

**PROCESSO** - A. I. Nº 278003.0002/11-0  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0002-02/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 16/08/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0202-12/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS 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. No caso, os serviços cobrados no lançamento de ofício (locação, montagem, e configuração de equipamentos, serviços de chamadas em espera, identificação de chamada, disque turismo, informação 102) 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. Infração caracterizada. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de inconstitucionalidade. Afastadas as preliminares de nulidade e decadência. Decisão por maioria. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 278003.0002/11-0, lavrado em 16/06/2011 para exigir ICMS no valor de R\$7.979.747,88, acrescido da multa de 60%, em razão de duas imputações:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$6.299.648,95, relativo a prestação de serviços de comunicação, no exercício de 2006, conforme demonstrativos constantes no arquivo eletrônico à fl. 09. Em complemento consta: *“O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos. Estes valores, independente de denominação que seja atribuída às suas parcelas, integram o valor da prestação de serviços. Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações não seria possível a realização dos serviços, portanto trata-se de um serviço de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização. Esta Infração está demonstrada nos Anexos 01 e no Anexo 03\_FATURAMENTO.”*

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$1.680.098,93, na prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no exercício de 2006, conforme demonstrativos constantes no arquivo eletrônico à fl. 09. Em complemento consta: *“O contribuinte deixou de recolher o ICMS relativo às prestações de serviços de telecomunicação tais como: Chamada em espera, Identificação chamada, Serviço hora programada, disque turismo, Serviço de informação 102, uma vez que os valores da receita foram escriturados nos*

*livros fiscais de saídas na coluna de isentas ou não tributadas. Esta Infração está demonstrada no Anexo 02 e no Anexo 03\_FATURAMENTO.”*

O autuado impugna o lançamento de ofício às fls. 14 a 38, em apertada síntese inicialmente arguindo ter ocorrido decadência parcial dos créditos tributários anteriores a 21/06/2006, por ter sido notificado do lançamento em 16/06/2011; no mérito, alegando a não-incidência do ICMS sobre as receitas objeto da autuação, impugnando o lançamento tributário com base em quatro premissas, quais sejam essas resumidamente: I. A não-incidência do ICMS sobre as receitas autuadas (operações de locação: “TC CPE Solution-aluguel”, aluguel de equipamentos e aparelhos, dentre outros. Intributabilidade: entendimento do STF); II. A impossibilidade de cobrança do ICMS sobre atividades-meio (Infração 01) e serviços suplementares (Infração 02), arguindo ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98; III. A não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado (SVA), tais como “Serviço de Informação 102” e “Disque Turismo” (Infração 02); e IV. O caráter confiscatório da multa indicada no Auto de Infração. Conclui requerendo o cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 198 a 216 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações pelos motivos e dados que ali expõem. Concluem aduzindo que as alegações defensivas resumem-se na tese de arguição de inconstitucionalidade e no questionamento de normas vigentes na legislação do Estado da Bahia, não tendo sido contestados os valores levantados pelo Fisco. Ratificam o Auto de Infração, solicitando o julgamento por sua procedência integral.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0002-02/12, às fls. 220 a 230. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### **VOTO**

*O autuado suscita preliminar de nulidade, com fulcro no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, alegando decadência parcial do crédito tributário quanto aos fatos geradores anteriores a 21/06/2006, por ter sido notificado do lançamento em 16/06/2011, com fundamento no entendimento de que o ICMS por ser um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e tendo em vista que a acusação fiscal é de recolhimento a menor do crédito tributário, deveria ser contado o prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador.*

*A legislação estabelece que o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.*

*Assim, observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.*

*Logo, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 16/06/2011, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2006, findando-se em 31/12/2011.*

*Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*Quanto aos aspectos constitucionais abordados na peça defensiva em relação a ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98, e por conseguinte, a legislação tributária estadual constante no enquadramento legal que fundamenta cada infração, destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.*

*Portanto, não é esta Junta de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo autuado, e a jurisprudência e a doutrina citada na defesa não aplicam aos fatos narrados no Auto de Infração objeto deste processo.*

*No tocante ao pedido do autuado de diligência para que preposto fiscal estranho ao feito procedesse a revisão do lançamento do citado item, com base no art. 147, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que o pedido do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos. Além do mais, o processo contém todos os elementos para minha convicção sobre a lide, inclusive*

*recalcular o débito, se necessário, ressaltando-se que não foi apontado erros nos números consignados no levantamento fiscal.*

*Apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.*

*Desta forma, com relação ao argumento defensivo de que a multa é confiscatória, a mesma está prevista no dispositivo acima citado, portanto é legal. Também não pode ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.*

*No mérito, na infração 01 foi imputado que contribuinte recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviço de comunicação, pois deixou de incluir na base de cálculo as parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação, referente a alugueis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos.*

*Já a infração 02, trata de exigência de ICMS pela falta do seu recolhimento, na prestação de serviço de comunicação, referente a Chamada em Espera; Identificação de Chamada; Serviço de Hora Programada; Disque Turismo; e Serviço de Informação 102, os quais foram escriturados nos livros fiscais como operações não tributadas.*

*Verifico que o levantamento fiscal que resultou nos valores que foram consignados no Demonstrativo de Débito às fls.01 e 02, se encontram no CD à fl.09, onde foram elaborados 02 (dois) demonstrativos, um para cada situação, cuja mídia eletrônica foi entregue ao sujeito passivo conforme comprova o Recibo de Arquivos Eletrônicos, fl.08, fato que possibilitou o pleno exercício do direito de defesa do autuado, que por sinal apresentou impugnação, sem contudo contestar números do lançamento.*

*O lançamento das infrações foi impugnado com base na alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98, por considerar a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre atividades-meio (Infração 01) e serviços suplementares (Infração 02).*

*Quanto aos aspectos constitucionais abordados na peça defensiva em relação a ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98, e por conseguinte, a legislação tributária estadual constante no enquadramento legal da cada infração e que fundamenta cada infração, observo que esta alegação já foi apreciada na análise das preliminares de nulidade arguidas na defesa.*

*Portanto, não cabe neste processo a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo autuado, e a jurisprudência e a doutrina citada na defesa não aplicam aos fatos narrados no Auto de Infração objeto deste processo.*

*Cumpra registrar que o autuado é uma empresa de telecomunicação, relacionada no anexo único do Conv. ICMS 126/98, e por força do regime especial de tributação do ICMS, nele concedido e no Art. 569-A do RICMS, possuindo uma Inscrição única no Cadastro Estadual com escrituração fiscal e recolhimento do ICMS centralizado, sendo o regime de apuração do ICMS o normal.*

*Ressalto que, embora desdobradas em dois itens, a infração neste processo é única, ou seja, falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS sobre serviços de comunicação. Entretanto, os motivos que levaram o contribuinte a cometê-los foram dois:*

*1º) O proveniente da diferença apurada entre documentos fiscais e contábeis, demonstrado no Anexo 01 denominado “DIFERENÇA APURADA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS NA CONTABILIDADE E NO DEMONSTRATIVO DE FATURAMENTO”, relativo aos serviços denominados de: TC CPE SOLUTION – ALUGUEL; TC PAC CONFIG; TC VOICE; DVI INTERNET; DIAL REMOTE; TC DATA STD; IP ACCESS; ALUGUEL DA RADIO CEM – LOCAÇÃO TELEFONE VIRTUAL; MODEM VELOX 256 – ALUGUEL.*

*2º) Falta de recolhimento do ICMS, por ter considerado a prestação de serviços de telecomunicações SMS, demonstrada no Anexo 02, discriminados como DVI CHAMA EM ESPERA; DVIA IDENTIFICAÇÃO DE CHAMADA; SERVIÇO DE HORA PROGRAMADA; SERV.COMPLET.CHAMADA LOCAL VIA 102; SERV.COMPLET.CHAMADA LOCAL LDN 102; DISQUE TURISMO e SERVIÇO DE INFORMAÇÃO 102.*

*No mérito, ressalto que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF ao decidir sobre a mesma matéria, em Auto de Infração lavrado anteriormente contra o mesmo contribuinte, mediante o Acórdão JJF nº 0136-04/07, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgou procedente a autuação, conforme Ementa abaixo:*

*“4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO JJF Nº 0136-04/07*

**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. As chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. As aludidas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. É devido o imposto. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime”.

Apesar de o autuado ter recorrido da Decisão acima, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante Acórdão nº 0316-11/07, decidiu, também por unanimidade, manter a Decisão pela procedência da autuação, conforme abaixo:

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0316-11/07

**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.”.

Cumprando observar, ainda, que a Decisão acima está fundamentada no Parecer jurídico da Procuradoria Fiscal da PGE sobre a amplitude da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços onerosos de comunicação, previstos na LC nº 87/96 e explicitados no Convênio ICMS 69/98.

Acompanhando o mesmo entendimento esposado pelas decisões acima transcritas, uma vez que este tem sido o entendimento deste órgão julgador nos processos relativos a incidência do ICMS nas operações realizadas pelo autuado e pelas demais empresas que atuam no mesmo ramo, como podemos observar, a título de exemplo, nos Acórdãos: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0197-12/03; 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0476-11/03; 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/07 e 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0160-12/06.

Os julgamentos reiterados do CONSEF, constantes dos acórdãos acima alinhados, entre muitos outros, acerca da matéria sob apreciação, têm-se fixado no entendimento de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, pois 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.

Tal conclusão, encontra-se embasada no artigo 1º, § 2º, inciso VII do RICMS/BA: 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 mesmo sentido, dispõe ainda o art. 4º, § 4º do supracitado regulamento: “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)”.

Não acolho o argumento defensivo de que os serviços encontram-se no campo de incidência do ISS, uma vez que tais os serviços prestados pelo impugnante aos seus clientes, objeto da presente lide, não são utilidades acessórias da informação, e sim, prestações de serviços onerosos de comunicação, estando inseridos no campo de incidência do ICMS. A Constituição da República ao arrolar os serviços de comunicação em seu art. 155, II, não se refere à comunicação propriamente dita, em seu sentido literal, mas sim, a todo seu processo e à relação comunicativa.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 242 a 257, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente inicialmente volta a arguir a ocorrência de decadência em relação ao período anterior a 21/06/2006 citando a Constituição da República, o Código Tributário Nacional - CTN, e afirmando que, considerando que a intimação formal do Auto de Infração se deu em 21/06/2011, o crédito tributário anterior a 21/06/2006 encontrar-se-ia atingido pela decadência.

Passa a pronunciar-se sobre o mérito da autuação reprisando as alegações defensivas apresentadas quando de sua impugnação originária, alegando que não haveria incidência do ICMS sobre as receitas objeto da autuação, itemizando suas argumentações como:

Item I - Intributabilidade das operações de locação: “TC CPE Solution-Aluguel”, Aluguel de Equipamentos e Aparelhos, dentre outros (parte da Infração nº 01). Afirma que parte da Infração 01 refere-se a receitas auferidas com operações de locação praticadas por ele, Recorrente. Que a locação de bens não constituiria serviço, muito menos de comunicação, não podendo, por imperativo lógico, ser tributada pelo ICMS. Cita como exemplos “*as atividades que compreendem alugueis de aparelhos e equipamentos (como modem - Router Velox 256, Speedstream VI-256, Ericsson Velox 256, Home Velox 256, Office Velox 256, Bridge Velox 256 - fax, fones de ouvido, bloqueador de IU, roteador nível 2, rubricas “RVI-Aparelho”, “RVI-Equipamentos”, etc.) que nada mais são que a disponibilização onerosa de meios para terceiros (clássico exemplo de locação de coisas).*”

Passa a falar da atividade que identifica como “TC Voice Net-Aluguel”, tanto “APA” quanto “APA Padrão”, expondo que este serviço fornece a empresas uma rede corporativa de voz que integra seus endereços, com o objetivo de reduzir gastos com telecomunicação, e que por isto não poderia ser classificada como serviço de telecomunicação.

Afirma que as atividades denominadas “RVI-Integração de Rede” e “RVI-Locação de Terminais”, compreendem a locação de uma Rede Virtual Integrada, que descreve como uma forma de compartilhamento de meios de suporte da infra-estrutura para atendimento aos clientes.

Afirma que as rubricas “TC CPE Solution-Aluguel”, incluindo as modalidades “Pequeno Porte”, “Médio Porte” e “Grande Porte”, consistem na criação de infra-estrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção e que, através desta rede privativa, o cliente poderá utilizar serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviço.

O Recorrente aduz que para o fim de demonstrar a natureza locatícia das atividades objeto da autuação, trouxera aos autos contratos da empresa de locação de “CPE” (doc. nº 05 da impugnação).

Diz que os preços são cobrados separadamente, inexistindo qualquer obrigação de alugar os equipamentos necessários à prestação do serviço de comunicação, nem de que esses equipamentos sejam locados exclusivamente dele, Recorrente, e que se o cliente já possuísse os equipamentos não seria necessário o contrato de aluguel. Que há clientes que já dispõem da infra-estrutura e somente contratam o serviço de comunicação, e que também há clientes que contratam a infra-estrutura de outras empresas do mercado.

Aduz que a locação de coisas é mera cessão do direito de uso, não havendo atividade humana, inexistindo esforço físico e intelectual, havendo apenas “*utilização de capital*”, e não de serviço, para produzir rendimento financeiro, o que configuraria “*obrigação de dar, incompatível com o ICMS-serviços, o qual pressupõe um fazer*”.

Cita decisões do STJ acerca de serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares, e a Súmula Vinculante nº 31 do STF [É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.], e diz que essa se aplicaria analogicamente ao ICMS, pois consiste em afastar a incidência da tributação sobre serviços nas operações de locação, por consistirem em obrigação de dar e não de fazer, afirmando que esta situação ocorreria no caso em análise. Cita Decisão do TJBA; artigo 6º, XIV, “a”, do RICMS/BA; e trecho do Acórdão objeto do Recurso ao tratar, a Decisão, da impossibilidade de análise de possível ilegalidade de norma tributária estadual.

O Recorrente aduz existir necessidade de exclusão das rubricas relativas a “*operações de locação*”.

Item II - Não incidência do ICMS sobre atividades-meios (montagem, instalação, configuração – parte da Infração nº 01), serviços suplementares (identificação de chamada, chamada em espera,

hora programada – parte da Infração nº 02). Ilegalidade da Cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 69/98, segundo jurisprudência unânime.

Afirma que tais serviços são classificados como atividades-meios (instalação, configuração, montagem, dentre outras – parte da Infração nº 01): atividades preparatórias e necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário; e (2) serviços complementares (identificador de chamadas, chamada em espera, hora programada – parte da Infração nº 02). Diz que em relação a estes, seriam serviços extras oferecidos ao usuário, sem que intermediação de mensagem entre ele e determinado receptor; que tais serviços servem para “oferecer maiores facilidades e comodidades ao cliente, potencializando um serviço de comunicação pré-existente”. Que estes serviços não seriam o serviço de comunicação propriamente dito, o qual aduz que pressupõe efetiva transmissão de mensagem de um emissor “A” a um receptor “B”, “por meio de um terceiro (prestador do serviço de comunicação)”.

Fala sobre o Princípio Constitucional da estrita legalidade, Princípio da Tipicidade Fechada, fato gerador do ICMS-comunicação, e aduz que por isto o STJ declarou, em acórdão unânime (REsp 402.047/MG), a ilegitimidade da Cláusula 1ª do Convênio ICMS 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.”*], estando sendo seguido e reproduzido pelas Turmas de Direito Público que compõem sua 1ª Seção. Afirma que a consolidação do posicionamento pelo STJ levou à edição da Súmula nº 350 e que embora esta trate especificamente da não-incidência do ICMS-comunicação sobre a habilitação de telefones, no entender dele, Recorrente, estaria ali sintetizado “o entendimento daquela Corte Superior quanto à ilegitimidade da Cláusula 1ª do Convênio 69/98.”

Cita Decisão do Ministro Gilmar Mendes e trechos de decisões do TJBA, acerca de incidência do ICMS sobre atividades-meio e serviços suplementares.

O contribuinte afirma não admissível a tributação de receitas de atividades-meios e serviços suplementares, razão pela qual entende que deveriam ser excluídas do Auto de Infração.

Item III - Não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado (SVA): “Serviço de Informação 102” e “Disque Turismo” (parte da Infração nº 02).

Cita trecho da Decisão *a quo* acerca da impossibilidade de apreciação, pelo contencioso administrativo, de aspectos constitucionais, aduzindo tratar-se de pronunciamento da JJF sobre “Manifestando-se acerca da (não) incidência de ICMS sobre os serviços autuados”. Alega que não se trata de declarar a inconstitucionalidade normativa, mas de reconhecer a não incidência do fato gerador aos serviços ora tributados. Reproduz as argumentações anteriores acerca da não-incidência de ICMS sobre o “Serviço de Informação 102 – Auxílio à Lista”, e o “Disque-Turismo”, relatando que são que serviços de fornecimento de informações que se utilizam da rede de telecomunicações para serem prestados e que neles, “o usuário, através de uma ligação telefônica, entra em contato com o call center da empresa, buscando obter determinadas informações (respectivamente, número e endereço de terminais telefônicos e informações turísticas).”

Afirma que nestes serviços existiriam duas prestações materialmente distintas, que seriam o serviço de comunicação, consubstanciado na chamada telefônica feita pelo usuário para contatar a central responsável pelo serviço; e o serviço de prestação de informações, o qual se utiliza da rede de telecomunicações para chegar ao usuário. Que assim não seriam serviço de comunicação propriamente dita, porque não visariam fazer a intermediação de mensagens entre dois pontos. Que a ligação telefônica feita pelo usuário para ter acesso ao referido serviço de consultoria não se confunde com ele, e que uma coisa é o serviço de consultoria e outra é a ligação telefônica utilizada na prestação do serviço de consultoria. Que sendo serviços de consultoria e informação de dados, com materialidade própria, utilizando-se do serviço de comunicação como “insumo”,

não restaria dúvida quanto a que o “Serviço de Informação 102 – Auxílio à Lista” e o “Disque-Turismo” seriam Serviços de Valor Adicionado - SVAs, conforme aduz estar previsto na Lei Geral de Telecomunicações - LGT e na Resolução ANATEL nº 73/98 (edita o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações), que não se confundiriam com serviços de comunicação.

O Recorrente prossegue expondo que não se trataria de interferência da LGT e do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações na legislação tributária estadual, e que esses atos normativos teriam classificado os Serviços de Valor Adicionado de forma apartada dos serviços de telecomunicações, o que entende que os retiraria da hipótese de incidência do ICMS descrita na legislação tributária estadual.

Afirma que os Serviços de Valor Adicionado não teriam como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos, e que podem ter diversos núcleos, como informar o horóscopo do dia (disque-horóscopo), contar uma piada (disque-piada), colocar um anúncio em jornal impresso (anúncio fonado), ou, então, fornecer endereços e telefones (“Serviço de Informação 102 – Auxílio à Lista”) e informações turísticas (“Disque-Turismo”). Que seriam serviços autônomos muitas vezes não sendo prestados pelas operadoras de telefonia, e que *“O que elas fazem é apenas fornecer o meio pelo qual ele será prestado (leia-se ligação telefônica), além de incluir na fatura do usuário o preço daquele serviço para posteriormente repassar o numerário ao verdadeiro prestador (quando ele for prestado por terceiros, evidentemente).”*

O Recorrente afirma que a ligação telefônica tem tarifa normal, e que se o usuário ficar cinco minutos contratando a colocação de anúncio através do serviço de anúncio fonado, o usuário *“pagará tanto ao jornal pelo anúncio propriamente dito, quanto pelos 5 minutos da ligação telefônica”*.

Afirma que no tocante ao “Disque-Turismo”, não poderia ser exigido ICMS-comunicação, porque inexistiria previsão legal que desse fundamento à sua tributação, e que quanto ao “Auxílio à Lista – 102”, haveria que se atentar para o fato de a ANATEL ter expressamente vedado qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço, citando o artigo 4º da Resolução ANATEL nº 357/04. Que, se não fosse por essa expressa vedação, todos os minutos utilizados pelo usuário seriam regulamente tarifados, mas que, não sendo onerosa a prestação do serviço, não se sujeita ao ICMS (se não há valor a ser atribuído ao serviço, isso significa que a base de cálculo é zero).

Afirma que a Receita Federal - RFB, por meio da Solução de Consulta nº 73/06, teria reconhecido que o “Auxílio à Lista – 102” não seria serviço de comunicação. Cita uma Decisão judicial e uma Decisão administrativa de outros Estados, Decisão do STJ, e Decisão da 10ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA.

Item IV - Caráter confiscatório da multa cominada. O contribuinte reprisa os argumentos da impugnação originária também acerca da multa indicada no Auto de Infração e mantida na Decisão *a quo*, aduzindo que se mantida a autuação, o que alega admitir apenas por argumentar, seria inescapável a redução da penalidade por força do princípio do não-confisco. Cita Decisão do STF acerca de redução das multas, quando aplicadas acima de 20% ou 30%, e diz que a multa aplicada deveria ser reduzida, porque seria confiscatória.

O Recorrente conclui pugnando pelo provimento do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão administrativa de 1º grau, anulando-se o Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário e arquivamento do processo fiscal e, sucessivamente, pede a redução da multa *“a patamares não-confiscatórios”*.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, emite Parecer às fls. 261 a 268 opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário apresentado e em seguida aduzindo, quanto à alegação de decadência, que a mesma não se operara à época da lavratura do Auto de Infração, citando os artigos 173, I, e 150, caput e §4º, ambos do CTN, texto de jurista e jurisprudência de Tribunais da esfera judicial, com as argumentações que ali expõe, concluindo que não há como se ceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

A ilustre Procuradora passa a pronunciar-se sobre o mérito do lançamento de ofício, inicialmente fazendo delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, tecendo considerações acerca do alcance de expressões contidas nas leis específicas que regulam as atividades relacionadas com a matéria. Cita o inciso II do artigo 155 da Constituição da República, e diz que restou expressamente definido estarem sujeitas ao ICMS as prestações de serviços de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, que é daquele uma subespécie. Cita o artigo 2º, III, da LC 87/96 e diz que assim restaria conceituar e definir o que é prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito de tributação.

Copia o artigo 110 do CTN [CTN - Art. 110. *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*] e citando texto do jurista Caio Mário da Silva Pereira, que define prestação onerosa como “(...)É oneroso aquilo que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação corresponsiva.(...)”.]

Transcreve o conceito de Comunicação expresso no Decreto nº 97.057/97 - Regulamento do Código Brasileiro de Comunicação, e transcreve trecho da Decisão unânime do Plenário do STF ao decidir a ADIN nº 1.467-6/DF, no sentido e que “(a) ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação; (b) serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação.” Aduz que a ao artigo 155, II, da Constituição da República, refere-se a todo o processo de comunicação e à relação comunicativa. Que assim “a regra matriz do ICMS é prestar serviços de comunicação, e não simplesmente realizar a comunicação.” Cita jurista. Diz que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação, ou facilitação.

Copia o artigo 60 da Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações – LGT [LGT - Art. 60. *Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*] Aduz que neste dispositivo legal está absolutamente claro que a prestação do serviço de comunicação ocorre não só quando se processa a comunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica, indubitavelmente, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem, ou otimize, o serviço de telecomunicação. Que, assim, todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, tais como prestações eventuais, serviços suplementares, facilidade adicionais, oferecidas pela prestadora do serviço, estão inseridas no campo de incidência.

Aduz que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS. Citou Decisão da 9ª Vara da Fazenda Pública deste Estado sobre o assunto. Afirma que não merecem guarida as alegações do Recorrente em sentido contrário.

Copia a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 [Conv. ICMS 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.*] e aduz que trafejou corretamente o legislador complementar.

Fala que se deve entender que o processo hermenêutico se deve vincular ao texto positivado e ao contexto da norma positivada.

Cita o artigo 109 do CTN [CTN - Art. 109. *Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*] e expõe que tendo o CTN status de Lei Complementar, este confere ao Direito Tributário a prerrogativa, ou a força, de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado, inclusive por ficção jurídica, aglomerando-os em um



mesmo linde conceitual. Que assim as “facilidades”, com são as hipóteses dos serviços objeto do lançamento, integram o campo de incidência do ICMS.

Relata que este CONSEF vem seguidamente decidindo neste sentido, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0197-12/03, CJF nº 0455-11/04 e CJF nº0316-11/07.

Afirma que as multas foram corretamente aplicadas de acordo com teor do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Quanto à arguição de decadência, esta foi suscitada pelo sujeito passivo em relação a fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 16/06/2011, mas apenas em relação a fatos anteriores a 21/06/2006, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*Art.150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação.

Quanto à Infração 1, tal como já exposto no brilhante Parecer da PGE/PROFIS, em especial à fl. 263 dos autos, cujo teor resumido consta no Relatório que antecede este voto, mesmo em se tratando de recolhimento a menos do imposto, e tratando-se ainda de falta de devido pagamento ao erário, de igual maneira é aplicável o teor do artigo 173, inciso I, do CTN.

Os créditos constituídos, objeto da arguição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2012.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 16/06/2011.

Quanto ao argumento, já apresentado em sessões de julgamento nesta 2ª CJF, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto pelo não acolhimento da alegação quanto a se ter operado a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006.

No mérito, alinhando-me ao entendimento esposado pela PGE/PROFIS nos autos deste processo, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Em síntese, no mérito o Recurso Voluntário gravita em torno de quatro itens, já expostos no Relatório que antecede este voto.

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.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Ademais, o pedido para redução, ou cancelamento, das multas por descumprimentos da obrigação principal, o que é o foco das imputações presentes no Auto de Infração em análise,

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.

Por oportuno observo, contudo, quanto ao argumento levantado, já em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, à situação em foco, do teor da Lei nº 12.369/2011, que concedia remissão parcial do ICMS e dispensa de multas por infração e acréscimos moratórios relacionados a débitos fiscais decorrentes da prestação de serviços de comunicação, que o artigo 3º daquela Lei, a seguir transcrito, determinava condições para fruição dos benefícios que a norma trazia:

*Lei nº 12.369/2011:*

(...)

*Art. 3º Os benefícios fiscais previstos nesta Lei ficam condicionados ao cumprimento dos seguintes requisitos pelo contribuinte beneficiado:*

*I - pagamento integral dos débitos fiscais, constituídos ou não, em moeda corrente, até 10 (dez) dias úteis após a publicação desta Lei;*

*II - declaração de que aceita e se submete às exigências desta Lei;*

*III - desistência formal de ações judiciais e Recursos administrativos de sua iniciativa contra a Fazenda Pública, visando ao afastamento da cobrança de ICMS sobre os serviços indicados no art. 1º desta Lei;*

*IV - adoção do valor total dos serviços e meios cobrados do tomador, indicados no art. 1º desta Lei, como base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação;*

*V - não questionamento, judicial ou administrativo, da incidência do ICMS sobre as prestações indicadas no art. 1º desta Lei;*

*VI - observância da alíquota prevista na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e do prazo de pagamento fixado no Regulamento do ICMS, em relação aos serviços prestados a partir de 1º de janeiro de 2011.*

*Parágrafo único. O descumprimento de quaisquer dos requisitos previstos neste artigo implicará no imediato cancelamento dos benefícios fiscais concedidos por esta Lei, restaurando-se integralmente o débito fiscal objeto do benefício e tornando-o imediatamente exigível.*

O contribuinte não comprova, nos autos deste processo, o cumprimento de tais condições, pelo que, *data venia*, não se aplica, ao caso em tela, qualquer dos benefícios previstos na Lei nº 12.369/2011.

Assim me posiciono no sentido da manutenção das multas tal como indicadas no Auto de Infração e mantidas na Decisão *a quo*.

Quanto às outras três argumentações de mérito, trazidas aos autos pelo Recorrente, sigo palmilhando o mesmo entendimento já expressado nesta e em outras lides pela PGE/PROFIS e por este CONSEF. Observo que cronologicamente o tema do ICMS sobre serviços de Comunicação foi nacionalmente tratado no artigo 155, II, da Constituição da República; no artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96; e posteriormente na Lei Brasileira de Telecomunicações, em 1997. Assim, a norma constitucional recepcionou as normas infra-constitucionais. Embora não caiba a este contencioso analisar alegação de inconstitucionalidade de norma posta, observo que também não merece guarida a alegação recursal no sentido de que o Convênio ICMS 69/98 teria ampliado o âmbito de incidência do ICMS. Os Convênios, conforme consta no inciso IV do artigo 100 do CTN, são também normas complementares das Leis.

E conforme artigo 102 do mesmo diploma legal, “a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Determina o artigo 2º, inciso III, da LC 86/97, que:

*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.*

A partir de tal definição de limites pela Lei Complementar, veio o Convênio ICMS 69/98 e determinou, em sua Cláusula Primeira:

*"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."*

Nestes termos, as chamadas facilidades, ou funcionalidades, de que se vale a empresa prestadora de serviços de comunicação, para que seja possibilitado, ao seu cliente, o uso de seus serviços de comunicação, na verdade estão incluídas no campos de incidência do ICMS.

Por outro lado, ainda que não seja obrigatório que o cliente utilize equipamentos, ou facilidades, viabilizados pelo seu prestador e de serviços de telecomunicação, se deles se utiliza, em relação aos valores monetários relativos à operação de prestação de serviços de comunicação, no quanto assim se proceda, incidirá o citado imposto.

No que tange ao serviço denominado "Auxílio à Lista 102", quanto ao qual o contribuinte aduz que estaria determinado, pela Resolução ANATEL nº 357/04, que este serviço não seria tarifado, olvidou-se o contribuinte de expor que para tal gratuidade a Anatel determinou condições, no Regulamento sobre as Condições de Acesso e Fruição dos Serviços de Utilidade Pública e de Apoio ao STFC – SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO (anexo à Resolução n.º 357, de 15 de março de 2004):

*Art. 4º Para fins deste Regulamento, aplicam-se as seguintes definições:*

*(...)*

*II - Serviço de Informação de Código de Acesso de Assinante do STFC: serviço de auxílio à Lista Telefônica Obrigatória e Gratuita - LTOG com objetivo de prestar informações aos usuários em geral sobre o Código de Acesso de Assinantes, observada a regulamentação;*

*(...)*

*Art. 13. O acesso aos serviços de apoio ao STFC deve ser gratuito aos usuários, não cabendo às prestadoras qualquer remuneração pelo uso das redes envolvidas ou de qualquer outro Recurso necessário ao seu correto encaminhamento.*

*§ 1º A informação de Código de Acesso de Assinantes do STFC deve ser gratuita quando:*

*a) o código de acesso do assinante do STFC não figurar na Lista Telefônica Obrigatória e Gratuita – LTOG; e*

*b) a solicitação de informação for originada em terminal de acesso de uso coletivo.*

O contribuinte não comprova que os serviços prestados aos seus clientes, seja por meio do serviço de Disque Turismo, seja por meio do Serviço de Auxílio à Lista, o foram de foram gratuita, e o ICMS lançado está calculado sobre valores de prestações onerosas de serviços de comunicação.

Por outro lado, inexistente, na legislação, a exigência de que "um terceiro" participe do processo de comunicação, sendo necessário, apenas, que a comunicação ocorra e este serviço seja prestado de forma onerosa para o cliente, em benefício do prestador do serviço.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Em quer pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora, me permito divergir do seu entendimento no que tange à preliminar de mérito, relativo à arguição de decadência. No mérito, vou divergir em relação à multa da infração 1, nos termos a seguir expostos.

**Em relação à questão da decadência dos créditos tributários lançados de ofício no Auto de Infração**, lavrado, em 16/06/2011, para exigir ICMS no valor de R\$7.979.747,88, acrescido da multa de 60%, em razão de duas imputações, entendo que assiste razão ao recorrente, apenas

discordando da data de referência para contagem do prazo decadencial de 05 anos, vez que o recorrente adota como referência a data da intimação formal do Auto de Infração que se deu em 21/06/2011. No meu entendimento a data de referência é a da lavratura do Auto de Infração, ou seja, 16/06/2011. Portanto, estão atingidos pela decadência todos os créditos tributários lançados de ofício, inclusive suas cominações legais, cujos fatos geradores foram anteriores a 16/06/2006. (grifos meus)

Nesta esteira, passo a embasar o meu entendimento acerca desta matéria de ordem pública relativa à decadência dos créditos tributários lançados na autuação em apreço, em consonância com outros votos de minha lavra sobre a referida matéria em tela.

A decadência arguida, de fato, se configura para todos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 16/06/2006, portanto há mais de 05 anos em relação à data da lavratura do lançamento de ofício.

Antes de mais nada, verifico que se trata de matéria controversa, ainda não pacificada neste egrégio CONSEF, nem na PGE/PROFIS. O próprio despacho do Procurador Geral da PGE, Dr. Rui Moraes Cruz, traz à baila esta controvérsia e a busca de um novo entendimento sobre a matéria.

Compulsando a matéria em tela através de apurada pesquisa jurídica, chego ao entendimento que o lançamento de ofício de crédito de ICMS atinente aos fatos geradores estão atingidos pela decadência à luz da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal. Por conseguinte, entendo que é insubsistente o lançamento acima citado.

Por sua vez, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 08 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da*

*prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inconteste e claro pronunciamento, resta claro e justo que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

Entendo que para esclarecer essa discussão, é fundamental se proceder uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna, ou seja, não pode ater-se a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, fica evidente que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Contudo, cumpre-me, antes de concluir o entendimento da inteligência da SV.08, fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, da lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Reitero que merece acolhida a valiosa manifestação exarada pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, acerca da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional.

Ora, é de meridiana clareza que se há necessidade de alteração, significa que tal norma jurídica não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nessa seara, cumpre-me assinalar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a 'antiga' jurisprudência desse Conselho de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, cinco anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como se sabe, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Antes de mais nada, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*(...)*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*

Em seguida, é salutar observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Trazendo à baila a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, fica por demais evidenciado o entendimento consolidado do STJ:

*“Ementa*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”*

Em face desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do



art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 05 anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo do quanto acima exposto, voto para julgar pela DECADÊNCIA do lançamento de ofício todos os créditos tributários das duas infrações cujos fatos geradores têm mais de 05 anos em relação à data da lavratura do Auto de Infração, ou seja, todos os lançamentos cujos fatos geradores são anteriores a 16/06/2006, conforme já assinalado no início deste voto.

**No que tange ao mérito da infração 1**, permito-me trilhar entendimento técnico jurídico fiscal diverso do da i. Conselheira Relatora, no sentido de afastar a multa cobrada, com fulcro na tese abaixo esposada. (grifo meu)

Como se depreende dos autos, a questão fulcral desta infração em combate pelo recorrente refere-se ao recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$6.299.648,95, pelo fato consignado na autuação, de que *“O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos(...).”* (grifo meu).

Ora, conforme posicionamento firmado sobre esta matéria, exarado em outro voto de minha lavra nesta e. 2ª CJF, vale assinalar que, com base no art. 2º da Lei nº 12.369/11, o recorrente faria jus ao benefício fiscal da remissão parcial do ICMS devido pela locação dos aludidos equipamentos, caso cumprisse o previsto no art. 3º deste mesmo diploma legal, fato que não se constatou nos autos.

Todavia, no que tange à cobrança da multa e acréscimos moratórios incidentes sobre o lançamento de ofício da infração em tela, entendo que deve ser dispensada à luz do que preceitua o art. 1º da multicitada Lei Estadual.

Vale lembrar que o exigido no art. 3º não guarda qualquer conexão com o que estabelece o art. 1º deste mesmo diploma legal, ou seja, as exigências do art. 3º são para a concessão do benefício fiscal da remissão parcial do ICMS decorrente da prestação de serviços de comunicação e não para a dispensa da multa e acréscimos moratórios.

Tais penalidades dispensadas não se confundem com benefício fiscal e com o débito fiscal advindo do não pagamento do ICMS beneficiado, como se pode depreender através de uma leitura acurada dos art. 1º, 2º e 3º da referida Lei Estadual, com efeitos a todas as operações de prestação de serviços de comunicação até 25 de agosto de 2011, alcançando, assim, os fatos geradores da infração 1.

Por conseguinte, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, para modificar a Decisão recorrida, em face do acolhimento da decadência na forma explícita.

#### **VOTO DIVERGENTE (Mérito da infração 1)**

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço *“venia”* para discordar quanto ao seu posicionamento em relação ao mérito da infração 1 que versa sobre o suposto recolhimento a menos de ICMS-Comunicação.

Neste ponto, cabe repetir os termos da infração em lide:

*INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$6.299.648,95, relativo a **prestação de serviços de comunicação**, no exercício de 2006, conforme demonstrativos constantes no arquivo eletrônico à fl. 09. Em complemento consta: “O contribuinte na qualidade de prestador de serviço de comunicação deixou de incluir na base de cálculo do ICMS parcelas cobradas dos seus usuários pelo serviço de comunicação por entender que tais valores não são tributados pelo ICMS, uma vez que se trata de **aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos**. Estes valores, independente de denominação que seja atribuída às suas parcelas, integram o valor da prestação de serviços. **Sem os equipamentos, aparelhos e***

*dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações não seria possível a realização dos serviços, portanto trata-se de um serviço de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização. Esta Infração está demonstrada nos Anexos 01 e no Anexo 03\_FATURAMENTO.” (grifos nossos)*

Inicialmente, destacamos três questões fundamentais que são de vital importância para o julgamento do lançamento, quais sejam:

- a) de que a infração versa sobre prestação de serviços de comunicação;*
- b) de que a infração foi lançada pela falta de inclusão dos valores relativos a aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos*
- c) de que sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações não seria possível a realização dos serviços, portanto trata-se de um serviço de comunicação*

Portanto, para o deslinde do feito, devo expor i) meu entendimento sobre o que é serviços de comunicação, e; ii) saber se os serviços de aluguéis ou locação de equipamentos, montagem, instalação e configuração de aparelhos se enquadram em tais serviços, sob o argumento de que sem tais produtos, não seria possível a realização da comunicação.

Primeiramente vou adentrar ao significado da expressão "prestação de serviços de comunicação".

Entendo que tal definição pode ser encontrada no estudo sistemático da Constituição Federal, no seu art. 155, II, em conjunto com a Lei Complementar nº 87/96, que tem sucedâneo no art. 146, III da CF, pois define as hipóteses de incidência e os fatos geradores do ICMS-Comunicação, nos artigos 2º e 12, a seguir *"in verbis"*:

*"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;"*

*(...)*

*"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;"*

*(...)*

*"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"*

Quadra apontar que pela dicção da LC 87/96 (Lei Kandir) a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá nas prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º), efetuadas por qualquer meio (sonoro, visual, magnético, escrito, etc), sendo que tais prestações são entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação (art. 12).

Para mim, é de clareza solar que, diante das determinações legais da LC 87/96, só teríamos incidência do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis e de natureza exclusiva prestados pela empresa de telecomunicações são passíveis da cobrança do ICMS. Se qualquer serviço preparatório para a comunicação pode ser disponibilizado por outra pessoa (jurídica ou física) fora do ramo da atividade de telecomunicações, então tal serviço não é fato gerador do ICMS-Comunicação.

No caso dos autos, conforme dito no próprio Auto de Infração, foram lançados valores relativos a aluguéis de equipamentos, montagem, instalação ou configuração de aparelhos. Percebo que

tais serviços podem ser prestados por terceiros, como empresas de computação ou de locação de aparelhos para redes/internet, não sendo um caso de um serviço exclusivo da prestadora de telefonia para a realização da comunicação propriamente dita. Assim, creio que os serviços lançados nos autos de infração no item 1 são atividades-meio e não atividades-fim dos serviços de comunicações e, portanto, não estão passíveis de incidência do ICMS-Comunicação.

Neste mesmo sentido, a jurisprudência do STJ é firme, conforme se depreende na ementa no RESP 754393 / DF, de relatoria do ministro Francisco Falcão:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES.*

*I - "Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar." (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003.*

*II - Ante a evidência de que não se trata de serviço de comunicação em sentido estrito, inviável a inclusão no seu conceito do serviço de "assinatura mensal", para fins de incidência do ICMS.*

*III - Recurso Especial provido.*

*REsp 754393 / DF RECURSO ESPECIAL 2005/0087855-1 Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) T1 - PRIMEIRA TURMA - 02/12/2008 - DJe 16/02/2009*

Em outro ponto, o Fisco embasa a sua autuação afirmando que "*Sem os equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações não seria possível a realização dos serviços, portanto trata-se de um serviço de comunicação*". Nessa diretiva, a JJF levou em consideração o disposto no art. 4º, §4º do RICMS/97, introduzido pelo Convênio ICMS 69/98:

*"Art4º. § 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)".*

Primeiramente, não há como aceitar a conclusão trazida pelos autuantes de que a locação e instalação dos equipamentos, aparelhos e dispositivos, inclusive com suas instalações, montagens e configurações são serviços de comunicação, pois, sem eles, não haveria comunicação. Como já dito acima, tenho por certo, diante da matriz constitucional e da Lei Complementar, que a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá nas prestações onerosas de serviços de comunicação, entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação. A própria Lei Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 2º, VI, como deveria ser, repete a dicção da LC 87/96.

Aqui, cabe uma pergunta: se seguíssemos o raciocínio dos autuantes, caso uma outra empresa, que não presta serviços de telecomunicações propriamente ditos, mas tão-somente aluga aparelhos ou monta redes e sistemas que possibilitem a comunicação (atividade-fim), esta deveria ser tributada com ICMS-Comunicação também? Tenho certo que não, pois o simples aluguel de aparelhos não é um serviço de comunicação e muito menos fato impositivo do ICMS, mas tão somente um ato preparatório para que se realize a comunicação '*strictu sensu*', esta sim, passível de tributação.

Cabe aqui colacionar outro julgamento do STJ abraçando esse ponto de vista, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 1º DA LEI N.º 1.533/51. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. ICMS. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. ATIVIDADES MERAMENTE PREPARATÓRIAS OU DE ACESSO AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CONVÊNIO N.º 69/98, CLÁUSULA PRIMEIRA. ILEGALIDADE.*

*1. (omissis)*

*2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar n.º 87/96 a cláusula primeira do Convênio n.º 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.*

*3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.*

*(REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006)*

Além disso, como dito no próprio Acórdão acima citado e em vários outros precedentes do mesmo Tribunal (REsp 617.107/SP; EDRESP 389403/RS; RESP 401698 / ES; AG 428.339/GO; REsp 601.056/BA), a cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 não tem amparo na LC 87/96, pois cabe a este instrumento normativo, por força de mandamento constitucional, a definição legal dos fatos geradores do ICMS, sendo vedado que o Convênio ICMS 69/98 aumente o campo de incidência deste tributo. Dessa forma, não há embasamento jurídico o exposto na cláusula primeiro do Convênio ICMS 69/98, transcrito no art. 4º, §4º do RICMS/97.

*Pari passu*, a D. PGE/PROFIS, em parecer enxertado aos autos, opinou no sentido de que o art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações é absolutamente claro em dizer que a prestação de serviço de comunicação não é somente a comunicação propriamente dita, mas também abrange todo o conjunto de atividades relacionados com a comunicação, devendo ser computado na base de cálculo todas as facilidades e serviços complementares que agilizem o serviço de telecomunicação. Para uma maior compreensão do alcance das expressões legais, trazemos à baila o mencionado artigo:

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

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

*§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis."*

Em que pese o juízo da d. PGE/PROFIS quanto à incidência abrangente do ICMS-comunicação, não comungo com a visão de que o conjunto de atividades seja tão amplo assim ao ponto de abarcar todos os serviços ligados à comunicação, mesmo aqueles apontados com preparatórios para a comunicação propriamente dita, como é o caso do presente PAF.

Novamente ressalto que somente com uma leitura sistemática dos dispositivos legais pertinentes à matéria, seremos capazes de elucidar a questão trazida aos autos. Portanto, não basta uma leitura isolada do caput do art. 60 da LGT, pois ela indubitavelmente leva à conclusão simplista de que realmente todos os serviços que possibilitassem a comunicação, estariam sob a incidência deste tributo. Devemos respeitar a separação entre o serviço de comunicação propriamente dito e o serviço que permite a comunicação, mas que ela não se confunde. Para isso, a primeira providência é a leitura atenta dos parágrafos primeiro e segundo do citado artigo, que já mostram que todos os serviços sob a incidência do ICMS-Comunicação devem ser relacionar à atividade-fim da empresa de telecomunicações, ou seja, os já referidos serviços exclusivos, que só podem ser prestados por empresas de telefonia, como é o caso dos serviços prestados pelas estações de telecomunicações, referidas no parágrafo 2º do art. 60.

Em seguida, devemos observar o artigo 61 da LGT que assim dispõe:

*"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

*§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.*

*§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."*

Numa leitura mais calma, esse artigo já demonstra que existem serviços que são ligados à telecomunicação, mas que com ele não se confundem. Isso significa dizer que temos serviços vinculados ao serviço de comunicação, que não são fatos geradores do ICMS-Comunicação, ao contrário do que entende a PGE/PROFIS.

Também devemos rememorar, como já abordado em linhas anteriores, que a compreensão dos serviços de comunicação passa antes pela interpretação da LC 87/96. É fato que a referida Lei Geral das Telecomunicações, como também o Convênio ICMS 69/98, não podem atribuir novos fatos geradores ou aumentar o campo de incidência do ICMS-Comunicação, pois, tal incumbência é restrita a Lei Complementar. Trata-se de entendimento pacífico no STJ (REspP 601.056/BA; REsp 1.022.257 / RS; REsp 703.695-PR).

Assim, não se sustentam os argumentos baseados tanto no texto da Lei Geral das Telecomunicações, quanto no disposto no Convênio ICMS 69/98, devendo ser expurgados todos os valores referentes a serviços que não são serviços de comunicação propriamente ditos.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reformar a Decisão de piso, passando a julgar improcedente a infração 1.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0002/11-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.979.747,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Mérito) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Mérito) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Mérito)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS