

PROCESSO - A. I. Nº 2986360062/12-7  
RECORRENTE - VIVO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0281-02/12  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 17/09/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0263-12/13

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte. Tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS. Restou comprovado, ainda, o registro de operações tributáveis como se tivessem sido prestadas a órgãos públicos, não tributáveis. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 19/06/12 para exigir o ICMS no valor de R\$702.628,16, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto nas prestações tributáveis de serviços de comunicação escriturados como não tributáveis, nos meses de janeiro a dezembro de 2008.

Consta, ainda, no Auto de Infração o seguinte:

1. que o contribuinte emitiu notas fiscais de serviços de telecomunicação prestados a empresas públicas, sociedades de economia mista, órgãos de prefeituras municipais e fundações não mantidas pelo poder público estadual, não contemplados, portanto, com a isenção prevista no artigo 31, inciso IV, do RICMS/97;
2. que o autuado emitiu notas fiscais de prestação de serviços de telecomunicação relativamente a “serviços adicionais”, classificando-os indevidamente como não tributados em contrariedade ao disposto no Convênio ICMS 69/98.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma:

*Versa o Auto de Infração em lide sobre a falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis.*

*Inicialmente, cabe consignar que não vislumbro necessidade de perícia ou diligência para dirimir a presente lide.*

*Quanto ao argumento defensivo de que não há incidência dos do ICMS sobre os serviços adicionais, quanto a este tópico certamente não pode prosperar a argumentação defensiva, haja vista que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postas à disposição dos usuários e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, sua transmissão e sua recepção, constituem-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, sujeita ao ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência.*

Nesse sentido, é que caminha o artigo 1º, § 2º, inciso VII do RICMS/BA, ao estabelecer que: 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”.

O art. 4º, § 4º do RICMS/BA, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, regra esta emanada do Convênio ICMS nº 69/98.

Vale registrar que no âmbito deste CONSEF, tem prevalecido o entendimento acima aduzido, conforme reiteradas decisões de suas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, no sentido de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, a exemplo, dos Acórdãos nº 0189-11/08, 0193-11/08, 0145-12/09 e 0099-12/11. A título ilustrativo reproduzo abaixo parte do Voto Vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Valtércio Serpa Junior, no Acórdão CJF 0099-12/11, ao tratar de matéria semelhante, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0011/09-3:

#### **“VOTO VENCEDOR**

(...)

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

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

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

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

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

Em face do exposto, não há como prosperar o primeiro argumento defensivo.

O sujeito passivo argumenta que foram alvo do presente lançamento de ofício, serviços de telecomunicações prestados a órgãos da administração pública estadual, autarquias e fundações mantidas pelo poder público estadual, alegando que tais prestações de serviços de comunicação são isentos.

Com a devida licença, os serviços prestados pelo sujeito passivo não estão amparados pela isenção pretendida, na medida em que o art. 31 do RICMS/BA, inciso IV, estabelece que “São isentas do ICMS a partir de 01/01/96, as prestações de serviços de telecomunicações utilizadas por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, devendo o benefício ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado”.

Conforme alinha, em parte o autuante em sua informação fiscal, as Empresas públicas e sociedade de economia mista não são órgãos públicos, são entidades com personalidade jurídica de direito privado. Órgãos públicos são unidades da administração pública que não possuem personalidade jurídica, bem como não se trata de

*fundação ou autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, portanto, está claro que empresas públicas e sociedades de economia mista estão fora da isenção do ICMS.”*

*Efetivamente, o regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, no seu art. 31, inciso IV, “concede isenção apenas a órgãos públicos do governo do Estado da Bahia, e o Convênio ICMS 107/95 faz referência exclusivamente a operações internas. Afirma que dessa forma, até o exemplo apresentado pelo defendanté é descabido”.*

*Não consta, nos autos, qualquer nota fiscal de serviço de telecomunicação prestado ao INEMA (Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos) na relação de notas fiscais de serviços tributados lançados como não tributados anexada ao Auto de Infração, conforme afirma o autuante em sua informação fiscal, que anexa Acórdão JJF 0141-1/12, que trata da mesma matéria, o mesmo sujeito passivo e o mesmo autuante.*

*Assim, os serviços objeto do lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação, conforme estabelecido no Convênio ICMS 69/98, cuja redação de sua cláusula primeira é a seguinte: “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 optimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando a natureza das atividades da seguinte forma:

*Atividades-meio: são atividades de caráter preparatório, necessárias para que o serviço de comunicação seja colocado à disposição do usuário. Essas atividades são independentes de qualquer serviço de telecomunicação, possuindo uma remuneração específica cobrada pela operadora de telefonia; não há intermediação de mensagens entre um emissor e um receptor, mas sim tarefas intermediárias ao serviço de comunicação.*

*Serviços de Valor adicionado: são serviços que visam dar suporte ou viabilizar a atividade de telecomunicação, sem que com ela se confunda.*

Complementa dizendo que esses serviços não se confundem com o serviço de telecomunicação em si, mas apenas se configuram como atividades-meio ou serviços de valor adicionado em relação aos quais não há incidência do ICMS.

