

A. I. N° - 298636.0061/12-0  
AUTUADO - VIVO S.A.  
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 26. 12. 2012

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0309-01/12**

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O lançamento envolve dois fatos: **a)** prestações de serviços de telecomunicações a sociedades de economia mista e empresas públicas fazendo uso da isenção prevista no art. 31, IV, do RICMS/97; **b)** prestações de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, sem submetê-las à tributação do ICMS. O art. 31, IV, do RICMS/97 prevê que são isentas as prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, não sendo portanto isentas as prestações de serviços efetuadas a sociedades de economia mista e empresas públicas, pois essas entidades não integram a administração direta. Quanto aos 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, existe previsão legal expressa de sua tributação (RICMS/97, art. 4º, § 4º, e art. 66, § 4º). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 20.3.12, acusa falta de recolhimento de ICMS relativo a prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.502.804,12, com multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos que o art. 31, inciso IV, do RICMS isenta do imposto órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual, estando portanto fora da isenção empresas públicas, sociedades de economia mista, órgãos de prefeituras e fundações que não sejam mantidas pelo poder público estadual, tendo o autuado emitido notas fiscais de serviços de telecomunicações classificando como isentos os serviços prestados a essas entidades e órgãos não contemplados na referida isenção.

Num segundo adendo, consta que o autuado emitiu notas fiscais de telecomunicações classificando como não tributados os serviços adicionais, “contrariando” o Convênio ICMS 69/98, que firma entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestação de serviços de comunicação os valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que

otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

O contribuinte defendeu-se (fls. 41/59) argumentando que os serviços adicionais não se enquadram no campo de incidência do ICMS, porque *a*) as atividades autuadas se caracterizam por serem atividades preparatórias (atividades-meios) ao serviço de telecomunicação propriamente dito (atividade-fim) ou serviços de valor adicionado, os quais não se confundem com a efetiva prestação do serviço de comunicação, e *b*) a ampliação da hipótese de incidência do imposto pretendida pelo Convênio ICMS 69/98 é ilegítima, conforme já decidiu o STJ.

Impugna também a “primeira parte” da imputação, relativa aos serviços prestados para empresas públicas e de economia mista que, alegando que, de igual forma, não estão sujeitas à incidência do ICMS.

No tocante à “segunda parte” do lançamento, discorre sobre a natureza das atividades realizadas pela empresa relativamente aos chamados serviços de valor adicionado e às atividade-meio ao serviço de comunicação.

Explica que as atividades-meios são atividades de caráter preparatório, necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário, atividades essas que são independentes de qualquer serviço de telecomunicação, tendo uma remuneração específica cobrada pela operadora de telefonia, em que não há intermediação de mensagens entre um emissor e um receptor, mas sim tarefas intermediárias ao serviço de comunicação.

Por sua vez, os chamados serviços de valor adicionado são serviços que visam dar suporte ou viabilizar a atividade de telecomunicação, sem que com ela se confundam.

Sustenta que em ambas as situações não há incidência do ICMS relativo a comunicação, porque todos esses serviços não se confundem o serviço de telecomunicação em si, mas apenas configuram atividade-meio ou serviços de valor adicionado, sobre os quais não há incidência do imposto.

Toma por fundamento da não incidência os preceitos da Constituição que outorgam a competência aos Estados para a instituição do ICMS sobre os serviços de comunicação e os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que fixam a base de cálculo, frisando que, como a hipótese de incidência da exação é a prestação onerosa de serviços de comunicação, sua base de cálculo corresponde ao preço desse serviço, sem qualquer acréscimo. Observa que a base de cálculo do ICMS sobre serviço de comunicação é representada pelo preço do serviço de telecomunicação, e não pelas receitas decorrentes de atividades meramente acessórias ao serviço de comunicação, que possuem materialidades próprias.

Chama a atenção para os arts. 60 e 61 da Lei nº 9.472/97, conhecida como “Lei Geral de Telecomunicações”, estabelecem os conceitos de “serviço de telecomunicação” e de “serviço de valor adicionado”. Com base nesses conceitos, assinala que o serviço de valor adicionado, assim entendido aquele serviço que visa dar suporte ou viabilizar a atividade de telecomunicações, não se confunde com serviço de telecomunicação propriamente dito, estando por isso fora dos limites da competência do Estado para a instituição do ICMS.

Argumenta que a prestação de serviço de comunicação pressupõe o fornecimento de um meio (como por exemplo, um aparelho telefônico) apto para a instauração de uma relação comunicativa, isto é, um instrumento que possibilite a emissão e recepção de uma mensagem, voz, etc., mas tal instrumento não se confunde com a própria atividade que ele viabiliza. Comenta que os serviços em geral são atividades complexas, e para sua execução muitas vezes é necessário o desenvolvimento de várias outras atividades (atividades-meios), que não configuram a prestação de serviço propriamente dita. Aduz que a jurisprudência dos tribunais superiores se consolidou no sentido de que a atividade considerada como prestação de serviço deve ter um fim em si mesma, deve ser autônoma, e todos os demais atos relacionados que, por si, não sejam capazes de suprir a necessidade do usuário, mas que

se conjugam para fornecer a utilidade pretendida, são serviços meramente instrumentais, e sendo assim, os atos preparatórios (instalação de equipamentos, redes, locação de equipamentos, etc.) para a realização do serviço de comunicação não podem ser abrangidos pela tributação do ICMS, pois sua função precípua é criar condições para a prestação do serviço, o qual somente será efetivado quando estiver sendo realizada a comunicação entre dois ou mais pontos ou pessoas.

Observa que, nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96 utilizou os termos “geração”, “emissão”, “recepção”, “transmissão”, “retransmissão”, “repetição” e “ampliação” como sendo os atos que efetivam o serviço de comunicação, dando ensejo ao fato gerador do tributo. Com isso, o âmbito das atividades que constituem as hipóteses materiais da incidência, às quais o legislador estadual se encontra limitado.

Reporta-se à regra do art. 4º do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, acentuando que o campo de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação está restrito ao conceito de prestação onerosa do serviço de telecomunicação, sendo vedado ampliar o conceito de serviço de comunicação previsto na LC nº 87/96, em respeito aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

Diz que a ANATEL, através do art. 89 do Regulamento ao STFC, autoriza as operadoras de telefonia a auferirem receitas alternativas, complementares ou acessórias, sem que isso caracterize nova modalidade de serviço de comunicação, e essas “receitas alternativas” são justamente as que se originam do desenvolvimento das atividades-meios e dos serviços de valor adicionado oferecidos pelas empresas de telefonia, as quais não são passíveis de tributação pelo ICMS.

Sustenta que o STJ concluiu que ICMS só pode ser exigido sobre o serviço de comunicação considerado em si mesmo, excluindo-se portanto as atividades-meios e os serviços de valor adicionado. Aponta nesse sentido as emendas do REsp 760.730/MG e do REsp 622.208/RJ. Aduz que, estancando qualquer dúvida, o STJ proferiu recentemente decisão, através do Recurso Representativo de Controvérsia, REsp 816.512/PI, excluindo a possibilidade de cobrança de ICMS sobre ou serviços suplementares ou sobre qualquer atividade-meio de comunicação.

Conclui esse ponto enfatizando que, como a regra-matriz de incidência tributária do ICMS é a prestação onerosa do serviço de telecomunicação, não há por que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS sobre serviço de comunicação nos serviços de valor adicionado e nas atividades-meios ao serviço de comunicação.

Assinala a impossibilidade de ampliação da hipótese de incidência do ICMS sobre serviço de comunicação através da edição de convênio. Diz que a cláusula primeira do Convênio 69/98 estabelece que os serviços suplementares e adicionais aos serviços de telecomunicações ensejam a tributação pelo ICMS, em clara afronta ao que dispõe a Constituição. Observa que o convênio reconhece a diferença entre um serviço que visa auxiliar, otimizar e agilizar a comunicação, mas não a proporciona diretamente, e o serviço de telecomunicação propriamente dito, porém, ainda assim, externa o entendimento de que tais serviços devem ser tributados pelo ICMS, e nessa esteira, ao contrário do que dispõe o RICMS/BA, que apenas permite a cobrança do ICMS sobre a prestação onerosa do serviço de telecomunicação, o Estado da Bahia vem demonstrando a pretensão de exigir o ICMS além da competência outorgada pela Constituição, com base no referido convênio.

Reitera que o serviço que visa auxiliar, otimizar e agilizar a telecomunicação é serviço diverso do serviço de telecomunicação, e portanto não há respaldo constitucional para a exigência do ICMS.

Acentua que, de acordo com a Lei Complementar nº 2475, convênio é para concessão de isenções ou incentivos fiscais, e portanto não podem tratar de base de cálculo do ICMS, muito menos para ampliá-la, mediante interpretação extensiva, ou através da inserção de elementos estranhos à materialidade do imposto. Acrescenta que mesmo a função temporária extraordinária concedida pelo art. 34, § 8º, do ADCT aos Convênios, para que definissem as regras gerais do ICMS, se esgotou com a edição da LC 87/96. Argumenta que o Convênio ICMS 69/98, pelo qual os Estados e o Distrito Federal “firmam

entendimento” para incluir alguns valores na base de cálculo do ICMS, acaba por contrariar o conceito previsto constitucionalmente para a prestação de serviços de comunicação e a própria incidência do ICMS, violando o princípio da estrita legalidade tributária, haja vista que, de acordo com o art. 150, I, da Constituição, somente a lei pode instituir ou majorar tributo, estabelecendo os exatos limites relacionados à sua criação e majoração. Pondera que, caso se permitisse a ampliação do enquadramento dos serviços de valor adicionado e outras atividades acessórias dentro do conceito de “prestação onerosa do serviço de comunicação”, estar-se-ia tributando por analogia, em ofensa ao art. 108, § 1º, do CTN, que veda o uso da analogia para criar tributo não previsto em lei.

Volta a falar da jurisprudência do STJ, dizendo que, após inúmeros precedentes favoráveis aos contribuintes, foi consolidado o entendimento de que o Convênio ICMS 69/98 promoveu verdadeira ampliação indevida da regra-matriz de incidência do ICMS, subvertendo o princípio da legalidade, da tipicidade cerrada e da vedação à tributação por analogia, conforme decisão no Recurso Representativo de Controvérsia, Recurso Especial nº 816.512, já citado.

Quanto aos serviços prestados a empresas de economia mista e empresas públicas, objeto da “primeira parte” do lançamento em discussão, o autuado considera que a isenção concedida pelo art. 31, inciso IV, do RICMS/BA não exclui as empresas públicas nem as empresas de economia mista, pois ele isenta os serviços de telecomunicações prestados aos órgãos da administração pública estadual, e tanto as empresas públicas como as de economia mista integram a administração pública, razão pela qual a isenção não pode ser afastada. A título exemplificativo, cita empresas para as quais os serviços de telecomunicações foram prestados, indicando o setor da administração pública ao qual casa uma está vinculada. Com os exemplos apontados, sustenta que se trata de empresas ligadas ao governo do Estado, sendo portanto integrantes da administração pública estadual e, como tais, os serviços de telecomunicações a elas prestados não podem ser tributados, tendo em vista que a isenção concedida pelo RICMS/BA se estende a todas as empresas da administração pública estadual.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação (fl. 111) dizendo que a alegação do autuado quanto aos serviços classificados como adicionais está em desacordo com o estabelecido no Convênio ICMS 69/98, e esse convênio está em vigor, sendo a Bahia um dos signatários, e portanto deve ser respeitado e observado.

Destaca que o art. 31 do RICMS, no inciso IV, estabelece que são isentas as prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, e empresas públicas e sociedades de economia mista não são órgãos públicos, são entidades com personalidade jurídica de direito privado, estando claro que estão fora daquela isenção.

Na fase de instrução, considerando que este Auto é composto de um só item (um só lançamento), mas contempla duas infrações, pois os fatos são distintos, como distintos são os dispositivos legais aplicáveis especificamente a cada um, requerendo discussão, análise e decisão acerca de aspectos substancialmente heterogêneos, apesar de ambos os fatos implicarem a suposta falta de recolhimento de ICMS relativo a prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, constando na descrição dos fatos que houve duas infrações distintas, o órgão julgador decidiu em pauta suplementar que o processo fosse remetido em diligência (fls. 118-119), para que o fiscal autuante desmembrasse o demonstrativo fiscal em dois, um para cada fato.

Em resposta à solicitação do órgão julgador, o fiscal autuante informou (fl. 121) que “segue em anexo gravado em CD-R os demonstrativos fiscais desmembrados em dois, um para cada fato, referentes aos exercícios de 2009 e 2020” [sic].

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 123-124).

O autuado manifestou-se (fls. 126/146) repetindo os mesmos termos da defesa originária.

O fiscal autuante declarou-se “ciente” (fl. 147).

**VOTO**

Este Auto de Infração é composto de um só lançamento, mas na verdade diz respeito a duas infrações, pois envolve dois fatos distintos, como distintos são os dispositivos legais aplicáveis especificamente a cada um, requerendo discussão, análise e decisão acerca de aspectos substancialmente heterogêneos. Apesar de ambos os fatos implicarem a suposta falta de recolhimento de ICMS relativo a prestação de serviço de comunicação, por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, consta na descrição dos fatos que houve duas infrações distintas:

- a) o art. 31, inciso IV, do RICMS isenta do imposto órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual, estando portanto fora da isenção empresas públicas, sociedades de economia mista, órgãos de prefeituras e fundações que não sejam mantidas pelo poder público estadual, tendo o autuado emitido notas fiscais de serviços de telecomunicações classificando como isentos os serviços prestados a essas entidades e órgãos não contemplados na referida isenção;
- b) o autuado emitiu notas fiscais de telecomunicações classificando como não tributados os serviços adicionais, “contrariando” o Convênio ICMS 69/98, que firma entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestação de serviços de comunicação os valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Tendo em vista esse aspecto, e considerando-se que os dois fatos, por serem distintos, envolvendo fundamentações distintas, requerendo discussão, análise e decisão acerca de aspectos substancialmente heterogêneos, na fase de instrução foi determinado que o demonstrativo fiscal fosse desmembrado em dois.

Curioso neste caso é que no caso do 1º fato (letra “a”) o contribuinte pretende que se adote uma interpretação extensiva da regra de isenção, e no caso do 2º fato (letra “b”) dá-se o contrário, o contribuinte acusa o Estado de adotar uma interpretação extensiva da regra-matriz tributária.

Não é razoável discutir questões de legalidade ou constitucionalidade do direito posto no âmbito administrativo. Este órgão julgador não tem competência para apreciar tais aspectos. Limitar-me-ei por isso a aplicar a regra legal tal como está posta.

Com relação ao 1º fato imputado neste Auto, cumpre notar que o art. 31, IV, do RICMS/97 prevê que são isentas de ICMS as prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público.

Por conseguinte, são isentas apenas as prestações de serviços em que os usuários sejam órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias.

Sociedades de economia mista e empresas públicas não integram a administração direta. Não se aplica, por conseguinte, a isenção.

Quanto ao 2º fato, a defesa tem razão ao dizer que convênio não pode cuidar de base de cálculo. E além disso, convênios em que os Estados “firmam entendimento” acerca de determinada questão são atos que dizem respeito apenas aos próprios signatários, não surtindo efeitos contra terceiros que não sejam seus signatários. Contribuinte não infringe esse tipo de convênio. Quem eventualmente pode infringir tais acordos são os próprios Estados signatários, caso firmem um entendimento mas internamente adotem critério diverso. Quando a Bahia firmou o referido Convênio ICMS 69/98, se comprometeu perante os outros Estados signatários daquele acordo a adotar em sua legislação o critério com eles pactuado. E assim o fez, ao incluir no art. 4º do RICMS/97 o § 4º, bem como no art. 66 o § 4º, segundo os quais estão compreendidos no campo de incidência do

ICMS e integram a base de cálculo do imposto 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.

A Bahia cumpriu portanto o que convencionou com os demais Estados signatários do aludido Convênio ICMS 69/98. O contribuinte não infringiu o convênio, pois isso é impossível, e sim o Regulamento do ICMS. Se o § 4º do art. 4º e o § 4º do art. 66 do Regulamento são ilegais, não me cumpre apreciar tal questão, por não ter este órgão julgador competência para apreciar aspectos que digam respeito à legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Malgrado as respeitáveis decisões do STJ citadas pela defesa, o que tenho a dizer é que os supramencionados dispositivos regulamentares se encontram em vigor.

Toda a discussão nestes autos gira em torno dos aspectos jurídicos. Os aspectos materiais não foram impugnados, e portanto nada há em desabono dos cálculos e suas demonstrações.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0061/12-0**, lavrado contra **VIVO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.502.804,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2012

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR