

**PROCESSO** - A. I. N° 269280.0004/12-5  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0139-04/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 06/02/2014

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0005-13/14

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. ESTORNO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Segundo a legislação que rege a matéria, “*Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, 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*”. Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/12/2012 para exigir ICMS no valor de R\$901.674,07, acrescido da multa de 60%, relativo ao período de janeiro a junho/2010, em razão de estorno de débito deste imposto, constando, na imputação, que o contribuinte creditou-se indevidamente, em desacordo com a legislação, na rubrica Outros Créditos em seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), do ICMS relativo aos serviços de comunicação de habilitação, consoante Anexo 1 do Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 10 a 22 dos autos, em suma alegando que não haveria incidência de ICMS no caso de habilitação, por tratar- se de atividade-meio, mas que teria ocorrido erro de seu sistema, no qual houvera o lançamento a débito de ICMS sobre receitas de habilitação e, para retificar o erro, ele, impugnante, realizara um ajuste no seu livro Registro de Apuração, da seguinte forma: os débitos de ICMS gerados pelo destaque foram transportados para a coluna Outros Créditos, de modo a efetivar o estorno. Assim, teria corrigido a sua escrituração fiscal, excluindo os valores referentes às prestações que não se amoldariam ao fato gerador do imposto estadual.

Assinalou que quando a fiscalização requereu-lhe explicações acerca da origem dos estornos, foi esclarecido tratar-se de valores de ICMS, sobre os valores de “*receitas de habilitação/Convênio 69/98*” debitados, por equívoco. Que tratou-se de erro escritural, portanto descumprimento de obrigação acessória.

Afirmou que a consolidação do posicionamento pelo STJ levou à edição da Súmula nº 350, que muito embora trate especificamente da não incidência do ICMS-comunicação sobre a habilitação de telefones móveis, seria, por lógica, aplicável a habilitação de telefones fixos, e sintetiza o entendimento daquela Corte Superior quanto à ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98, questão também já submetida ao STF.

Aduziu que no Tribunal de Justiça desse Estado há Decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.805.0000-0, que afastou a incidência de ICMS sobre a atividade-meio e

serviços suplementares, se coadunado com o entendimento do STJ.

Afirmou que sendo indevido o imposto ora exigido também o seria a cobrança do FUNCEP – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%.

Afinal requereu a improcedência do Auto de Infração e a produção de todos os meios de prova permitidos.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 52 a 65 assinalando que foi entregue ao contribuinte mídia CD contendo os arquivos em formato “txt” com a relação, nota a nota, que totaliza os valores registrados no Livro de Apuração. Que essas NFSTs constam nos arquivos do Convênio 115 do período de 2010, comprovando que houve a emissão das notas fiscais e os correspondentes destaques de ICMS.

Salientaram que o serviço de habilitação na telefonia fixa é tributado pelo ICMS, conforme previsto na Cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98 e § 4º do art. 66 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Pontuaram que mesmo se os lançamentos relativos aos estornos de débito fossem referentes a erros formais, o que aduzem não ser o caso, a primeira e precípua condição para o lançamento do estorno do débito nos moldes realizados pelo impugnante não fora atendida porque o montante de ICMS estornado, correspondente aos serviços de habilitação, com tributação prevista no ordenamento jurídico do Estado da Bahia, foi de valores constantes em documentos fiscais, cabendo a aplicação do art. 112 do RICMS/BA/97. Que, ademais, uma vez que o contribuinte cobrara de alguns de seus clientes os valores relativos ao ICMS sobre serviços de habilitação, seria a esses clientes que deveria ser restituído o imposto, se assim fosse de direito.

As autuantes asseveraram ser absurda a alegação do defendant de pretenso descumprimento de obrigação acessória, que seria causa de multa isolada em razão de suposto lançamento de débito por equívoco, uma vez que, conforme explicado e demonstrado, não se trata de erro formal, mas de lançamentos correspondentes a estornos de débitos de ICMS referentes a serviços tributados realizados diretamente no RAICMS, em total desacordo com a legislação deste Estado.

Destacaram que a Sumula nº 350 do STJ e Decisão do Tribunal de Justiça deste Estado não têm efeito suspensivo para a cobrança deste imposto, mesmo porque ainda não têm caráter definitivo.

Ressaltaram que a discussão quanto à alegação de inconstitucionalidade dos dispositivos contidos no art. 66, § 4º do RICMS/BA/97, que acolheu a cláusula 1ª do Convênio 69/98, não se inclui na competência dos órgãos julgadores (art. 167 do RPAF/99).

Observaram que embora a incidência de ICMS sobre os serviços de habilitação de telefones seja uma questão que vem sendo debatida em diversas instâncias judiciais do país, há muitas divergências a níveis administrativos e jurisprudenciais a respeito, estando ainda sem uma solução definitiva por parte do STJ. Que, contudo, há Acórdão da 2ª Turma do STJ no sentido da validade do Convênio ICMS 69/98, autorizando a cobrança do ICMS por habilitação de telefone no período posterior à sua publicação no Diário Oficial, em 29/06/1998, e transcrevem as razões de decidir do Ministro Relator Castro Meira. Assinalaram que o pedido de vista do Ministro do STF Dias Toffoli suspendeu o julgamento do Recurso Extraordinário RE 572020, em que se discute a incidência, ou não, do ICMS sobre o serviço de habilitação de telefonia móvel, interposto pelo Distrito Federal, no qual se questiona a Decisão do STJ que concluiu pela impossibilidade de incidência do imposto sobre o serviço, por tratar-se de atividade-meio, preparatória ao serviço de telecomunicação.

Citando e transcrevendo, parcialmente, decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Distrito Federal, e da Sexta Vara da Fazenda Pública da Justiça do Distrito Federal, concluíram que as interpretações emanadas, apesar de versarem sobre habilitação na telefonia móvel, poderiam ser aplicadas também sobre a matéria em discussão, uma vez que a habilitação na telefonia fixa e móvel é um mesmo serviço.

Concluíram mantendo a autuação e pedindo o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0139-04/13. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

**VOTO**

*Consoante o art. 19 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*Saliente que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, conforme assim preconiza o art. 167, I, do RPAF/99 e somente ao poder judiciário compete este desiderato. Outrossim, o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os autuantes cumpriram o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.*

*No mérito, trata-se de Auto de Infração no qual está sendo exigido o ICMS no valor histórico de R\$901.674,07, em razão de estorno de débito em desacordo com a legislação estadual que rege a matéria. A acusação fiscal aponta que, consequentemente, houve um creditamento indevido lançado no livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS), na rubrica “Outros Créditos”, relativo aos serviços de comunicação de habilitação.*

*O ordenamento jurídico em vigor que dispõe sobre a incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, a começar pela Constituição Federal/88 que no inciso II do seu artigo 155 preconizou 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.*

*Posteriormente, a Lei Complementar nº 87/96, ao tratar dos fatos geradores do imposto, dispõe no art. 2º, III, que o imposto 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”.*

*Complementarmente, o Convênio ICMS 69/98, em sua cláusula primeira, firmou entendimento sobre os valores cobrados aos usuários que deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação e esclareceu sobre fatos e situações sobre as quais pairavam dúvidas para que o contribuinte pudesse cumprir corretamente com suas obrigações tributárias, firmando 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 adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente suplementares e facilidades da denominação que lhes seja dada”.*

*Este convênio expressa a mesma definição do que seja serviço de telecomunicações da Lei Geral de Comunicações (Lei nº 9.472/97 - art 60) e do artigo 2º do Regulamento dos Serviços de Comunicações aprovado pela Resolução nº73/97 da ANATEL segundo o qual “serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de transmissão, emissão ou recepção por fios radioelétricidade meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético de símbolos caracteres escritos imagens sons ou informações de qualquer natureza.”*

*Também deve ser observado o que está estabelecido no inciso VII do art. 2º da Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, “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”.*

*Para ratificar todo o entendimento, o Estado da Bahia alterou a Lei nº 7.014/96, em 30/03/10, com o objetivo de adequar-se ao que dispõe a cláusula 1ª do Convênio ICMS 69/98, acrescentado ao art. 17 o § 11, o qual prevê que: “Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, 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”.*

*E, finalmente, o art. 4º, I, e § 1º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, estabelece que:*

*“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”*

.....

*§ 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.*

Ademais, no Parecer PROFAZ, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ ano II nº 19 -julho/98, ao analisar o ICMS sobre comunicação após a edição do Convênio 69/98, aquele Órgão Jurídico esclarece que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Ou seja, a regra-matriz (prevista na Constituição Federal) "delimita não apenas a comunicação propriamente dita, mas sim, também, a relação comunicativa, ou seja, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra." (fl.4 do citado Informativo Técnico Tributário).

Portanto, comungo com o entendimento acima, no sentido de que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação negocial, onde alguém fornece a outro, ou outros, condições materiais para que a comunicação ocorra e, com base nesse entendimento é que se tributam os serviços de telecomunicações. Dentro desta interpretação, a regra matriz de incidência tributária (prevista na Constituição Federal) "delimita não apenas a comunicação propriamente dita, mas sim, também, a relação comunicativa, ou seja, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra."

Dessa forma, concluo que os serviços de comunicação dos valores cobrados a título de habilitação, colocados à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, constituem-se em serviço de comunicação, onerados pelo ICMS, vez que no seu âmbito de incidência.

Além do mais, todos os serviços, inclusive o de habilitação não são gratuitos sendo que o usuário arcou com o ônus financeiro, posto que a base de cálculo dos serviços de comunicação se constitui no preço do serviço, e é, na realidade, uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, como as demais, posta à disposição do usuário e não "atividade-meio", como caracterizou o impugnante.

No que concerne às decisões judiciais trazidas na peça de defesa, embora algumas sejam favoráveis ao pleito do contribuinte, outras podem ser encontradas em sentido contrário ao pedido formulado nesta lide, logo a questão ainda não foi decidida em última instância pela Corte Maior da Justiça.

No âmbito do CONSEF deste Estado, as decisões têm sido pela cobrança do ICMS , relativo aos serviços de comunicação dos valores cobrados a título de "acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, ou melhor, os "serviços complementares" ou "atividade-meio" postas à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, vez que constituem-se em serviço de comunicação, onerados pelo ICMS. Inclusive a sociedade empresário autuado anteriormente teve contra si lavrado o Auto de Infração nº 28108110016/05-1, datado de 20/03/2006, e naquele Auto, o Procurador da PGE PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, disserta criteriosamente sobre os assuntos tratados, fundamentando a sua argumentação na legislação aplicável.

Por fim, necessário ressaltar que o que está sendo exigido na presente lide é o cumprimento de obrigação principal, o pagamento de ICMS,a própria prestação de serviço de telecomunicação, e não multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre a forma como a escrituração fiscal foi efetuada, como quis fazer crer o defendente. Quanto à alegação do contribuinte de que a sua conduta em efetuar os estornos de débito aqui apurados está lastreada em precedentes do CONSEF, tal como no Acórdão CJF nº 0315-12/05, aquele não se aplica ao presente caso concreto, posto que divergentes as situações fáticas apresentadas, no primeiro lançamento de indébito, no presente estorno de débito relativo à parcela que compõe a base de cálculo do serviço de telecomunicações.

Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois em conformidade com o art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96. Da mesma forma o adicional de 2% para o FUNCEP – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 84 a 92 inicialmente reproduzindo a imputação e em seguida reprisando todos os seus argumentos impugnatórios iniciais. Assim, alegou que a habilitação seria apenas atividade-meio sem a qual o serviço de comunicação não poderia ser prestado, discorrendo a respeito. Citou que em 28/11/2012 foi julgado o Recurso especial representativo de controvérsia, Resp no. 1.176.753/RJ, acerca de não incidência de ICMS sobre serviço de habilitação de telefone, Acórdão do STJ no Resp 402.047/MG, sobre ilegitimidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, e decisões afins na esfera judicial. Novamente pronunciou-se sobre a Súmula no. 350 do STJ sobre serviço de habilitação de telefone celular,

Decisão TJBA, MS nº 0001542-9/2010.

Novamente argumentou aduzindo que seria inaplicável o artigo 112 do RICMS/BA/97 ao caso em lide, porque as “GIAs” que teria transmitido não contemplavam esses débitos. Diz que a Decisão de base fala que houve descumprimento de obrigação principal mas cita o artigo 112, o que ele, recorrente, entende que faria cair a base da Decisão. Diz que seus “ajustes” não envolveriam débitos fiscais, porque o “ajuste” que fez refere-se a operação de habilitação, que seria não-tributável, pelo que o ato seria um “método contábil” da empresa. Reprisa a alegação de erro formal passível com aplicação de multa, e discorre a respeito.

Conclui pedindo o provimento do Recurso, para reformar a Decisão de base e declarar nulo o Auto de Infração, com extinção do crédito tributário e arquivamento do PAF.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Helena mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 96 a 102 opinando no sentido do Improvimento do Recurso interposto.

Discorre acerca da delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República; o artigo 2º, III, da LC 87/96; o artigo 110 do CTN, e sobre o significado da expressão “prestação onerosa”, citando jurista. Fala sobre o conceito de “Comunicação” expressado no Decreto 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações).

Aduz que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN 1.467-6/DF, prolatou Acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, e que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação. Discorre sobre o conceito de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, e jurista. Cita o artigo 60 da Lei 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), que determina que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Assevera que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto. Afirma que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços suplementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; que o imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividades que agilizem, ou otimizem, os serviços de comunicação. Aduz que, assim, entende não caber guarida às alegações do recorrente, porque emoldurado no campo de incidência do ICMS o ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitada no Convênio ICMS 69/98, em sua Cláusula Primeira.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em sustentação oral na sessão de julgamento de segundo grau, o Advogado da empresa autuada reiterou os termos do Recurso Voluntário.

## VOTO

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

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício 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. Argüição de nulidade rejeitada.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Tal como já exposto no Parecer emitido pela PGE/PROFIS, e no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância.

O tema é recorrente em julgamentos deste Contencioso.

Trata-se de assunto reiteradamente analisado neste Conselho, inclusive com a apreciação do tema pelos dignos representantes da PGE/Profis, tendo sido, até aqui, predominante o entendimento no sentido de que todas as facilidade e atividades vinculadas necessariamente à prestação dos serviços de telecomunicação compõem a base de tributação do ICMS.

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

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

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

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

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

Na Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 2.º O imposto incide sobre:*

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

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

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

No RICMS/BA/97, em redação vigente à época dos fatos objeto da autuação:

*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;  
(...)*

*§ 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.*

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 relacionados e/ou necessários 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, o texto normativo descreve a abrangência dos serviços tributáveis em termos exemplificativos.

A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feita pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado. Este é o caso específico, por exemplo, da habilitação para o uso do aparelho de telefonia, seja ele fixo, ou móvel.

A habilitação para uso da linha telefônica, objeto da autuação, tal como dito pelo contribuinte, é essencial à prestação dos serviços de telecomunicação que presta. Não se trata, portanto, sequer de uma “facilidade”, e sim de condição imprescindível para que o seu serviço de comunicação seja prestado.

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

Pelo contrário, o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, prevêem a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas.

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 e facilidades 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 estão incluídos 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 seguidamente esposado por este Conselho de Fazenda.

Por outro viés, tal como já dito pelos autuantes ao prestarem a informação fiscal, o montante de ICMS estornado, correspondente aos serviços de habilitação, com tributação prevista no ordenamento jurídico do Estado da Bahia, foi de valores constantes em documentos fiscais, cabendo a aplicação do art. 112 do RICMS/BA/97. A sua inclusão, ou não, em documento de informações econômico-fiscais não invalida o destaque nos documentos fiscais.

Comungo integralmente das vastas ponderações do voto da Decisão *a quo*, bem como o teor do Parecer técnico-jurídico exarado nos autos, que não reproduzo por desnecessário, visto que consta no Relatório que integra este Acórdão, e com base no inciso II da Constituição da República; no inciso III do artigo 2º da LC 87/96; no artigo 110 do CTN; no artigo 60 da Lei Geral de telecomunicações; e no artigo 17, VIII, §11, da Lei nº 7.094/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO DIVERGENTE

Em quer pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora, peço vénia para divergir do seu entendimento no que tange ao mérito da infração 1, que versa sobre o suposto estorno indevido de débito de ICMS em razão de erro no cálculo do ICMS sobre serviços de habilitação.

Primeiramente discordo do posicionamento trilhado durante todo o presente PAF e exarado no voto da Relatora de que a Lei Brasileira de Telecomunicações e o Convênio ICMS 69/98 podem ser aplicados ao caso em questão. A minha repulsa a esse raciocínio é bastante simples: entendo que tais instrumentos normativos são incompetentes, por força de mandamento constitucional,

para regrar a incidência do ICMS-Comunicação.

A Constituição prevê no seu art. 155, II a competência para cobrar ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação da seguinte forma:

"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;"*

Por seu turno, o art. 146, III, 'a' da CF determina que:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"*

Ou seja, segundo o lapidar art. 146, III, 'a' do texto constitucional, somente lei complementar poderá estabelecer os fatos geradores, a base de cálculo e o sujeito passivo dos impostos relacionados na própria Carta Magna.

Na combinação dessas normas, por lógica elementar, deduz-se que somente lei complementar poderá estabelecer os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do ICMS sobre prestação de serviço de comunicação.

Como resultado dessa cristalina construção jurídica, baseada na melhor interpretação normativa, houve a produção da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe exaustivamente sobre o 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, além de tratar de outras providências. É a conhecida Lei Kandir, veículo normativo competente, consoante a nossa Carta Política, para versar quanto ao ICMS - Comunicação. Portanto, ao contrário do até aqui engendrado, não são competentes para abordar sobre o fato gerador desse imposto tanto a Lei Geral de Telecomunicações, quanto, muito menos, o Convênio ICMS 69/98, pois nem lei é. Tal entendimento é pacífico nos nossos Tribunais Superiores, como se depreende na farta jurisprudência do STJ, a exemplo do RESP 754393/DF, de relatoria do ministro Francisco Falcão, a seguir colacionada:

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

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

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

*III - Recurso Especial provido.*

*RESP 754393 / DF RECURSO ESPECIAL 2005/0087855-1 Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) T1 -*

PRIMEIRA TURMA - 02/12/2008 - DJe 16/02/2009." (grifos nosso).

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

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

1. (*omissis*)

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

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

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

Em suma, com confiança absoluta, vejo que não é cabível a aplicação da LGT (Lei Geral de Telecomunicações) e, muito menos, do Convênio 69/98 ao feito em questão, por se tratarem de veículos normativos incompetentes, consoante mandamento constitucional.

Impende mencionar também que o CTN é uma norma elaborada sobre a égide de outra matriz constitucional e, por conseguinte, algumas de suas normas já não encontram mais guarida na matriz agora vigente, ou seja, a aplicação dos artigos 100 e 102 do Código Tributário deve ser feita respeitando os novos contornos constitucionais agora reinantes.

Superada essa questão e estabelecida essa premissa sobre os corretos veículos normativos que regulam a matéria, devemos analisar o significado da expressão "prestação de serviços de comunicação", pois trata-se da questão central desse lançamento de ofício. Saber o que é serviços de comunicação é saber qual é o limite constitucionalmente previsto para a cobrança deste imposto pelo Estado da Bahia.

Com base em toda a argumentação tecida em linhas anteriores, percebo que tal definição da expressão "prestação de serviços de comunicação" só pode ser plenamente encontrada e compreendida com o estudo sistemático das normas entabuladas no art. 155, II, da CF, c/c os seus artigos 2º e 12 da Lei Complementar 87/96 que definem as hipóteses de incidência e os fatos geradores do ICMS-Comunicação, a seguir *"in verbis"*:

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

(...)

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

"Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Pela dicção da LC 87/96 (Lei Kandir), a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá nas prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º), efetuadas por qualquer meio (sonoro, visual, magnético, escrito, etc), sendo que tais prestações são entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação (art. 12). Quadra também apontar que, as disposições normativas estabelecidas nos artigos 2º e 12 da Lei Kandir, foram repetidas tanto pela Lei Estadual 7.014/96, no seu art. 2º VII, quanto no

RICMS/BA-97, no art. 1º, §2º, VII. Tais fatos não poderiam ocorrer de forma diversa, uma vez que, a competência para estabelecer a materialidade do tributo e de seu fato gerados foi outorgada à lei complementar, não podendo outras normas infraconstitucionais delimitar novos horizontes sobre essas matérias.

Deste modo, diante das normas competentes para estabelecer os limites do imposto, entendo que só teríamos a cobrança do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis para a realização da transmissão entre emissor e receptor da mensagem, prestados de forma exclusiva pela empresa de telecomunicações, é que são passíveis da cobrança do ICMS.

Aliás, vislumbro a inoportuna aplicação da LGT e do RICMS/BA-97, alterado pela incorporação do Convênio ICMS 69/98, pelas razões susomencionadas. Toda a jurisprudência deste CONSEF, que se baseia nas mesmas normas citadas, não encontram mais eco na jurisprudência dos nossos Superiores Tribunais pátrios, v.g., o próprio STJ que já sumulou o entendimento que não incide ICMS sobre habilitação, na telefonia móvel.

*“SÚMULA N. 350 - STJ: O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”*

Ora, como a habilitação na telefonia móvel tem a mesma natureza da telefonia celular (são atividades meio), não há que se falar em ICMS devido, afastando-se assim, a infração quanto ao estorno indevido de débito do imposto sobre a habilitação das linhas telefônicas fixas.

Com a devida *venia*, conforme os argumentos já esposados acima e a jurisprudência cada vez mais consolidada do STJ, entendo que a interpretação trilhada por este Órgão, em diversos julgados anteriores, em situações similares ao presente PAF, não expressam a melhor interpretação sobre a materialidade dos fatos geradores do ICMS-Comunicação, ante os dispositivos constitucionais e legais pertinentes (Lei Kandir).

Pelo exposto, voto no sentido em dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para que seja julgado IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269280.0004/12-5, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$901.674,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Valtércio Serpa Júnior e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rodrigo Launde Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de janeiro de 2014.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS