço utilizado, valor, e período de cobrança.

Assim, por exemplo, pode-se saber que no mês de agosto de 2009, a empresa Santa Emilia Empreendimentos Imobiliários Ltda., CNPJ 03.174.517/0001-95, utilizou-se do serviço de SMS (Short Message Service) ou serviço de mensagens curtas, através de “roaming” internacional, no valor de R\$ 12,96, serviço codificado pela recorrente como “VASPRI”, conforme se depreende à fl. 23; o documento que se encontra com o recibo de entrega ao contribuinte, assinado pelo advogado jurídico da empresa, Sr. João Bezerra de Oliveira Lima Filho, a exemplo dos demais elaborados pelos autuantes.

Dessa forma, os serviços podem, de maneira cristalina, ser perfeita e facilmente identificados, não se podendo falar em momento algum, em afronta aos princípios de regência do processo administrativo, especialmente aos da ampla defesa e do contencioso, vez que o sujeito passivo foi devidamente cientificado das peças processuais que ensejaram o lançamento, tendo recebido cópia das mesmas, bastando, para isso, uma simples leitura do processo.

E avanço ainda mais: o sujeito passivo entendeu perfeitamente a matéria objeto da acusação fiscal, tendo se manifestado em diversas oportunidades, inclusive em sustentação oral, quando dos julgamentos realizados, tanto que se defendeu pontualmente, o que confirma a inexistência de qualquer ofensa aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, não se podendo falar, reitero, em qualquer sinal, ainda que tênue, de nulidade.

No mérito, observo que a base para o enunciado do voto foi aquele discordante verificado quando do julgamento do processo nº. 274068.0005/09-3 apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, e que redundou no Acórdão 0108-03/10, o qual reflete apenas o pensamento pessoal e isolado de um julgador, agindo dentro de suas prerrogativas de livre convencimento, não sendo o entendimento amplamente majoritário vigente neste Conselho de Fazenda.

Verifico que o mesmo possui, inclusive, equívocos conceituais, como procurarei demonstrar no desenvolvimento do presente voto.

A inclusão dos serviços de comunicação no campo de incidência do ICMS deu-se por ocasião da reforma constitucional de 1988, com a absorção pelo antigo ICM (imposto sobre a circulação de mercadorias), de outras atividades, como os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, os serviços de comunicação.

Tal conceito, preceituado no artigo 155, inciso II da Carta Maior, resultou na formação do ICMS (imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços). De relação ao campo de incidência de tal tributo, o legislador infraconstitucional, ao editar a Lei Complementar nº 87/96, em consonância com o artigo 146, inciso III, da Constituição, estipulou no seu artigo 2º, inciso III, que o imposto incidiria sobre as prestações de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Dessa forma, pacificado o entendimento de que o sujeito passivo, operador de telefonia celular, se enquadra na condição de contribuinte do imposto.

Em sucinta síntese, o argumento da recorrente resume-se à alegação de que os débitos de ICMS lançados não são devidos, uma vez que se referem a atividades que não estariam sujeitas à incidência do ICMS, e por via de consequência, ao seu recolhimento.

E aqui, aflora o primeiro grande equívoco cometido pela recorrente e acolhido pelo relator deste processo, muito embora concorde que se trata de matéria que enseja ainda, discussões e que, ainda, não obteve consenso quanto ao tratamento tributário, inclusive, ainda não sofreu o crivo do judiciário, na sua Corte Maior, que é o Supremo Tribunal Federal, senão vejamos:

Como bem colocado no seu voto, para que exista a efetivação da prestação do serviço de comunicação, é necessária a identificação de basicamente três figuras – emissor, receptor e

transmissor. O primeiro (emissor), seria na definição do dicionário Aurélio “*aquele que codifica a mensagem original produzida pela fonte e emite os sinais codificados ao receptor*”, Já o receptor, seria, segundo a mesma base de pesquisa, “*aquele que recebe os sinais transmitidos, decodificando-os de forma a recuperar a mensagem original produzida para atingir um destinatário*”, ao passo que o transmissor seria o “*equipamento ou parte de equipamento que se destina a transmitir sinais telefônicos, radiofônicos ou televisuais*” ou melhor explicando, seria a disponibilização do sinal para que a mensagem do emissor, chegue ao receptor, como desejado.

Quanto aos serviços do chamado “roaming internacional”, definidos como a utilização de aparelho de telefonia celular devidamente habilitado fora do território nacional, esta conceitualização (emissor, receptor e transmissor), é perfeitamente aplicável e identificável.

Telefone celular habilitado no país é utilizado em outro território nacional, de forma a lhe possibilitar o pleno uso, tanto recebendo, como efetuando chamadas, além do envio de mensagens de texto, acesso à internet, e outras funcionalidades disponibilizadas pela operadora com a qual mantém contrato.

O recorrente alega que não realizou qualquer atividade que caracterizasse o fato gerador do ICMS-comunicação, vez que não possui rede de telecomunicações no exterior, de modo que quando um cliente da recorrente utiliza seu aparelho celular no exterior, o serviço é prestado por operadoras de telefonia estrangeiras, através de suas redes, e que em todos os casos em que os serviços são prestados no exterior por outras operadoras, que não ela (recorrente), embora faturados contra os clientes, não se configuram receitas próprias, mas, que são integralmente repassadas às operadoras de telefonia estrangeiras que, efetivamente, prestaram serviços.

Neste aspecto, a arguição é de que não haveria atividade sujeita à incidência de ICMS e que os valores arrecadados foram repassados integralmente às operadoras de telefonia estrangeiras, estas, sim, responsáveis pela prestação de serviço, sendo a recorrente mera arrecadadora dos valores que lhe foram cobrados em contrapartida pelos serviços prestados, uma vez que não possui rede fora do país.

Observe-se que o imposto é cobrado pela prestação do serviço de comunicação, independentemente da utilização de rede própria ou de terceiros, repita-se, nem de repasse parcial ou integral dos valores cobrados a título de “roaming”, ou até mesmo se a cessão das redes de transmissão foi a título oneroso ou não, e sim, pela presença dos requisitos estipulados pela lei para a ocorrência da exigência do imposto pelo ente tributante, o que se afigura no caso em exame, de forma cristalina.

Na mesma linha de raciocínio, se chegássemos numa operadora de viagens, e comprássemos um passeio ao exterior, onde certamente ela não terá rede própria de atendimento, repassando esta incumbência à empresa contratada para tal, capaz de oferecer e prestar os serviços adquiridos pelo consumidor, certamente não teria esta operadora a obrigação de declarar o valor correspondente a tal parcela, correspondente ao valor recebido ao imposto de renda, nem assumiria a responsabilidade civil ou comercial em caso de descumprimento do serviço pela sua contratada externa, ou prestadora de serviços no outro país.

De igual forma, teríamos quando adquirimos uma viagem aérea internacional, nos deparamos com destinos que não são operados pela empresa pela qual estamos comprando a mesma, vez que vigora a prática dos chamados “*acordos de code sharing*”, ou compartilhamento de assentos. Assim, podemos, desde a origem da viagem, adquirir nosso bilhete por uma companhia, e viajarmos por outra, ou outras durante todo o trajeto, sem que tal fato desonere aquela à qual adquirimos o bilhete, de suas responsabilidades, inclusive tributárias, se houver.

Neste pensamento, parece-me, pois, totalmente frágil a argumentação da recorrente de que apenas repassa os valores que lhe são cobrados pelas empresas que disponibilizam as suas redes para que os clientes da operadora brasileira possam utilizar seus aparelhos no exterior, uma vez que a legislação, para a definição do fato gerador, não determina que a disponibilização do sinal

que possibilite ao usuário efetuar ou receber chamadas, seja feita pela própria empresa, e não por terceiros, como ocorre frequentemente, inclusive em casos de “roaming” dentro do país, onde eventualmente a operadora não disponha de sinal de telefonia própria, e o disponibilize a outras, o que não afasta a operação da incidência do ICMS, não nos cabendo, analisar, neste momento, os eventuais contratos ou pactos celebrados entre a recorrente e operadoras estrangeiras, sendo o exemplo mais típico o da operadora Oi, que até pouco tempo não possuía rede própria de comunicação na cidade de São Paulo, valendo-se, para seus clientes, quando em visita àquela cidade, dos serviços de outras empresas que nela operavam.

Portanto, o prestador que dispõe dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação e se propõe a realizá-la ofertando esse serviço ao usuário final está prestando serviço de telecomunicação sujeito à incidência do imposto, independentemente de utilização de rede própria de comunicação, o que no meu entender fragiliza a tese recursal, bem como a base para o voto proferido, ora contestado.

Note-se, que a mencionada Lei Complementar nº 87/96, ao conter no seu artigo 2º, inciso III, a expressão “*por qualquer meio*”, reforça a tese ora defendida de que não se pode falar em incidência do imposto, apenas quando prestado diretamente pela operadora, e sim em qualquer condição. O sentido da expressão é a de que, independentemente do meio, enquadrando-se a prestação do serviço na hipótese legal, ocorre o fato gerador, sendo, por consequência, devido o imposto, assim que “*no momento em que se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior*”.

No campo da legislação estadual, como não poderia deixar de ser, a Lei nº. 7.014/96, em obediência ao comando da Lei Complementar, reproduziu o teor do artigo 2º desta, no seu artigo 1º, ao definir que O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, tem como um dos fatos geradores, a prestação de serviços de comunicação.

E avança, ao determinar que são irrelevantes para caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas para a incidência do imposto.

Descendo ainda mais um pouco, no tocante à hierarquia das leis, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, que determina em seu artigo 4º, incisos I e II, e § 1º, 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, do recebimento, pelo destinatário, neste Estado, de serviço de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, entendendo por comunicação, 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 ou pagar pelo uso ou disponibilização de uso pela empresa.

Dessa forma, a legislação do Estado da Bahia se mostra plenamente alinhada não somente à Lei Complementar, como a própria Constituição Federal, ou seja, com todo o arcabouço legal vigente.

Quanto a outros serviços oferecidos pela recorrente e cobrados de seus usuários, a exemplo de “sms”, “auxílio à lista”, “hits polifônicos”, “manutenção de contratos”, etc., inicialmente, convém esclarecer que não podem ser confundidos com aqueles de “habilitação”, “instalação”, “disponibilidade” e outros, que foram objeto de apreciação pelo poder Judiciário, onde o entendimento quanto à cobrança do imposto já se encontra consolidada, à vista de inúmeros julgados do Superior Tribunal de Justiça, o qual, inclusive, editou a Súmula nº 350, mas, como matéria nova, reitero, ainda não apreciada pelas altas Cortes do país, relativos às denominadas “facilidades”, embora ressaltando que as “facilidades” avançam num ritmo frenético, diante do avanço da tecnologia, que a legislação e a justiça não conseguem alcançar, vez que muito mais lentas no caminhar e na evolução, de modo que as “facilidades” agora objeto do Auto de Infração são diversas daquelas outras submetidas à apreciação do Poder Judiciário, até pelo fato de inexistirem à época da edição do Convênio ICMS 69/98.

São serviços que não se constituem no conceito de “atividades preparatórias” à comunicação, de que falam os julgados dos tribunais, mas, que, diuturnamente, são agregados, colocados à disposição dos clientes das operadoras de telefonia, em velocidade muito superior àquela com que tramitam os feitos contenciosos e a própria legislação, e certamente, ensejarão, ainda por um bom tempo, discussões sobre o tema.

O recorrente alega, em sua peça recursal, que embora estejam “*sempre ligados a prestação de serviços de comunicação*”, tais serviços “*não são serviços de comunicação sujeitos à incidência do ICMS tendo em vista que, nestas hipóteses não figura como terceiro que fornece os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagens...e que presta os serviços suplementares e as facilidades adicionais a seus clientes sem que tais atividades sejam utilizadas para que os usuários estabeleçam relações comunicativas com terceiros*”, amparando-se na doutrina para tal defesa.

Ao argumentar em seu recurso quanto aos serviços adicionais cujo imposto foi cobrado no lançamento, a recorrente afirma categoricamente que tais serviços não se configurariam como de comunicação, não podendo vigorar o entendimento de que a competência dos Estados para tal tributação estaria inserida no corpo da Carta Magna, ensejando que tais entes teriam alterado o conceito de “*prestação de serviço de comunicação*”, distorcendo-o.

Com a devida vénia, não vislumbro cabimento em se falar em alteração ou distorção do conceito de prestação de serviços de comunicação, por parte da legislação baiana, ao contrário, vejo que o Estado da Bahia pauta o entendimento estribado na própria Lei Complementar nº 87/96.

No que se refere aos serviços, a exemplo do envio dos chamados (SMS), mesmo raciocínio utilizado em relação ao “roaming” deve ser aplicado: de um lado, o emissor, que pretende encaminhar mensagem a alguém (receptor), utilizando-se para tal do aparelho móvel (celular), através da operadora (transmissor). A pergunta é: não se deve considerar tal operação, como de comunicação? Acredito ser um grande equívoco não se ter tal operação, tomada como exemplo, como prestação de serviço de comunicação e, consequentemente, sujeita à incidência do ICMS, tal como sustentado no voto do ilustre relator, e no voto divergente em que o mesmo se baseou.

Outro equívoco, que entendo cometido pela recorrente é o de que emissor e transmissor não poderem ser confundidos. Em algumas das “facilidades”, emissor ou receptor e transmissor se confundem. São a mesma pessoa, ainda que em “papéis” diversos, vez que a transmissora é detentora dos arquivos ou dos bancos de dados onde se localizam as “facilidades”, o que, sob o aspecto tributário seria irrelevante, o que não significa dizer que não se configure o “tripé” colocado pela mesma como condição “*sine qua*” para a configuração de serviço de comunicação.

A ocorrência do fato gerador do imposto, reafirme-se, encontra-se no artigo 12º, Inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96. E tal fato se apresenta muito claro quando tal diploma determina ser devido o imposto quando se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.

Em momento algum, a recorrente nega que tais serviços não se enquadrem na definição legal para a ocorrência da hipótese de incidência do imposto, e sua exigibilidade pelo sujeito ativo, apenas se prende a conceitos acerca da expressão “*serviços de comunicação*”, alguns deles estranhos ao campo do direito tributário, como forma de esquivar-se da sujeição à tributação pelo ICMS.

No que concerne à menção do sujeito passivo no tocante a dispositivos da Lei Federal nº. 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), no que tange ao seu caráter normativo, no que se refere a direitos, obrigações e conceitos aplicáveis à regulamentação do setor, em vista das questões técnico-jurídicas, entendo que não podem os mesmos ser estendidos ao campo do direito tributário, vez que à luz do Código Tributário Nacional cabe ao ente tributante a normatização dos aspectos concernentes aos direitos e obrigações tributárias, em que pese ser possível à lei das telecomunicações definir o que sejam serviços adicionais ou suplementares, não foi conferido ao legislador ordinário o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos.

Dessa forma, mais uma vez, reafirmo que no conceito de serviço de comunicações encontra-se englobado o conjunto de atividade relacionado ao serviço prestado, estando incluídas na base de cálculo do imposto as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação, ainda que prestações de natureza eventual e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação, as quais se caracterizam como prestações de serviço onerosas de comunicação, estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, em face do arcabouço legal existente.

Sabidamente, a venda de conteúdo virtual por meio da internet, bem como por meio de aparelhos de telefonia celular, especialmente, é prática comum nos dias de hoje. Ainda que a recorrente entenda que tal conteúdo (músicas, tons, etc.), no seu entendimento não venha a se constituir em prestação de serviço de comunicação, no mínimo deveria considerá-los como mercadoria, e oferecido à tributação, jamais simplesmente ter os mesmos como não tributáveis a qualquer título pelo ICMS.

Quanto à tese arguida pela recorrente de que as multas possuíram caráter confiscatório, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a*

*Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

Por outro lado, juristas do quilate de Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim, garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E, por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E, assim, o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Saliente-se, por oportuno, que o artigo 46, parágrafo 5º da Lei nº. 3.956/81 (COTEB) possibilita a propositura ao Secretário da Fazenda de pedido para dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, por equidade, conforme disposição regulamentar, não cabendo a esta Corte, neste instante, a eventual redução desejada pelo sujeito passivo.

Caso pretenda a simples dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do artigo 159 do RPAF/99 (ter sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração, ou agido por força maior ou caso fortuito), deve submeter seu pleito à Câmara Superior deste órgão, a quem cabe tal julgamento, em instância única, nos termos do § 1º do artigo 169 do mencionado dispositivo regulamentar.

Impende informar que a matéria objeto deste lançamento já foi apreciada anteriormente no âmbito deste órgão julgador, resultando na emissão de dois Acórdãos (CJF 0476-11/03 e CJF 0191-12/07), sendo as decisões, no sentido de que as denominadas “facilidades” devam se submeter à incidência do ICMS, possuindo as mesmas as seguintes ementas:

*ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa” isto é, a atividade de em caráter negocial alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Infração subsistente.*

*ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RELATIVO AO SERVIÇO ESCRITURADO SOB A RUBRICA “FACILIDADES”. Correta a Decisão*

*que entendeu ser o ICMS um imposto que não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de serviços de comunicação e que as chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de constitucionalidade. Indeferido pedido de diligência. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

Interessante observar-se que o entendimento quanto a essa questão, no sentido de tributar-se o ICMS não é apenas e tão-somente do Estado da Bahia. Outras unidades da Federação, a exemplo de Minas Gerais, seguem o mesmo entendimento, à vista, inclusive, de julgamento realizado em março de 2010, pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no qual a própria recorrente figura no polo passivo, (Processo 01.000160587-11), oportunidade em que, através do Acórdão 19.434/10/3<sup>a</sup>, da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento, em decisão unânime, não acolheu o Recurso interposto, e decidiu pela manutenção da decisão condenatória de primeiro grau, através da seguinte ementa:

*“PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Restou demonstrada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado no art. 5º § 1º, item 9; art. 6º, inciso XIII, art. 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75, e art. 15, inciso XIII, c/c art. 55, § 4º, inciso XVII, c/c inciso X, art. 44 e § 4º; inc. II do art. 50, todos do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada”.*

Por oportuno, transcrevo trechos do voto do ilustre relator, na sedimentação de seu entendimento:

“(...)

*É cediço que o que determina a incidência do imposto é a constatação da ocorrência da prestação onerosa do serviço de comunicação. O caráter comercial é preponderante para o enquadramento na regra matriz de incidência.*

*No caso em tela, não restam dúvidas de que os serviços arrolados no Auto de Infração foram promovidos pela Impugnante interligando os seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetivasse. Dizem, portanto, respeito a uma relação negocial onerosa, cuja importância ao Direito Tributário é inegável e a incidência do ICMS liquida e certa.*

*Nesse sentido, traz-se à colação o ensinamento do Professor Roque Antônio Carrazza 1:*

*‘O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.*

*O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios de modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correio posto à disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado por meio de ICMS. (...) há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados’.”*

E prossegue no seu raciocínio:

“(...)

*É irrelevante para a consequência estabelecida na norma tributária a intenção do sujeito passivo quando fez a interpretação da norma tributária e concluiu pelo não recolhimento do ICMS. Não obstante a enorme estrutura administrativa colocada à disposição dos contribuintes, a Administração Tributária estabeleceu mecanismos e procedimentos cautelares específicos que lhes proporcionam formular consultas nos termos do art. 37 do RPTA/08. Sobre o assunto leciona o Professor Sacha Calmon:*

*‘Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública’.”*

E conclui que o Recurso Voluntário apresentado pela empresa Claro S/A não deveria se provido quanto a este aspecto da lide.

Diante de todo o exposto, alinhando-me, inclusive, ao preciso, didático e esclarecedor parecer da PGE/PROFIS, exarado às fls. 177 a 183 dos autos, entendo que a decisão da Junta de Julgamento Fiscal deva ser mantida em sua inteireza, NÃO SENDO DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 274068.0011/09-3, lavrado contra CLARO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$517.694,63, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Henrique Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS