

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0017/11-3
RECORRENTE - CLARO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0306-02/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 31.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0299-13/13

EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECEITAS ORIUNDAS DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a) SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS. O ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte. Tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 274068.0017/11-3, lavrado em 29/06/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$328.865,43, acrescido da multa de 60%, em razão de três irregularidades, das quais apenas parte da imputação 1 é objeto tanto da impugnação originária, quanto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$324.118,90, na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, nos meses de janeiro a abril de 2010.

Consta, da acusação, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributáveis e considerados pelo contribuinte como não tributáveis. Que os valores foram lançados no livro Registro de Saídas na coluna “isentas” ou “não tributadas”. Que os dados foram fornecidos pelo contribuinte através dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 [*“Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica.”*], conforme anexos 1 a 5, integrantes do Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo.

O Fisco acosta, às fls. 05 a 73, documentos que consistem, dentre outros, em Termos de Intimação, demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias de livros fiscais, cópias de

Documentos de Arrecadação Estadual – DAES, cópia do Ato COTEPE 10/2008 [*“Divulga relação das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações beneficiadas com regime especial de apuração e escrituração do ICMS de que trata o Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre a concessão de regime especial, na área do ICMS, para prestações de serviços públicos de telecomunicações.”*].

Às fls. 59, 78 e 79 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos demonstrativos fiscais, dos documentos anexados às fls. 01 a 20, incluído o Auto de Infração.

O autuado impugnou parte da imputação 1 do lançamento de ofício às fls. 81 a 107, dentre outros pontos citando voto divergente proferido no julgamento, em primeira instância, do Auto de Infração nº 274068.0005/09-3 [Acórdão JF nº 0108-03/10]. Anexou documentos constitutivos da empresa e cópias dos demonstrativos fiscais às fls. 109 a 133.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 136 a 154 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações. Citaram, dentre outros itens, que o voto divergente foi vencido no julgamento do Acórdão JF nº 0108-03/10, mencionado pelo autuado.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0306-02/11, às fls. 162 a 172. Em seu voto, acerca da lide assim se expressa o digno Relator:

VOTO

(...)

Na infração 01, o autuado é acusado de falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, nos meses de janeiro a abril de 2010. Consta, ainda, da acusação que o contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributados e considerados pelo contribuinte como não tributados. Que os valores foram lançados no livro Registro de Saídas na coluna “isentas” ou “não tributadas”. Que os dados foram fornecidos pelo contribuinte através dos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03, conforme anexos 1 a 5, integrante do Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da multa aplicada e da incidência do ICMS prevista na legislação que embasou a autuação, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, pois constatei que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, a motivação da exigência fiscal, conforme se observa na descrição da infração no corpo do Auto de Infração, fls. 01 dos autos, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo, bem como os levantamentos fiscais.

Quanto ao voto do julgador José Bizerra Lima Irmão, citado pela defesa, o mesmo não reflete o entendimento deste órgão julgador, pois o mesmo foi vencido na própria junta que não acatou seu entendimento. Devo ressaltar que o Auto de Infração 2740680005/09-3, sobre a mesma matéria, foi julgado procedente.

Ademais, não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido as alegações de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, a lide reside em se saber se o ICMS incide ou não nos chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação.

O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), através das Juntas de Julgamento Fiscal e Câmaras de Julgamento Fiscal nos julgamentos reiterados dos litígios decorrentes de lançamentos fiscais, a título de exemplo cito os Acórdãos N°s JF nº 0145-02/04, JF nº 0034-04/10; JF nº 0086-05/10; JF nº 0108-03/10, JF nº 0358-02/10, CJF nº 0167-12/04, CJF nº 0105-12/11; CJF nº 0099-12/11; CJF nº 0100-12/11, CJF nº 0126-12/11, tem firmado o entendimento de que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte. Tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais

estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.

A jurisprudência firmada pelo CONSEF está embasa no sistema tributário nacional em vigor. A Constituição Federal estabelece no artigo 155, inciso II, que o ICMS incide sobre a prestação de onerosa de serviço de comunicação, outorgando, assim, competência tributária aos Estados e Distrito Federal para cobrança do referido imposto.

No mesmo sentido a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, ao tratar do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, diz que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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 e que este imposto incide, entre outros fatos geradores, sobre 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. Trata-se de lista não é exaustiva, mas inclui alguns modos notoriamente conhecidos e utilizados de prestação dos referidos serviços. Todos os outros modos de prestar onerosamente serviços de comunicação estão sujeitos ao imposto estadual. As eventuais exceções teriam que estar reguladas na própria Constituição Federal, na legislação infraconstitucional competente ou na legislação estadual.

Como não poderia deixar de ser o legislador estadual baiano, mediante a aprovação da Lei nº 7.014/96, recepcionou o comando normativo previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, estabelecendo no art. 2º, inciso VII, da Estadual, que o ICMS incide sobre 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”, ressaltando-se que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/BA.

Por sua vez, o art. 4º § 4º do RICMS/BA, estabelece:

Art. 4º.

(...)

§ 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 (Convênio ICMS 69/98).

Assim também a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, estabelece que:

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.

Em relação Lei Geral de Telecomunicações citada pela defesa, devo ressaltar que é uma norma de competência federal que tem por objetivo a regulação da atividade comercial, mas não tem competência para desonerar as prestações onerosas de serviços de comunicação do ICMS.

Quanto ao pedido de isenção ou redução da multa, não pode ser acatado pela Junta de Julgamento Fiscal por falta de previsão legal, pois o art.158, do RPAF/99, trata somente das multas por descumprimento de obrigação acessória, que poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte. Assim entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

Logo, a infração 01 restou caracterizada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente reitera as suas alegações defensivas originárias pronunciando-se acerca de que seria o Auto de Infração improcedente porque não se vislumbraria a caracterização dos serviços prestados como serviços de comunicação; à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96 não se verificaria a ocorrência de fato gerador de ICMS; a multa aplicada mostrar-se-ia desproporcional,

porque não verificado dolo ou fraude, pelo que deveria afastada, ou reduzida. Resume a motivação explanada no voto da d. JJF e pede a sua reforma. Fala sobre hipótese de incidência de serviços de comunicação citando artigos 146, III, e 155, II, da Constituição da República, artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96. Diz que para a incidência do ICMS – prestação de serviços de comunicação seria necessário que um terceiro prestasse, em caráter oneroso, serviços que tenham por objeto propiciar a comunicação entre duas ou mais pessoas.

Fala que Serviços de valor adicionado somente se valem da rede de telecomunicações como suporte para sua prestação e, desse modo, não se confundiriam com os serviços de telecomunicações propriamente ditos. Cita a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), mais especificamente o artigo 61, § 1º. Diz que a regra jurídica de que o acessório segue a sorte do principal não poderia ser invocada em detrimento dos conceitos fixados no ordenamento jurídico como um todo, sob pena de grave ofensa ao quanto disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Diz que apenas as prestações de serviços de comunicação são oneradas pelo ICMS. Elabora lista aduzindo que são os serviços de valor adicionado objetos da autuação que ele, Recorrente, pretende afastar, nominando-os como mensalidade, assinatura parceiro; auxílio à lista; Claro contatos; Claro manutenção de contatos; Claro me liga; *download* de imagem (*wap*); *download true tone*, valores I a IV; *download* vídeo valores I, II, V; hits polifônicos; hits polifônicos fut; ideias tv – diário, semanal, mensal; *idéias music store* 7; imagens 1 e 2; *info pull*; jogos java 1, 2 e especial; *mobile fun*; *ring tones* normal; *ring tones* futebol; vas parceiro selig; vas parceiro “tiaxa”; vas parceiro universal; vas parceiro yavox.

Diz que o Acórdão de base manteve a autuação relativamente aos serviços de valor adicionado alegando que os serviços autuados constituiriam serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação e, diante disso, a tributação do referido serviço estaria autorizada pelo Convênio ICMS 69/98, que prevê a inclusão, na base de cálculo do ICMS, de valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais. Que sob as rubricas que listou, pretende-se a tributação sobre serviços que complementam os serviços de comunicação, acrescentando-lhes facilidades. Cita textos de juristas; repete que serviços suplementares e as facilidades adicionais estão sempre ligados à prestação de serviços de comunicação, mas não o seriam, reprisando a tese sobre a necessidade de um terceiro para caracterizar prestação de serviço de comunicação. Repete o artigo 110 do Código Tributário Nacional; o voto divergente do Acórdão proferido no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0005/09-3; julgados da esfera judicial em outros processos. Questiona a constitucionalidade da legislação que trata de serviços adicionais e facilidades. Detalha o que são serviços sob rubricas que pretende excluir da autuação.

Passa a se insurgir contra a multa indicada no Auto de Infração e mantida na decisão *a quo*, dizendo-a desproporcional, inconstitucional, contrária ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, abusiva, confiscatória; cita textos de juristas e decisão da esfera judicial em outra lide; pede que a multa seja reduzida ao patamar máximo de 2%.

Conclui pedindo que seja reformado o Acórdão de base, cancelando-se a exigência fiscal; subsidiariamente, requer seja afastada, ou ao menos reduzida, a penalidade aplicada. Protesta pela produção das provas em Direito admitidas, bem como pela realização de sustentação oral de suas razões, por ocasião do julgamento do recurso. Requer que todas as intimações relativas ao presente feito sejam feitas exclusivamente, “*sob pena de nulidade*”, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito nos quadros da OAB/BA sob o nº 9.398 e vinculado ao escritório Nogueira Reis Advogados S/C, com endereço na Avenida França, nº 164, Ed. Futurus, 7º andar, CEP 40010-000, Cidade de Salvador, Estado da Bahia.

A PGE/Profis, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Junior, emite Parecer aduzindo que o autuado, prestador de serviço de televisão por assinatura, deixou de recolher ICMS relativo a alguns serviços de telecomunicação, lançados nos livros de saídas na coluna de isentos e não tributados.

Que inicia sua exposição tentando fazer uma delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, delineando, por conseguinte, o alcance de expressões contidas nas leis específicas que regulam as atividades relacionadas com a matéria em cotejo com o âmbito constitucional do ICMS.

Que preconizou o inciso II, do art. 155, da Constituição da República, competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Que, dissecando esta norma constitucional, percebe-se *prima facie* que o ICMS, dentro do espectro eficaz definido pelo Legislador Constituinte de 1988, abarcou no seu campo de incidência três impostos distintos, enlaçando-os à competência tributária impositiva dos Estados Federados agregando, ao seu campo de incidência, antes formado apenas pelas operações relativas à circulação de mercadorias, a tributação das operações relativas a prestações de serviços de transporte e de comunicação.

Que, neste passo, restou expressamente definido na Carta Magna estarem sujeitas ao ICMS as operações relativas às prestações de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele. Que a Lei Complementar nº 87/96, devidamente contida pelo âmbito constitucional do ICMS, definiu ao tratar dos fatos geradores do imposto que o ICMS incide sobre “*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.*” e, portanto, o ponto crucial da questão é conceituar e definir a prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito de tributação.

Expõe que prestação é o objeto de uma obrigação cuja origem pode derivar de um contrato, declaração unilateral de vontade, atos ilícitos e, em última análise, de lei, fonte primária de todas as obrigações. Cita texto de jurista no sentido de que “*É oneroso o que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente, e gratuito aquele no qual uma pessoa proporciona a outra um enriquecimento, sem contraprestação por parte do beneficiado (Instituições do Direito Civil, Forense, Vol. 1, página 239).*”

Aduz que a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) estabelece, em seu artigo 60, que “*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*” Que o veículo normativo explicitador da Lei de Telecomunicação, o Decreto nº 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações), visando definir o sentido de comunicação, definiu em seu art. 6º o conceito positivado de comunicação como “*Transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.*” Que, neste aspecto, o legislador brasileiro seguiu uma linha de pensamento abraçada no Direito Comparado, como, v.g., o Direito Norte-americano, por intermédio da *Federal Standard 1037C*, que definiu comunicação como: “*COMUNICAÇÕES 1. Transferência (ou movimentação) de informação entre usuários e processos, de acordo com convenções preestabelecidas. 2. Ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas.*”

Que portanto, dentro deste conceito, a comunicação pode se dar unilateralmente, sem que haja “*resposta*”, ou entre equipamentos, como ocorre no caso da utilização de “*paging e de provedores de acesso.*”

Que, estabelecida esta premissa conceitual, é necessário firmar o entendimento do STF em relação ao tema que, por unanimidade, ao decidir a ADIN n.º 1.467-6/DF, prolatou Acórdão nos seguintes termos: (a) ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação; (b) o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação.

Que, neste sentido, ancorado na definição desvelada na Corte Constitucional, é possível chegar à conclusão que, abstraindo-se da questão da onerosidade a que se refere a Lei Complementar 87/96, a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.

Transcreve o art. 2º, III, da LC 87/96 (“Art. 2º *O imposto incide sobre: III - (...)a ampliação de comunicação de qualquer natureza.*”) e aduz que 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 o seu processo e à relação comunicativa.

Afirma que a regra matriz do ICMS é prestar serviços de comunicação, e não simplesmente realizar a comunicação. Cita texto de jurista. Aduz que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação ou facilitação. Que, contudo, apesar de cristalino o âmbito constitucional do ICMS, o legislador Federal, precisamente na Lei Federal nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), “cometeu um erro crasso, inclusive engendrando um conflito “real” entre normas do seu corpo legal, precisamente os artigos 60 e 61, quando estabeleceu o conceito de serviços adicionais ou complementares de Telecomunicação (espécie do gênero comunicação), excluindo-o do conceito de serviços de Telecomunicação propriamente dito (Art. 61, § 1º), *verbis* :

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.

Que é este o ponto de divergência e desarmonia entre a tese dos Fiscos Estaduais e a tese dos contribuintes, em especial as operadoras de Telefonia. Que, dito isto, tentará estabelecer um esteio eminente jurídico para o deslinde da *quaestio vexata*.

Que preconiza a Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), sobre serviços de telecomunicação:

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

Que a leitura dessa norma deixa absolutamente claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas, isto sim, abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se, assim, a todo o conjunto de atividades a ela relacionada, 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. Que, em sendo assim, estando as chamadas prestações eventuais e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação, perfeitamente caracterizadas como prestações de serviço onerosas de comunicação, as chamadas prestações eventuais ou complementares estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, precisamente na definição da base de cálculo do imposto ou, mais que isto, no valor da operação relativa à prestação do serviço de comunicação, face ao disposto no dispositivo legal transcrito. Que, portanto, a incidência do imposto sobre os serviços adicionais ou complementares de comunicação não se faz pela suposta criação de novo fato impositivo do tributo estadual, ou seja, da criação de novo fato gerador do imposto pelo Convênio rechaçado, mas, isto sim, por comporem estes serviços adicionais o próprio valor da operação de prestação de serviços de comunicação, vez que onerosos e impositivos à própria existência do elemento material do imposto, prestação do serviço de comunicação, sendo elemento indissociável da composição do valor da operação.

O Procurador expõe que, apenas para argumentar, sugere que se entenda que efetivamente o art. 61, § 1º, da Lei de Telecomunicações, espécie do gênero comunicação, teria excluído do conceito de serviços de telecomunicação os tais serviços adicionais ou complementares. Que neste caso perguntar-se-ia: poderia uma norma de cunho federal delimitar matéria reservada pela Constituição à Lei Complementar? E, mais que isto: poderia uma norma proferida pela União Federal delimitar o âmbito constitucional de um imposto estadual?

O Procurador conclui aduzindo que é palmar, neste foco, que as respostas se afiguram absolutamente negativas, sob pena de violação clara às cláusulas pétreas do princípio do pacto federativo e do devido processo legislativo. Que, em sendo assim, poder-se-ia objetar,

contrarium sensu, que também não se poderia emprestar ao art. 60 da mesma Lei qualquer validade, entendendo-se válida a argumentação que expende. Que a inteligência da questão, entretanto, não pode desbordar apenas para esta trilha, mas, isto sim, percorrer sua intelecção no sentido do deslinde constitucional da problema. Indaga como isto poderia ser feito e aduz que, antes de responder esta pergunta, faz-se necessário definir as técnicas utilizadas pelos operadores do direito na manutenção da higidez do sistema normativo.

Que, neste passo, podemos delimitar os mecanismos de manutenção da harmonia do sistema normativo, especificamente o conflito aparente de normas, em quatro princípios: a) princípio cronológico; b) princípio da especialidade; c) princípio da alternatividade; d) princípio da consunção.

Que, de acordo com o critério cronológico, a norma editada em data posterior passaria a ter validade, em face da revogação da mais antiga.

Que no caso em apreço, contudo, entende desnecessário o avanço no princípio cronológico, pois o mesmo se arrima em conflito de normas da mesma hierarquia ou, no mínimo, de concomitância de normas com o mesmo poder normativo sobre determinada matéria, o que não é o caso dos autos. Que, apenas para esclarecer, avança no princípio cronológico aduzindo que a primeira norma positivada no nosso ordenamento jurídico foi o art. 155, II, da CF/88, seguindo-se da Lei Complementar nº 87/96 e, por derradeiro, pela promulgação da Lei Brasileira de Telecomunicações em 1997. Que, dentro desta análise cronológica das normas, devemos afastar de plano qualquer inferência sobre uma possível recepção ou não das normas infra-legais pela Constituição Federal. Que, assim, em face da criação, *a posteriori*, das normas epigrafadas em relação ao texto constitucional, só se poderia deslindar este conflito aparente de normas em face da Constituição, por intermédio dos métodos normais de controle de constitucionalidade das normas, dentre eles, uma interpretação da norma conforme a Constituição.

Que dentro desta perspectiva cabe-lhe, como operador do direito, emoldurar os lindes estabelecidos na Lei de Telecomunicações aos limites firmados no texto constitucional, norma de eficácia contida, e, por via reflexa, na sua norma infralegal integradora, *in casu* a Lei Complementar nº 87/96. Que, a par desse raciocínio jurídico, parece inquestionável, face leitura do art. 2, III, da LC 86/96, que quis o legislador complementar e, por conseguinte, o legislador constituinte, alcançar no âmbito constitucional do ICMS referente às operações relativas à prestação de serviços de comunicação, todo e qualquer ato ou fato jurídico que amplie os serviços onerosos de comunicação de qualquer natureza, independente, vale ressaltar, de sua concreção ou não no mundo fenomênico.

Que, assim, o simples fato da utilização de qualquer ato ou fato jurídico que amplie a possibilidade da utilização dos serviços de comunicação de qualquer natureza, já faz incidir no plano real a norma impositiva tributária do ICMS, mesmo que a comunicação em si não se realize. Que, por analogia, este é o mesmo raciocínio empregado na hipótese das operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa nas operações relativas à circulação de mercadorias onde incide o ICMS pois, como nesta hipótese, entende-se que o ICMS é um imposto que incide sobre operações relativas à prestação de serviços de comunicação, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre a efetiva concreção dos serviços de comunicação. Que portanto, utilizando os princípios corretivos de aparente conflito de normas, podemos concluir que a norma prevista na Lei de Telecomunicação não poderia adentrar em seara reservada à lei complementar (princípio da especialidade); que não poderia a norma ordinária ter sido recepcionada pela constituição (princípio cronológico); que os serviços adicionais previstos na lei de Telecomunicação não poderiam ser dissociados da prestação do serviço de comunicação propriamente dito, restando, desta forma, abarcado pelo núcleo de incidência do imposto no seu critério valorativo - valor da operação - (princípio da alternatividade); que a conduta relativa à operação de prestação de serviço de comunicação propriamente dito engloba a conduta meio necessária ou normal fase de preparação da prestação de serviços de comunicação, ou seja, os serviços adicionais ou complementares onerosos são

realizados como um meio necessário para se preparar ou executar o serviço de comunicação strictu sensu (fato mais completo prevalece sobre a parte) (Princípio da consunção).

O Representante de PGE/Profis aduz ser patente, em seu entender, que não cabe guarida à tese instilada pelo recorrente neste ponto, pois, conforme já dito, os serviços adicionais não são novos fatos geradores do ICMS, mas, isto sim, compõem a própria base de cálculo do tributo, no sentido de ser elemento indissociável na formatação do valor da operação.

Aduz que também não há como se aceder à tese do recorrente, no sentido de que o Convênio ICMS 69/98 teria alargado o âmbito do ICMS porque, com a devida vênia às posições contrárias, é irretorquível o entendimento de que o Convênio ICMS 69/98 nunca criou novos fatos geradores do ICMS, como, aliás, nunca os poderia criá-los, e, tampouco, alargar a base tributária do imposto.

O Procurador Discorre acerca do conceito positivado de Convênio, aduzindo que o faz adstringindo-o a uma concepção de hierarquia entre as normas legais. Que, nesta ordem, oportuno trazer à baila o conceito previsto no Código Brasileiro Tributário e, outrossim, sua posição em relação à Lei, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pode-se afirmar, assim, que o Convênio é norma de escala inferior à Lei. Aliás, afirmação perfeitamente atestável pelo disposto no art. 102 do CTN.

Aduz que é palmar que a norma definidora do alcance da incidência do ICMS aos serviços adicionais e complementares de comunicação foi a própria Lei Complementar, após expresso permissivo constitucional, cabendo a este veículo legislativo a delimitação dos limites do âmbito constitucional do imposto, balizas estas estabelecidas expressamente no art. 2º, III, da LC 86/97, que transcreve:

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.

O Procurador prossegue expondo que nesta trilha percorreu a brilhante decisão prolatada pelo juiz titular da Nona Vara de Fazenda Pública da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, *verbis*:

“Não acredito que o Convênio n.º 69/98, ao listar o serviço de instalação, estaria alterando a base de cálculo do ICMS, o que é inconstitucional. Ele apenas do enumera uma das atividades incluídas na definição da lei acima mencionada, que, por sua vez, apenas interpreta um conceito vago estabelecido tanto na Lei Complementar que institui o imposto, como na Constituição Federal. Não houve, repito, qualquer alteração ou aumento de base de cálculo.”

Aduz que, ante o exposto, impõe-se concluir que: a) o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares e, por fim, todo o conjunto de atividades a eles relacionados; b) a exigência do imposto incidente também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e às atividades que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação. Que, neste fecho, entende não caber qualquer guarida às alegações esposadas pelo recorrente, vendo perfeitamente emoldurado no campo de incidência do ICMS os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual ou não, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na Lei Complementar nº 87/96, devidamente explicitado pelo Convênio nº 69/98, *verbis*:

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

O Procurador afirma que, assim, não há como prevalecer à pretensão instilada pelo recorrente, que por um lado defende a validade conceitual do que se entende como serviços suplementares explicitado na cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, acrescido da normatização prevista na Lei de Telecomunicações e, por outro lado, discute a constitucionalidade do próprio Convênio ora fustigado. Que, aliás, quadra apontar que trafegou corretamente o legislador complementar em conferir ao arquétipo formativo do fato gerador do ICMS, no que se refere às prestações de serviços de comunicação, uma certa elasticidade, como um conceito jurídico indeterminado esperando sua completude, pois, como é consabido, a lei é, sempre, uma normatividade cristalizada, mas os fatores sociais que a originam estão em incessante mudança. Neste passo, desprezar ou olvidar do alcance eficaz da tributação de serviços prestados pelos grandes conglomerados de Telecomunicações sob o pífio argumento de que estas atividades não foram contempladas na Lei de Telecomunicações como serviço propriamente de comunicação é de uma fragilidade imensa, além de afrontar claramente cláusulas pétreas constitucionais como v.g., o princípio federativo e da razoabilidade.

Aduz que, também neste equívoco, *mutatis mutandis*, incorreu o legislador ao engessar o âmbito de possibilidade de violação legal ao sigilo de comunicações, verbis:

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (Vide Lei nº 9.296, de 1996) <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9296.htm>

Que, nesta ordem, é preciso entender que o processo hermenêutico deve se vincular ao texto positivado e ao contexto de aplicação da norma positivada. Que parenteticamente, há de se esclarecer, neste ponto, outro obstáculo intransponível à tese levantada pelo recorrente, observando-se que cediço, consoante o mais elementar conhecimento na seara tributária, que o Código Tributário Nacional foi albergado constitucionalmente como Lei Ordinária com status de Lei complementar, dentro do arrimo previsto no art. 146 do CF/88. Que, nesta senda, estabeleceu o CTN no seu art. 109 que, *in verbis*:

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.

Que, dentro desta tez legal, verifica-se que o legislador buscou conferir ao ramo autônomo do Direito Tributário a prerrogativa, ou a força, de dar efeitos iguais para diferentes institutos ou princípios de direito privado, inclusive, por ficção jurídica, aglomerando-os em um mesmo linde conceitual. Que é palmar, assim, que o Legislador Complementar, dentro do alicerce permissivo constitucional, fundiu em uma só estrutura conceitual todo tipo de serviço ligado à perfectibilização das operações relativas à 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. Que nem se diga que a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares um conceito excludente da incidência do imposto estadual, 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.

O d. Procurador conclui aduzindo que, portanto, não há como se aceder à tese esposada pelo recorrente, uma vez que, consoante norma constitucional expressa, todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço de comunicação, quando fornecidos pela empresa prestadora, deverão compor o preço total do serviço de comunicação a ser oferecido a tributação, e opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, inclusive de Convênios interestaduais, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Friso, ainda, que a autuação, ao contrário do quanto alegado pelo sujeito passivo, não se baseia em Convênio, e sim tem como base a Lei Estadual nº 7.014/96, válida e eficaz porquanto, inclusive, nunca declarada contrária à Constituição da República, na esfera judicial.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicadas, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, seria desproporcional, abusiva, e demais alegações correlatas, 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 a multa aplicada, 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.

Assinalo, por oportuno, que o pedido para redução de multa por descumprimento da obrigação principal, que é a imputação presente no Auto de Infração em foco, pode ser dirigido à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, c/c o artigo 159 do RPAF/99, inexistindo previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal, motivo pelo qual não o analiso.

Ressalto, contudo, que o percentual de multa indicado no Auto de Infração foi mantido na decisão de base, portanto não foi majorado. Assim, não houve majoração de penalidade em razão de dolo, ou má fé, fraude. O percentual de 60% é o previsto na Lei nº 7.014/96 para a imputação.

No mérito, não merece reparo a decisão objeto do recurso.

Coaduno-me integralmente com o teor da brilhante e didática exposição do d. Procurador no Parecer jurídico acerca das alegações recursais.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância.

Assinalo que se trata de matéria recorrente neste Conselho de Fazenda e, por ser tema sobre o qual já me pronunciei em diversas decisões deste Colegiado, inclusive sendo de minha autoria o voto vencedor do Acórdão JJF nº 0108-03/10, acerca de outro Auto de Infração, e prolatado na sessão de julgamento datada de 05/05/2010, da 3ª JJF, que então compunha, decisão essa trazida aos autos, por duas vezes, pelo sujeito passivo, e considerando ainda que naquele voto abordo esta mesma matéria - inclusive acerca de rubricas da escrituração do contribuinte cujas operações respectivas não foram oferecidas à tributação, e que voltam a ser objeto de verificação fiscal, com conseqüente autuação - e prossegue ali espelhado o meu entendimento acerca do assunto, a seguir o transcrevo:

Acórdão JJF nº 0108-03/10

AI Nº 274068.0005/09-3

Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão por maioria.

VOTO

“No mérito, tal como descrito na imputação, em suas impugnações escritas e sustentação oral, este Auto de Infração trata de exigência de ICMS no valor de R\$403.201,00, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis nos meses de abril a junho/2009. Consta, na descrição dos fatos da imputação, à fl. 01 do Auto de Infração, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre serviços de comunicações tributáveis e considerados pelo contribuinte como não tributáveis, cujos valores de operações foram lançados no livro Registro de Saídas na coluna “isentas”, ou “não tributadas”. O levantamento foi realizado com base nos dados fornecidos ao Fisco pelo sujeito passivo.

Cumpra esclarecer que o contribuinte afirma à primeira página de sua impugnação, à fl. 22 dos autos, que “tem por objeto social “a implantação, operação e prestação de serviços de telecomunicações, no Brasil e no exterior, compreendendo, ainda, a compra, a venda, a locação, a cessão de uso de meios e equipamentos a qualquer título, a importação e a exportação de equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos.”

Portanto, conforme expõe de forma literal o sujeito passivo, este presta serviços de comunicação, e serviços correlatos, também no exterior.

Observe que ainda que os serviços sejam prestados a seus clientes em viagens internacionais, como afirma o contribuinte, o pagamento destes serviços é realizado em transação que envolve o usuário e o sujeito passivo, conforme determinado pelo contrato de prestação de serviços de comunicação firmado entre o usuário contratante e a empresa por este contratada, que ora figura como sujeito passivo da obrigação tributária. O contribuinte vende tais serviços e o pagamento respectivo é realizado no Brasil, em moeda nacional, em razão de contrato de prestação de serviços de comunicação também registrado neste país.

O assinante da linha telefônica do impugnante não celebra novo contrato com operadoras diversas, dentro ou fora do Brasil, para receber a prestação dos serviços pelos quais paga ao seu contratado, no caso em lide, o sujeito passivo. O que possibilita a prestação dos serviços de comunicação, de serviços suplementares, e facilidades adicionais a esses serviços relacionadas, ao usuário, seja no território brasileiro, seja no exterior, é a preexistência de contrato particular entre o usuário da linha telefônica e o autuado.

Assiste razão ao Fisco quando afirma que a utilização de serviços de empresas estrangeiras, fora do território nacional, para a consecução da prestação de serviços de comunicação ao usuário, dá-se em razão de iniciativa do sujeito passivo, em nada interferindo a vontade do usuário para que seja escolhida esta, ou aquela, empresa estrangeira. Trata-se, tão somente, de escolha do sujeito passivo para viabilizar a prestação dos serviços que vende. Para prestar tal serviço a empresa autuada poderia, caso assim decidisse, por exemplo, manter filiais fora do país, com todo o equipamento e providências legais necessárias, para que ela mesma desse este suporte à sua prestação de serviços de comunicação ao usuário com o qual celebra contrato sob as regras do Brasil. A descrição que o autuado faz do seu objeto social prevê esta possibilidade, inclusive.

Assim, em realidade os valores que a empresa autuada pague às empresas estrangeiras para consecução de suas atividades de prestação de serviços de comunicação, serviços correlatos e respectivas facilidades, caracterizam-se como custos para a prestação do serviço que vende.

O contrato de prestação de serviços de comunicação pelo autuado ao usuário é celebrado dentro do Brasil, ou no mínimo sob as regras nacionais para o setor de telecomunicações, e abrange todas as áreas deste planeta para as quais haja a possibilidade de prestação deste serviço por sua contratada, no caso, o sujeito passivo, conforme suas cláusulas contratuais particulares.

A contratada, ora defendente, estipula as condições para que esta prestação de serviços de telecomunicação ocorra, entre as quais estão contrato de plano de serviços que inclua tal opção, a utilização de aparelho de telefonia móvel que atenda às exigências técnicas, e o pagamento pelo usuário, ao autuado, de valores atinentes a tais prestações de serviços de comunicação, e de facilidades adicionais que otimizem, agilizem, ou mesmo viabilizem os serviços de comunicação, e serviços correlatos.

O usuário deseja comunicar-se, e assina o contrato de prestação de serviços para tanto. Recebe os serviços de comunicação, demais serviços correlatos, e respectivas facilidades, e por eles paga ao sujeito passivo, em faturas por este emitidas no Brasil, em moeda nacional.

Por conseguinte, tendo sido a prestação de serviços contratada dentro do Brasil; iniciado-se a partir dos equipamentos e aparelhos telefônicos habilitados sob as regras de telefonia do Brasil, portanto estando tais serviços submetidos às regras da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, e ainda que para a prestação destes serviços o autuado use equipamentos de empresas sediadas fora do território nacional, tais serviços foram prestados sob controle e contrato que se submetem às regras do Brasil para a telecomunicação, e por este país devem ser tributados.

Caso este não fosse o raciocínio, ter-se-ia Estados brasileiros cobrando ICMS sobre serviços de telecomunicação originados por contratos particulares celebrados sob regras de outros países, apenas porque

foram utilizados equipamentos de empresas nacionais, em decorrência de contratos particulares, para uso destes equipamentos, celebrados entre prestadoras de serviços de telecomunicação de diversos outros países.

Em relação ao exemplo do defendente acerca de uso de cartões de crédito no exterior, sem a incidência de ICMS nas operações, observo que existe a incidência de ICMS quando da entrada das mercadorias, ou bens, no território nacional, independentemente da forma de pagamento de tais produtos. Aplicando-se a cada fato concreto, inclusive, as isenções e demais situações legalmente previstas.

Ressalto, também, que o início, meio e conclusão da prestação dos serviços, e facilidades correlatas, dá-se pelo uso do aparelho de telefonia móvel – ou, mais modernamente, também de um dispositivo microeletrônico denominado “chip” telefônico, vinculado à operadora contratada, e que é inserido no aparelho de telefonia móvel – habilitado junto à empresa autuada. Ainda que o usuário e seu aparelho estejam no exterior, os serviços são prestados pelo contratado, que utiliza os meios de que unilateralmente decide dispor para prestar os serviços contratados no Brasil. E, consoante termos do inciso II do artigo 155 da Constituição da República, ainda que as prestações dos serviços de comunicação, e suas facilidades relacionadas, tenham iniciado-se no exterior, sobre essas incide o ICMS.

Portanto, entendo que a tributação dos serviços de comunicação e facilidades atinentes a estes serviços, prestados pela Claro S/A, na situação em lide, tem como sujeito ativo o Estado da Bahia, onde se localiza, e possui inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, o sujeito passivo, pelo que não acato as alegações defensivas em contrário.

Conforme minuciosamente exposto tanto pelo contribuinte quanto pelos prepostos do Fisco, o contribuinte presta serviços discriminados sob diversas rubricas, entre as quais aqueles classificados como utilização de roaming internacional e outros serviços - que o contribuinte classifica como sendo serviços de valor adicionado, sobre os quais alega que não incidiria o ICMS, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações, e o Fisco classifica como facilidades relativas a serviços de comunicação sobre cujos valores incide ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98.

Diante das explicações que fazem, concernentes a estes dois tipos de operações, o contribuinte nega que a prestação dos serviços relativos aos mesmos seja fato gerador do ICMS, contra o que se posiciona o Fisco.

Como é de conhecimento comum, e tal como exposto pelo sujeito passivo, a grande velocidade das inovações tecnológicas traz, diariamente, a necessidade de adequação das regras sociais à realidade nova que se impõe. A necessidade de adequação atinge, igualmente, o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, no Brasil, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 08/1995, que flexibilizou o modelo brasileiro de telecomunicações ao eliminar a exclusividade estatal da concessão para exploração destes serviços, foi criada a Lei Federal nº 9.472/97, ou Lei Geral de Telecomunicações, como é conhecida, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

No ano seguinte, sempre em compasso de evolução e de adequação das normas à realidade, e “considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte, para que corretamente possa cumprir suas obrigações tributárias” os Estados brasileiros, entre os quais a Bahia, celebraram o Convênio ICMS nº 69/98, com vigência a partir de 29/06/1998, e que em sua Cláusula Primeira expõe:

Convênio ICMS nº 69/98:

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

Assim, em matéria tributária, para efeito de incidência de ICMS, os Estados do Brasil acordaram quanto a que valores relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem, ou agilizem, o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, estão incluídos na base de cálculo deste imposto.

Admitamos, contudo, que o Convênio atinja os seus signatários, que a partir de tanto deverão providenciar a adequação de suas legislações ao acordado, para que a estas regras obedeçam os contribuintes do ICMS.

Trazendo então a previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Na Lei Complementar n° 87/96:

Art. 2.º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Na Lei Estadual n° 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

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

No RICMS/BA:

Art. 4º. Nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior;

II - do recebimento, pelo destinatário, neste Estado, de serviço de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

§ 1º. Entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.

(...)

§ 4º Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98).

E dispõe ainda o mesmo RICMS/BA, acerca da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, em seu artigo 66:

Art. 66. A base de cálculo do ICMS, nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de serviços de comunicação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

I - o preço do serviço ou, na falta deste, o preço corrente do serviço no local da prestação:

b) na prestação onerosa de serviço de comunicação (art. 4º, I);

(...)

III - o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, no recebimento de serviço de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 4º, II).

§ 3º Tratando-se de serviços contratados em moeda estrangeira, a base de cálculo é o valor do serviço, convertido em moeda corrente nacional à taxa cambial vigente na data da ocorrência do fato gerador.

§ 4º Incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98).

Assim, adequada a legislação à nova realidade tecnológica, não apenas os serviços de chamadas telefônicas configuram-se como serviços de comunicação, mas todos os serviços e as facilidades adicionais relacionadas à prestação de serviços de comunicação. Uma vez que o legislador não poderia prever as denominações que as operadoras viriam a utilizar para os serviços que viriam a prestar a seus usuários, relacionados à prestação de serviços de comunicação, ao final do texto normativo está dito que, para a caracterização de tais serviços e facilidades, é indiferente a denominação que lhes viesse a ser dada.

Assim, ao contrário do quanto assevera o contribuinte, serviço de comunicação não é apenas o serviço de chamada telefônica.

O ponto básico aqui é identificar se os serviços de roaming e demais serviços, ou facilidades, listados no levantamento fiscal que embasa o Auto de Infração, estão, ou não, incluídos na previsão normativa para efeito de ocorrência da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo.

Segundo a divisão feita pelo contribuinte em sua contestação, tratar-se de dois grupos de operações comerciais, o primeiro, resumido em tabela que traz à fl. 28 dos autos, englobando serviços prestados quando o usuário estava fora do território nacional, e identificados pelo contribuinte como SMS (torpedos), adicionais relativos a chamadas originadas e recebidas, transferência de dados GPRS, etc.

A ante-mencionada Lei Federal nº 9.472/97, em seu artigo 8º, cria a Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel, autarquia integrante da Administração Pública Federal indireta, e vinculada ao Ministério das Comunicações. A Anatel, conforme tal dispositivo legal, tem a função de órgão regulador das telecomunicações.

Esta Agência Nacional possui um espaço eletrônico na rede pública internacional denominada internet, de livre e gratuito acesso pelo público, no qual está disponibilizado o campo destinado ao "Glossário Brasileiro de Direito das telecomunicações", do qual extraio o significado de algumas expressões utilizadas pelo Fisco e pelo atuado nas peças deste processo, para melhor compreensão.

Significa a palavra "roaming", ou "itinerância", conforme exposto em inglês no Glossário disponibilizado no site (espaço na rede internacional de comunicações denominada internet) da Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel, com endereço eletrônico <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=231533&assuntoPublicacao=Gloss%20Brasileiro%20de%20Direito%20das%20Telecomunica%20E7%F5es&caminhoRel=Corporativa-Biblioteca-Apresenta%20E7%F3o&filtro=1&documentoPath=231533.pdf> :

Em inglês no site:

Roaming

- 1. "The ability for a user to function in a serving network different from the home network" (ITU-T, Rec. Q.1741.2 (2002), 3.99). 120*
- 2. "The ability of a user to access wireless telecommunication services in areas other than the one(s) where the user is subscribed" (ITU-R REC-M.1224 (1997)).*
- 3. "Ability to provide service to a user through access from a network different than the network he has subscribed to. This defines the visited and the home networks respectively" (ITU-T, Q.1761 (04), 3.11).*

E em português:

Itinerância (Roaming)

- 1. "A capacidade de um usuário para funcionar em uma rede diferente da sua rede doméstica" (ITU-T, Rec. Q.1741.2 (2002), 3.99). 1202. "A capacidade de um usuário para acesso de telecomunicações sem fio e serviços em outras áreas diferentes daquela em que o usuário é subscrito" (ITU-RM.1224-REC(1997)).*
- 3. "Capacidade de prestar serviços a um usuário através do acesso de uma rede diferente da rede na qual ele se subscreveu. Isso define o visitante e as redes de casa, respectivamente, " (ITU-T, Q.1761 (04), 3.11).*

Assim, roaming é a capacidade de o sujeito passivo prestar serviços a um usuário através do acesso a uma rede diferente da rede na qual o usuário se inscreveu. As redes podem, ou não, pertencer à mesma operadora. Por exemplo, uma empresa de telefonia, ou operadora, pode ter, simultaneamente, estabelecimentos e redes de telefonia em diversos países. Acesso, ou comunicação entre redes, aqui, significa o serviço de comunicar uma rede de telefonia com outra.

No caso de serviço de comunicação prestado via roaming internacional analisado neste processo, a rede nacional da Claro S/A com comunicação, ou com acesso, a rede de empresa de telefonia de outro país.

Neste sentido, roaming internacional é a capacidade de um terminal móvel continuar funcionando, para efeito de serviços de comunicação e de suas facilidades, em redes de telecomunicação compatíveis tanto entre si, quanto com os aparelhos de telefonia móvel utilizados, mesmo que usados fora do país no qual o aparelho telefônico foi adquirido e registrado.

O aparelho de telefonia móvel, popularmente conhecido como "celular", pode utilizar a rede do país visitado para trafegar suas informações.

Porém, para que o usuário de tal aparelho de telefonia móvel possa utilizar a rede de operadora de outro país, é necessário que exista um acordo prévio, ou convênio, de roaming entre a operadora contratada pelo usuário, no caso em lide a empresa Claro S/A, e a operadora do país visitado.

E para que o usuário possa utilizar tal serviço de roaming internacional também é imprescindível que, previamente à utilização, tal usuário requirite à empresa prestadora de serviços de telecomunicação que contratara, no caso a Claro S/A, a ativação deste serviço de roaming.

O roaming internacional é negociado entre as operadoras livremente, sem interferência do usuário.

Sem a prestação do serviço de roaming inexistente a possibilidade de um aparelho celular habilitado no Brasil junto à Claro S/A, ou a qualquer outra operadora de telefonia móvel, utilizar qualquer serviço de comunicação fora do Brasil.

O serviço de “roaming”, ou itinerância, é regulado pela Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel. E por que tal serviço é regulado pela Agência Nacional de Telecomunicações? Porque tem pertinência com os serviços de telecomunicações, inclusive viabilizando, como elemento indispensável, a prestação dos serviços de telecomunicação em determinados locais.

Assim, os serviços relacionados a “roaming” são serviços suplementares que não só otimizam, ou agilizam o processo de comunicação, mas são indispensáveis para que o serviço de comunicação seja prestado, sendo então realizada a comunicação.

Em idêntica situação estão os chamados “adicionais” aos quais se refere o autuado, quando cita em sua impugnação às fls. 28 e 29 dos autos, que “As demais prestações de serviços cujas descrições são identificadas pela sigla AD (...) a qual significa Adicional de Deslocamento, não caracterizam efetiva prestação de serviços de comunicação e, portanto, fato gerador do ICMS, mas serviços relativos à viabilização de utilização, no estrangeiro, de aparelhos celulares habilitados no Brasil.”

Portanto, os serviços denominados “adicionais de deslocamento”, exatamente como descrito pelo impugnante, são serviços que viabilizam o serviço de comunicação, portanto são serviços suplementares ao serviço de comunicação, e sem estes serviços identificados como “adicionais de deslocamento”, novamente como afirmado sujeito passivo, não poderia existir a comunicação, vale dizer, não poderia existir a prestação do serviço de comunicação. Portanto, tais adicionais, na condição de serviços suplementares ao serviço de comunicação, nos termos do §4º do artigo 66 do RICMS/BA, também estão incluídos na base de cálculo do ICMS.

Se o contribuinte repassa integral, ou parcialmente, o valor cobrado de seu usuário, para as operadoras estrangeiras – o que, assinalo, embora plausível, não está provado nos autos - esta forma de negociação entre operadoras em nada interfere quanto à caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal.

E caso ficasse provada tal transferência integral, ou parcial, de dinheiro da empresa autuada para empresas que contrata, ou sub-contrata, para servirem de suporte, ou para executarem os serviços que o usuário contrata diretamente com a Claro S/A, isto faria parte de uma transação comercial que foge do campo tributário relativamente ao ICMS, imposto objeto desta autuação.

Quanto ao segundo grupo listado pelo contribuinte às fls. 29 e 30 dos autos, que o mesmo identifica como serviços de valor adicionado, e o Fisco classifica como facilidades adicionais, também assiste razão ao Fisco quando afirma que são facilidades ligadas relacionadas ao serviço de comunicação.

O contribuinte aduz que em parte trata-se de serviços de utilidade pública, citando como exemplo o “Auxílio à Lista”, “Claro contatos”, “Claro manutenção de Contatos”, e “Serviços Especiais”. De fato, são serviços úteis, e para a prestação dos mesmos o contribuinte cobra valores monetários de seus usuários, sendo tais serviços úteis exatamente para facilitar o serviço de comunicação, seja vendendo informações quanto a números telefônicos de terceiros, o que possibilita a realização de chamadas telefônicas pelo usuário; seja armazenando números telefônicos de forma virtual, para que o usuário possa receber de volta sua agenda telefônica e a partir da consulta a tal agenda virtual possa realizar a comunicação, utilizando o serviço de comunicação prestado pelo autuado, ou por terceiro, por exemplo. Assim, tratando-se de facilidade adicionais dos serviços de comunicação, também estão enquadrados no campo de incidência do ICMS.

Em relação aos serviços que o contribuinte identifica como sendo a disponibilização de conteúdo próprio, assinalo que o autuado possui uma loja virtual, ou seja, um espaço eletrônico, na internet, no qual vende, ou disponibiliza gratuitamente, músicas, ou tons musicais para serem usados como toques de campanhas para que o usuário seja avisado quando receber chamadas telefônicas, ou quando receber comunicações via SMS, ou torpedos, por exemplo. O contribuinte também disponibiliza, de forma onerosa, e de forma gratuita, dentre outros produtos, jogos que podem ser disputados simultaneamente por dois ou mais parceiros, que se comunicam entre si, e jogos para serem utilizados de forma individual.

Para que o usuário possa ter acesso a tais itens, disponibilizados pelo sujeito passivo, terá que ser estabelecida uma comunicação entre o conteúdo inerte que jaz no site do contribuinte, e o aparelho telefônico do usuário. Sem esta ligação, ou sem esta comunicação, o conteúdo do site não chega até o aparelho celular. E para que ocorra esta comunicação é prestado o serviço de comunicação pelo usuário. Por este serviço de ligação, ou de

comunicação entre o conteúdo do seu site e o aparelho telefônico do usuário, o autuado cobra valores monetários dos seus usuários.

Portanto o conteúdo que jazia disponibilizado no site é transferido, comunicado, via “download”, ou seja, transferência de dados, que é um serviço oneroso de comunicar, ou serviço de levar algo do seu espaço eletrônico até o aparelho de telefonia do usuário, serviço este prestado pelo autuado, e sobre este serviço de comunicação incide o ICMS.

Tratando-se, no caso de todas as operações objeto do presente Auto de Infração, de serviços de comunicação e de facilidades aos mesmos relacionadas, prestados pelo sujeito passivo, seja com o título de adicional de deslocamento, que possibilita a realização da comunicação, “roaming”, ou de “downloads”, que também é forma de comunicação entre um agente emissor e um receptor, está caracterizada a prestação do serviço de comunicação.

O fato de que em algumas operações de prestação de serviços de comunicação o emissor seja também aquela que presta o serviço de comunicação entre ele, emissor, e um receptor, qual seja este o usuário do serviço de comunicação que paga pelo mesmo ao deficiente, esta identidade de pessoa jurídica que atua tanto vendendo, ou doando, determinado produto - seja um hit polifônico, seja uma informação, ou equivalente, ou outro produto, por exemplo, do sítio “Claro Idéias”, citado pelo deficiente – isto não influi no fato de que o serviço de comunicação está sendo prestado.

Em nenhum momento, qualquer dispositivo da legislação transcrita pelo contribuinte, e/ou mencionada e transcrita neste voto, exige, seja de forma expressa, ou tácita, que aquele que faça a transmissão da comunicação seja um terceiro, portanto pessoa diferente daquele que armazena, ou que gera, emite, o dado a ser comunicado.

Pelo contrário, o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, prevêm a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas. Portanto, inexistente base legal para a consideração do contribuinte relativamente a este aspecto.

No início da existência dos serviços de comunicação telefônica, utilizando-se inclusive apenas aparelhos de telefonia fixa, e sequer estando disponibilizado ao público o espaço virtual que veio a ser denominado mundialmente como “internet”, de fato ainda apenas existia a possibilidade de estabelecer-se ligação telefônica para efeito de originar, ou receber, chamada telefônica, que ordinariamente consistia em um serviço de comunicação de vozes humanas.

Mas, assim como exposto pelo contribuinte, e dito neste voto, ocorre a inovação tecnológica ininterrupta. Veio a existir a telefonia móvel, com outras possibilidades de comunicação. Veio também a existir a possibilidade de vendas sendo realizadas via aparelhos telefônicos, tanto por utilização de dados de cartões de crédito, ou por desconto em conta-corrente, ou por lançamento do débito em fatura do sujeito passivo, por exemplo. E, com a popularização da “internet”, passaram a existir espaços eletrônicos nos quais vendem-se mercadorias, ou serviços.

Quando o sujeito passivo passa a disponibilizar conteúdo em seu site, para venda a seus usuários, em determinado momento coloca-se como originador da mensagem, ou dado, informação. Passa a ser um agente que gera a comunicação. E, de forma a também auferir receita, presta o serviço de transmissão necessário para que a venda ocorra. Trata-se de lícita opção do sujeito passivo, atuar destas duas formas, e receber a contraprestação financeira pela informação que vende, e pelo serviço que presta de levar a comunicação vendida até o comprador/usuário.

Neste sentido, entendendo que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra; que os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte, tais aludidos serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídas no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.

Este tem sido o entendimento esposado por este Conselho, a exemplo do Acórdão CJF nº 0476-11/03, e Acórdão CJF nº 191-12/07.

(...)

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Assinalo que o entendimento exposto no voto acima transcrito foi corroborado no Acórdão CJF 100-12/11.

Ademais, trata-se de posicionamento esposado continuamente por este contencioso, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 86-05/10, corroborado pelo Acórdão CJF nº 99/12-11; Acórdão JJF nº 34-04/10, corroborado pelo Acórdão CJF nº 105-12/11; Acórdão JJF nº 358-02/10, corroborado pelo Acórdão CJF nº 126-12/11; Acórdão JJF nº 80-02/12, corroborado pelo Acórdão CJF nº 91-13/12, dentre vários outros. Os Acórdãos aqui citados, inclusive, foram emitidos em julgamentos que tiveram como sujeito passivo o ora recorrente.

Volto a frisar que a autuação objeto desta lide não se baseia em Convênio, e sim está lastreada na Lei Estadual nº 7.014/96, válida e eficaz, inclusive porque nunca declarada contrária à Constituição da República, na esfera judicial.

Assinalo, quanto ao pedido do sujeito passivo no sentido de que as intimações seja feitas no endereço que indicado, observo que desde que obedecido o teor do artigo 108 do RPAF/99, inexistirá óbice a respeito, pelo que o defiro, cabendo tal atendimento ao setor responsável no âmbito desta Secretaria. Assinalo, porém, que o não atendimento deste pleito do contribuinte em nada vicia o lançamento, ou o prosseguimento do procedimento administrativo fiscal, e de possível lide judicial conseqüente.

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

Em que pese o brilhantismo do voto da Ilustre Relatora, divirjo do seu entendimento quanto à incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços complementares e de valor adicionado prestados pelas empresas de telecomunicação.

Deve-se frisar que o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sim sobre a prestação onerosa de serviços relativos à comunicação, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (“*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*”).

Não há dúvida de que os serviços prestados pelas empresas de telecomunicações são onerosos, logo, o cerne da questão está em definir se estes serviços são de telecomunicação ou não.

Na conformidade dos artigos 60 e 61 da Lei n. 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), tem-se que:

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.*

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com 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 (grifamos).*

A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), ao regulamentar os serviços a ela afetos, via Resolução nº 73/98, ratifica o dispositivo legal acima transcrito:

Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações:

I – o provimento de capacidade de satélite;

II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;

III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9472 de 1997(grifamos)

Note-se, por exemplo, que por meio do telefone "102" obtém-se o número de outros assinantes. Assim, não há, na hipótese, propriamente um serviço de comunicação passível de tributação por meio do ICMS. A prestação deste serviço não configura propriamente uma forma de comunicação, isto é, não representa a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações.

Manifestamente, a telefonia atinge esse desiderato, pois, aproxima a troca de relatos por duas pessoas. A contratação do serviço de telefonia tem por função única permitir o acesso entre duas pessoas, de sorte a poderem encaminhar mensagens. Já o serviço de "auxílio à lista" não, pois, o seu principal objetivo não é a comunicação, no sentido tributário técnico (*contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações*), mas, a obrigação de fazer vinculada a entrega de uma determinada informação.

Assim, o serviço de auxílio à lista se encaixa, portanto, no conceito de serviço de valor adicionado, diferentemente do serviço de telefonia, nítido serviço de telecomunicações. Conforme determina a legislação, devem ser tratados diferentemente o serviço (propriamente) de comunicação e aqueles que meramente se servem dele como um meio de realização (serviços adicionados).

Da mesma forma, não incide ICMS sobre os demais serviços complementares e de valor adicionado, como alarme, agenda, backup etc. Tais serviços devem ser tributados exclusivamente pelo ISS, e não pelo ICMS Comunicação.

Neste sentido, a doutrina de Roque Antonio Carrazza:

[...] o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. E, depois, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes efetivamente se comuniquem entre si.

[...].

Mas, mais do que isto: é mister, ainda, que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio de ICMS. O que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço de comunicação.

[...].

O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação.

Deveras, na medida em que a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam.

Expliquemo-nos melhor.

Consoante já adiantamos, a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato impositivo do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência.

[...].

Igualmente não se confundem com os serviços de comunicação – não podendo, destarte, ser tributados por meio de ICMS – os ‘serviços de valor adicionado’ (art. 61, da Lei nº 9.472/1997), que aumentam o valor e o alcance da comunicação (v.g., a secretária eletrônica). Afinal, o que se tributa são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quaisquer serviços por empresas de comunicação. (Carrazza, Roque Antônio in ICMS. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.162-164, 167 e 171 - grifamos).

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a questão da tributação dos provedores de internet, conclui que os serviços de valor adicionado não estão sujeitos à incidência do ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO . ARTIGO 544 DO CPC. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. MODALIDADE BANDA LARGA. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. POSICIONAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. JULGAMENTO DOS ERESP 456.650/PR. RECURSO DESPROVIDO.

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "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".

2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: "O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

"O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações" (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in "Tributação na Internet", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto)

7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. No julgamento dos EREsp 456.650/PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação.

14. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg nos EDcl no Ag 883278/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 05/05/2008) (grifamos)

Observe-se que o que faz um serviço ser de comunicação é natureza do serviço prestado, e não a condição subjetiva de quem o presta (empresa de telecomunicação, no caso), muito menos a forma como é cobrado (conta de telefone, no caso). Os serviços complementares e de valor adicionado não podem ser confundidos com os serviços de comunicação

Ante o exposto, entendo que merece reforma a decisão recorrida, haja vista que, de acordo com a LC 87/96, a legislação atinente aos serviços de telecomunicações e o entendimento pacificado do STJ, não é cabível a aplicação do Convenio 69/98 ou de Lei Estadual que preveja de forma idêntica o seu conteúdo, e que, portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços complementares e de valor adicionado.

Quanto à apuração da base de cálculo do imposto exigido, observe-se que o STF já reconheceu que é legítima a previsão legal de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo:

EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.

(RE 212209, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/1999, DJ 14-02-2003 PP-00060 EMENT VOL-02098-02 PP-00303)

Assim, há de se concluir que o ICMS está sempre embutido no valor exigido na operação de circulação de mercadoria, ou na prestação de serviço de transporte intermunicipal ou de comunicação (caso dos autos). O destaque do imposto é mera indicação para fins de controle, para que o adquirente possa se creditar do valor destacado na operação subsequente. Gize-se, ainda, que o principal fundamento que levou os Ministros do STF a concluírem pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo foi o de que o imposto recolhido em cada etapa de incidência da cadeia de circulação será aproveitado como crédito, em razão da não cumulatividade, e acabará sendo suportado pelo consumidor final, conforme podemos observar do trecho do voto condutor da decisão cuja ementa foi transcrita acima:

“No entanto, desde 1966, reiterado em 1996 pelo advento da Lei Complementar 87, temos uma regra que determina práticas de mercado, qual seja, o ICMS é base de cálculo, e constitui-se o montante do próprio imposto mera indicação para fins de controle e base de cálculo do tributo. Logo, é isto que faz com que em todo discurso que ouvimos, em termos de discussão tributária, se diga que, ao fim e ao cabo, quem paga o imposto final é o consumidor final, aquele que não passa adiante.” (trecho do voto condutor proferido pelo Min. Nelson Jobim no RE 212209)

No presente caso, verifica-se que a atuação fiscal diante do não recolhimento do ICMS Comunicação sobre o serviço de auxílio à lista, exigiu o imposto sobre o valor recebido pela

Recorrente, em contraprestação ao serviço prestado, acrescido do valor que esta supostamente adicionaria ao preço praticado, acaso entendesse que a prestação de serviço fosse tributada pelo ICMS.

Tal procedimento de apuração da base de cálculo não se afigura correto. Veja-se que, conforme entendimento do STF, no valor cobrado pelo contribuinte já se encontra incluído o valor do ICMS incidente sobre o fato gerador, independentemente de este ter sido destacado ou não. Ressalte-se que, acaso o contribuinte tenha cobrado a menos do que poderia, perdendo a oportunidade de repassar ao consumidor final o custo do tributo, não pode, de maneira alguma, o Fisco majorar a base de cálculo e cobrar tributo sobre valor que o contribuinte não recebeu.

Neste ponto, vale lembrar os ensinamentos da doutrina de que, em obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a hipótese de incidência tributária deve retratar uma situação com relevância econômica, e, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato tamanho desta relevância econômica verificada, pois assim a contribuição para o erário estará em perfeita harmonia com a riqueza representada no fato gerador.

“Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.” (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, 2005, PP. 340-341).

Note-se que a base de cálculo é um dos critérios da hipótese de incidência tributária que irá determinar o *quantum* de tributo devido, logo, ela deve total obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e não pode, de maneira alguma, refletir um valor maior do que a riqueza auferida pelo contribuinte no fato gerador. No caso em análise, não pode o ICMS incidir sobre quantia não recebida pelo Recorrente, sob pena de se ofender a capacidade contributiva e se exigir imposto sobre patrimônio inexistente, riqueza não verificada, ou seja, tributar o vazio.

Logo, não cabe ao Fisco exigir imposto sobre o que o contribuinte deveria ter cobrado, apenas sobre o valor efetivamente cobrado do tomador do serviço. Frise-se, mais uma vez, que o fato contribuinte não ter repassado ao consumidor final o custo do imposto é prejuízo com o qual ele irá arcar, mas, isso não possibilita ao Fisco exigir imposto sobre riqueza não verificada.

Por fim, corroborando tudo quanto afirmado, frise-se que o STJ apreciou, recentemente, situação idêntica a ora analisada e concluiu pela tributação com base no valor da operação.

TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA E RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.

1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS em operações de comunicação. A contribuinte entendia, em um primeiro momento, que não incidia o tributo estadual sobre determinados serviços, de modo que **não houve destaque na nota fiscal de prestação de serviços, nem, evidentemente, recolhimento ao Fisco.** Após a autuação, a empresa reconheceu a exigibilidade do ICMS in casu, de sorte que calculou o seu montante aplicando a alíquota (27%) sobre o preço que fora cobrado dos consumidores.
2. No exemplo adotado pelo TJ, se cobrado R\$ 100,00 do consumidor (valor do serviço), a concessionária recolheria R\$ 27,00 ao Fisco estadual (27% sobre o preço).
3. O Estado discordou desse cálculo. Entendeu que o preço cobrado do consumidor seria "líquido do imposto", ou seja, deveria ser somado a esse valor (R\$ 100,00, no exemplo dado) o montante do ICMS (R\$ 27,00, naquele exemplo) e, sobre esse total (R\$ 127,00) ser calculado o tributo estadual (27% sobre R\$ 127,00).
4. O TJ aferiu haver contradição no acórdão embargado e solucionou-a fundamentadamente ao julgar os aclaratórios; conseqüentemente, não há ofensa aos arts. 126, 458, 460 e 535 do CPC.
5. No mérito, **é incontroverso que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no preço cobrado (cálculo "por dentro"), conforme o art. 155, § 2º, XII, "i", da CF e o art. 13, § 1º, I, da CF.**

6. Não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/1986, o destaque é "mera indicação para fins de controle".

7. No caso dos autos, a tese defendida pelo Fisco parte da premissa de que a concessionária cobrou menos do que deveria. No exemplo adotado pelo TJ, em vez de ter cobrado R\$ 100,00 pelo serviço, o Estado defende que o preço correto seria R\$ 127,00, de modo a embutir o valor do tributo. A rigor, esse cálculo implicaria recolhimento ainda maior ao Fisco, pois 27% de R\$ 127,00 é, evidentemente, mais que R\$ 27,00.

8. Não consta que haja tabelamento ou imposição contratual à concessionária de prática do preço suscitado pelo Fisco. Ainda que fruto de erro, pois a contribuinte reconheceu, posteriormente, a incidência do ICMS, é certo que não há, em princípio, óbice na seara tributária a que a empresa cobre do consumidor valor inferior ao que o Estado entende correto.

9. Se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação.

10. Recurso Especial não provido.

(REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010) (grifamos)

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência do ICMS sobre o serviço de auxílio à lista, assim como declarar que a apuração da base de cálculo do imposto eventualmente devido deva ser feita com base no valor do serviço prestado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0017/11-3**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$328.865,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VIII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologando o valor efetivamente recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda de Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS