

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0005/09-3
RECORRENTE - CLARO S/A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0108-03/10
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 27/05/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/11

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. 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 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração, 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 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 ingressa com impugnação ao lançamento de ofício. Procura expor todos os argumentos que julgou necessários, objetivando elidir a infração fiscal contra ele imputada no presente lançamento de ofício.

Às fls. 83 a 99 os autuantes prestaram 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.

Concluem, mantendo integralmente a autuação.

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

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal exarou Decisão a respeito do caso, julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe, de acordo com os seguintes dizeres transcritos abaixo:

"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.

Cumpre esclarecer que o contribuinte afirma à primeira página de sua impugnação, à fl. 22 dos autos, que "tem por objeto social "a implantação, operação e prestação de serviços de 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 autuado 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 autuado 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 regras de telefonia do Brasil, portanto estando tais serviços submetidos às regras da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, e ainda que para a prestação destes serviços o autuado use equipamentos de empresas 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 autuado. 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 incide 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 dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

No ano seguinte, sempre em compasso de evolução e de adequação das normas à realidade, e “considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte, para que corretamente possa cumprir 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, 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.

(...)

§ 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 à fl. 28 dos autos, englobando serviços prestados quando o usuário estava fora do território nacional, e identificados pelo 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%E1rio%20Brasileiro%20de%20Direito%20das%20Telecomunica%E7%F5es&caminhoRel=Corporativa-Biblioteca-Apresenta%E7%E3o&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 subscrito”(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 subscreveu. 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 rede de empresa de telefonia de 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 requisite 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 inexiste 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 autuado 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 parte de uma transação comercial que foge do campo tributário relativamente ao ICMS, imposto objeto desta autuação.

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 facilitarem 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 deficiente, 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 deficiente – 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 daquele que armazena, ou 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, prevêem 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, inexiste 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, inexiste 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 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.”

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 serviços suplementares e facilidades adicionais “que otimizem ou agilizem o processo de comunicação”.

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 “adiconal” realmente vier suplementar ou adicionar, ou seja, acrescentar alguma coisa ou fornecer algum suplemento que otimize (melhore) ou agilizem (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.”

O sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (fls. 152 a 176), impugnando a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, alegando, no mérito, que os serviços autuados não seriam passíveis de tributação pelo ICMS. 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.

Alegou 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, asseverou que o mencionado serviço é, nitidamente, de valor adicionado e, portanto, não está sujeito à incidência do ICMS, já que a 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 1º da Lei 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 ICMS, 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 que fosse 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 do ilustre Procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, emitiu o seu Parecer opinativo (fls. 181 a 198), 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 Improvimento do Recurso apresentado.

Segundo o Parecer da nobre Procuradoria Fiscal, 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; bem como 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 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.

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.

No que tange à aplicabilidade e proporcionalidade da multa aplicada, entendeu a PGE/PROFIS, nos termos a seguir transcritos da fl. 198 dos autos: “.....que a mesma foi aplicada conforme a legislação tributária vigente, não se cabendo, nesta seara administrativa uma discussão sobre uma legitimidade....”

Concluiu, opinando pelo “*CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO do autuado*”

VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, verifico, pela análise da peça recursal, que se trata de matéria complexa, envolvendo aspectos técnico-jurídicos controversos.

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.

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 do 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 intérprete 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 necessária a presença de um terceiro ente, além do emissor e receptor, para que ele possa por à 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, 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 *valor 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.

Portanto, 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. 165, 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, conluso 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 eminentíssimo Relator, permito-me discordar do mesmo em sua totalidade, pelas razões a seguir expostas, em relação à infração imputada ao recorrente, 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.

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 do 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 pelo 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 do 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 o 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, o 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 Sandra 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^a, da 3^a 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. 181 a 198 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 2^a 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 274068.0005/09-3, lavrado contra CLARO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$403.201,00, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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