Transcreve o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal (competência dos Estados para a instituição do ICMS sobre os serviços de comunicação), o artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 (base de cálculo correspondente ao preço do serviço de telecomunicação) e os artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97, conhecida como Lei Geral de Telecomunicações (conceitos de telecomunicação e de serviço de valor adicionado), para concluir o seguinte:

1. as rubricas relacionadas pelo Fisco nada mais são do que os “serviços adicionais” oferecidos pelas operadoras de telefonia, os quais não se sujeitam à incidência do ICMS-Comunicação;
2. o *serviço de valor adicionado*, assim entendido aquele serviço que visa dar suporte ou viabilizar a atividade de telecomunicações, não se confunde com o serviço de telecomunicação propriamente dito, estando, consequentemente, fora dos limites da competência do Estado para a cobrança do ICMS;
3. se o serviço de valor adicionado estivesse compreendido entre os elencados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, seria o caso de incidência do ISS e não do ICMS, por se tratar de serviço de qualquer natureza;
4. 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;
5. 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 que todos os demais atos que se conjugam para fornecer a utilidade pretendida são serviços meramente instrumentais;
6. entende que 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;

7. os termos utilizados na legislação complementar (artigos 2º, inciso III, e 12, inciso VII), como “geração”, “emissão”, “recepção”, “transmissão”, “retransmissão”, “repetição” e “ampliação”, são atos que efetivam o serviço de comunicação dando ensejo ao fato gerador do tributo;
8. o campo de incidência do ICMS-Comunicação está restrito, portanto, ao conceito de prestação onerosa do serviço de telecomunicação, sendo vedado aos Estados ampliar o conceito de serviço de comunicação previsto na Lei Complementar 87/96 em respeito ao princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada;
9. a própria ANATEL, por meio do artigo 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;
10. tais “receitas alternativas” são justamente as que se originam do desenvolvimento das atividades-meio e dos serviços de valor adicionado oferecidos pelas empresas de telefonia, as quais não são passíveis de tributação pelo ICMS.

Reproduz decisões do Superior Tribunal de Justiça, afirmando que aquele Tribunal concluiu que o ICMS só pode ser exigido sobre o serviço de comunicação considerado em si mesmo, excluindo-se, por óbvio, as atividades-meio e os serviços de valor adicionado.

Observa que o RICMS/BA apenas permite a cobrança do ICMS sobre a prestação onerosa do serviço de telecomunicação, porém o Fisco baiano vem exigindo o ICMS sobre os serviços suplementares e adicionais com base na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, em clara afronta ao que dispõe a Constituição Federal.

Argumenta que, de acordo com a Lei Complementar 24/75, somente as isenções ou incentivos fiscais do ICMS serão concedidas por meio de convênios celebrados entre os Estados e, assim, tais acordos interestaduais não podem tratar de base de cálculo do ICMS, muito menos para ampliá-la, mediante interpretação extensiva, ou por meio da inserção de elementos estranhos à materialidade do imposto.

Finaliza dizendo que o Convênio ICMS 69/98, ao determinar que os Estados e o Distrito Federal “firmam entendimento” para incluir alguns valores na base de cálculo do ICMS, contrariou o conceito previsto constitucionalmente para a prestação de serviços de comunicação e a própria incidência do ICMS, violando o princípio da estrita legalidade tributária.

Destaca 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 artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, que veda o uso da analogia para criar tributo não previsto em lei.

Aduz que, após inúmeros precedentes favoráveis aos contribuintes, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido 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 (REsp nº 816.512).

Salienta que também foi autuado por ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS supostamente incidente sobre os serviços de telecomunicação prestados a empresas públicas e empresas de economia mista, entretanto, entende que a isenção concedida pelo artigo 31, inciso IV, do RICMS/BA não exclui tais entidades, uma vez que integram a Administração Pública.

Indica a qual órgão do governo estadual seus clientes estão submetidos, da seguinte forma:

1. *Empresa Baiana de Água e Saneamento S/A (Embasa)* - sociedade de economia mista cujo objeto é o abastecimento de água e esgotamento sanitário de Salvador e do interior do estado (Doc. 03 da impugnação);

2. *Empresa Baiana de Desenvolvimento Agrícola S/A (EBDA)* - empresa pública criada com a finalidade de “*contribuir para o desenvolvimento rural sustentável, centrado na expansão e fortalecimento da agricultura familiar, viabilizando as condições necessárias para o pleno exercício da cidadania e a melhoria da qualidade de vida dos (as) agricultores (as)*”, encontrando-se diretamente vinculada à Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia, conforme comprova o organograma impresso no site da referida Secretaria (Doc. 04 da impugnação);
3. *Bahia Pesca S/A (BAHIAPESCA)* - empresa de economia mista criada com a “*finalidade fomentar a aquicultura e a pesca, mediante a implantação de projetos sustentáveis observando a natureza econômica, social, ambiental e cultural, como forma de contribuir para o desenvolvimento do Estado da Bahia. A empresa atua na atração de investimentos, desenvolvimento científico, tecnológico, criação de pólos produtores e fortalecimento das cadeias produtivas*”, estando diretamente vinculada à Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia, conforme comprovam os documentos anexados (Docs. 04 e 05 da impugnação);
4. *Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (Inema)* - autarquia vinculada à Secretaria do Meio Ambiente (Sema) é o órgão executor da Política Ambiental do Estado da Bahia, criado com a finalidade de integração e fortalecimento das políticas ambientais e de Recursos hídricos, levando mais agilidade e qualidade aos processos. Para os usuários do Sistema Estadual do Meio Ambiente (Sisema), o Inema atende às demandas de meio ambiente e Recursos hídricos de forma integrada, implicando mais comodidade (Doc. 06 da impugnação).

Ressalta que são apenas alguns exemplos, a fim de demonstrar que seus clientes são empresas ligadas ao Governo do Estado da Bahia e, como tais, os serviços de telecomunicações a elas prestados não podem tributados, tendo em vista que a isenção concedida pelo RICMS/BA estende-se a todas as empresas da Administração Pública Estadual.

Por fim, pede a Improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com a seguinte argumentação:

1. o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal preconizou competir aos Estados a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, vale dizer, não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie da comunicação;
2. o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;
3. prestação onerosa, segundo o jurista Caio Mario da Silva Pereira, é a que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspontiva;
4. o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu por unanimidade, na ADIN nº 1.467-6/DF, que “*o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação*” e “*o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação*”;
5. consoante o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), “*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”;
6. conclui, assim, que a Constituição Federal não se refere à comunicação propriamente dita, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa, sendo a regra matriz do ICMS a prestação de serviços de comunicação e não simplesmente a comunicação, ou, como preconiza Roque Antonio Carrazza, o ICMS incide sobre a “*relação comunicativa, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra*”;

7. entretanto, uma leitura do artigo 60 da Lei nº 9.472/97 deixa claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se, assim, a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica, sem sombra de dúvida, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.
8. em sendo assim, as chamadas prestações eventuais ou complementares disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação a título oneroso estão inseridas no campo de incidência do ICMS;
9. não há como aceder à tese do recorrente, de que o Convênio ICMS 69/98 teria alargado o âmbito do ICMS ou criado novos fatos geradores, de acordo com a Decisão do juiz titular da Nona Vara da Fazenda Pública da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.404.330/98 que transcreveu;
10. a “*legislação Complementar, dentro do alicerce premissivo constitucional, fundiu em uma só estrutura conceitual, todo tipo de serviço ligado à perfectibilização da atividade de comunicação, independente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar), dando-lhes efeitos jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS*”;
11. por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar 87/96, os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98;
12. nem se diga que a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares uma exclusão da incidência do ICMS, pois, “*em que pese ser possível definir estes conceitos em seu corpo normativo, não foi conferido ao legislador ordinário, pelo legislador complementar e, por via reflexa o legislador constituinte, o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos, devidamente delineados nos arquétipos legais previstos na Constituição e na Lei Complementar do ICMS*”.

Afirma que este CONSEF vem decidindo reiteradamente que os serviços de valor adicionado integram o campo de incidência do ICMS.

Finaliza dizendo que, de igual forma, deve ser rechaçada a alegação de isenção dos serviços prestados a empresas públicas ou sociedades de economia mista, que guardam natureza jurídica privada, uma vez que o artigo 31, inciso IV, do RICMS/BA prevê isenção de ICMS tão somente para “órgãos públicos do governo do Estado da Bahia”.

## VOTO

Observo que o recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicação, mais especificamente telefonia celular, e, nesta autuação, o ICMS foi lançado sob a acusação de que o contribuinte teria deixado de tributar receitas oriundas de prestações de serviços adicionais e de prestações de serviço de telecomunicação a contribuintes não isentos.

O autuado não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os citados “serviços adicionais” não se configuram como serviços de telecomunicação e, portanto, não poderiam ser tributados pelo ICMS.

Muito embora a argumentação do recorrente seja bastante consistente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual estão adstritas ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto, não havendo dúvidas de que a lide somente será resolvida, ao final, no âmbito do Poder Judiciário.

Como bem pontuou a PGE/PROFIS, o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

### **Lei Complementar nº 87/96:**

**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;**

### **Lei nº 7.014/96:**

**Art. 1º** O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

(...)

**III - a prestação de serviços de comunicação.**

**Art. 2º** O ICMS incide sobre:

(...)

**VII - a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;**

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudessem cumprir corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal resolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando o “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”.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no § 4º do artigo 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido, ao dispor que “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)”.

O certo é que este CONSEF já firmou o entendimento, ainda que não unânime, de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa fornecedora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Podem ser mencionados os seguintes acordãos, proferidos em autos de infração lavrados contra esta e outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0099-12/11, 0300-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12 e 0100-12/11.

A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito limite existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar o seguinte:

#### **“4.2 – DA ANÁLISE**

*Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais*

*os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.*

*De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995.”*

*Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:*

**“SERVIÇO SUPLEMENTAR 1. (nisdn) serviço que modifica ou suplementa um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação. (grifos não originais)**

**SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS) 1. (rtpc) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.”**

Nessa mesma linha de raciocínio, o entendimento do voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 – MG (2005/0101355-1), pode ser aplicado a este PAF, *mutatis mutandis*:

“(...)

**4. TODAVIA, INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TIPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.**

(...)

**5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSENDE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO' "). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS.”**

*(grifos não originais).*

Por fim, não pode ser apreciada a alegação recursal, de que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 20/11, incorreram em violação à Constituição Federal e à Lei Complementar 87/96, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF “*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”, nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99.

No presente Auto de Infração foi ainda consignado que uma parcela do débito se refere a notas fiscais de serviços de telecomunicação prestados a empresas públicas, sociedades de economia mista, órgãos de prefeituras municipais, autarquias e fundações não mantidas pelo poder público estadual, que, segundo o preposto fiscal, não estariam contemplados com a isenção prevista no artigo 31, inciso IV, do RICMS/97.

O inciso IV do artigo 31 do RICMS/97 tem a seguinte dicção:

**Art. 31. São isentas do ICMS:**

(...)

**IV - a partir de 01/01/96, 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, devendo o benefício ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado (Convs. ICMS 107/95 e 44/96).**

Pelo dispositivo regulamentar, resta evidente que a isenção do ICMS somente pode ser concedida:

1. se o serviço de telecomunicação for prestado a órgãos da administração pública estadual **direta**;
2. se o serviço de telecomunicação for prestado a fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público;
3. se o benefício for transferido aos beneficiários mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado.

O recorrente alegou que os serviços de telecomunicação prestados a diversas empresas, tais como Empresa Baiana de Água e Saneamento S/A (Embasa), Empresa Baiana de Desenvolvimento Agrícola S/A (EBDA), Bahia Pesca S/A (BAHIAPESCA) e Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (Inema), não são tributados pelo imposto estadual, considerando que se trata de empresas da Administração Pública Estadual.

Ocorre que, conforme reconhecido pelo próprio contribuinte:

1. a Empresa Baiana de Água e Saneamento S/A (EMBASA) foi constituída na forma de sociedade de economia mista, como pessoa jurídica de direito privado, tendo como acionista majoritário o Estado da Bahia;
2. a Empresa Baiana de Desenvolvimento Agrícola S/A (EBDA) foi constituída na forma de empresa pública como pessoa jurídica de direito privado, tendo como acionista o Estado da Bahia;
3. Bahia Pesca S/A (BAHIAPESCA) também foi constituída na forma de sociedade de economia mista, como pessoa jurídica de direito privado, tendo como acionista majoritário o Estado da Bahia.

Sendo assim, resta patente que tais empresas não estão incluídas na isenção inserida no inciso IV do artigo 31 do RICMS/97, estando correta a autuação.

O contribuinte se referiu ainda ao Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (INEMA), entretanto, somente localizei no demonstrativo denominado “Isenções Indevidas 0809”, referente ao mês de setembro de 2008, a empresa IMA – Instituto do Meio Ambiente, CNPJ nº 13.220.686/0001-78, autarquia vinculada à Secretaria do Meio Ambiente do Estado da Bahia e que foi extinta pela Lei nº 12.212/11 para formar o Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (INEMA).

Sendo o IMA – Instituto do Meio Ambiente uma autarquia mantida com recursos do erário estadual e regida por normas de Direito Público, em tese, deveria ser aplicado o benefício da

isenção previsto no mencionado inciso IV do artigo 31 do RICMS/97. Entretanto, o recorrente não logrou comprovar que transferiu o benefício fiscal aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado. Dessa maneira, não faz jus à isenção prevista no referido inciso IV do artigo 31 do RICMS/97.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a Decisão de primeiro grau.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 2986360062/12-7, lavrado contra VIVO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$702.628,16, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2013.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS