

**PROCESSO** - A. I. Nº 298620.0004/13-7  
**RECORRENTE** - GALAXY BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0014-03/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11/11/2014

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0338-11/14**

**EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. a) ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, através do Convênio ICMS 59/06, da alteração nº 80 ao RICMS/BA, através do Decreto nº 10.072/06, que lhe acrescentou os §§2º, 3º e 4º ao art. 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição legal verificada na legislação tributária do Estado da Bahia, desde quando se referiram a valores constantes em documentos fiscais, o que tornou caracterizado o lançamento de ofício. **b) PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. **2. IMPOSTO DECLARADO NA DMA. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Infração não elidida. Refutadas preliminares de decadência e de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige crédito tributário de ICMS no valor de R\$140.640,75, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

Infração 1 - Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a novembro de 2008. Exigido o valor de R\$81.863,23, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo à fl. 06). Consta que “O Convênio ICMS 59/06 Dispõe sobre a adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o disposto no §3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre concessão de regime especial na área de ICMS para prestações de serviços públicos de telecomunicações. Utilizou crédito de anulação de valor relativo a prestação de serviço de comunicação.”

Infração 2 - Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a outubro de 2008. Exigido o valor de R\$11.368,17, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo às fls. 07 e 08).

**Infração 3 - Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares do imposto declarado na DMA - Declaração de e Apuração Mensal do ICMS, nos meses de janeiro e fevereiro de 2008. Exigido o valor de R\$47.409,35, acrescido da multa de 50%. (Demonstrativo à fl. 09).**

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 3ª JJF afastaram a alegação de decadência em razão do seguinte:

*Inicialmente, devo apreciar a arguição defensiva de que o direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário já houvera decaído.*

*O autuado sustentou que, com relação aos débitos oriundos de operações efetuadas nos meses de janeiro a setembro de 2008, no momento em que a fiscalização constituiu o crédito tributário, mediante a lavratura do Auto de Infração ora impugnado, já não mais lhe assistia este direito em relação a maior parte do crédito tributário pretendido, uma vez que já havia sido abarcado pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.*

*Consoante disposição do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS-BA/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Já o §5º do artigo 107-B do mesmo COTEB acima referido, estabelece que se considere ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Logo, o lapso temporal para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, I, do CTN e 107-B do COTEB acima citados, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período autuado alcança janeiro a novembro de 2008, valendo dizer que a contagem iniciou-se em 01/01/2009, com termo final em 31/12/2013.*

*Assim, como o Auto de Infração foi lavrado em 26 de setembro de 2013, e registrado no SIPRO (Sistema de Registro de Processos da SEFAZ), no dia 30 de setembro de 2013, conforme pode ser constatado no documento colacionado à fl. 32, considero que o lançamento tributário efetivamente se concretizou, configurando-se inequivocamente o direito subjetivo de a Fazenda Pública cobrar o tributo, com o nascimento para o contribuinte da obrigação de pagá-lo. Não há, portanto, no caso em análise, que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme arguido pelo impugnante.*

*Nestes termos, não deve prosperar a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.*

Quanto à preliminar de nulidade, esta foi rejeitada pela Decisão recorrida nos seguintes termos:

*No que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada por falta de fundamentação legal na acusação fiscal estampada na infração 01, sob a alegação de que pelo teor os artigos 112 e 113 do RICMS-BA/97 que lastreiam a infração infere-se que havendo recolhimento indevido de ICMS é passível de ser estornado e recuperado pelo contribuinte, constato que não deve prosperar a pretensão do autuado tendo em vista que além do enquadramento legal indicado na infração figura devidamente explicitado que o Convênio ICMS 59/06 dispõe sobre a adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o disposto no §3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre concessão de regime especial na área de ICMS para prestações de serviços públicos de telecomunicações. Logo, não há que se falar em falta de enquadramento legal, tendo em vista que os termos do Convênio ICMS 59/06, foram devidamente e expressamente recepcionados pela legislação tributária baiana através da Alteração nº 80 (Decreto nº 10072, de 15/08/06, DOE de 16/08/06), efeitos a partir de 16/08/06, que instituiu o art. 569-A do RICMS-BA/97, in verbis:*

*Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas em ato da COTEPE, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos a seguir e os demais procedimentos previstos no referido convênio:*

*[...]*

*§4º Não se aplica as regras referentes a estorno de débito constantes no §3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.*

*Assim, resta claramente evidenciado a integral correção do enquadramento legal atribuído a esse item da autuação,*

*inexistindo qualquer cerceamento de defesa como alegado pelo autuado, ante a clareza e o alcance da acusação fiscal que contempla todos os elementos imprescindíveis na determinação com segurança da infração e do infrator. Portanto, inexistindo nos autos qualquer que o inquene de nulidade, considero ultrapassada a preliminar suscitada e passo a tratar do mérito da autuação.*

No mérito, concluíram pela procedência da infração 01 com base na seguinte fundamentação:

*Ao enfrentar o mérito Em relação à infração 01 que acusa o contribuinte de ter efetuado estorno de ICMS em desacordo com a legislação de regência, em sede defesa o sujeito passivo sustentou que efetua ajustes em suas receitas, nos termos previstos na legislação, para que estas correspondam à efetiva prestação dos serviços prestados no período, corrigindo eventuais distorções.*

*Asseverou que nos casos em que não se concretiza prestação dos serviços não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual adota tomar medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do ICMS. Ressaltou que pelo fato de sua atividade ser peculiar, não permitindo identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, o obriga a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de telecomunicações previstas na cláusula terceira, §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98, ou seja, nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada unidade federada deve o contribuinte, de forma consolidada, emitir relatório interno, que permanecerá à disposição da fiscalização durante o mesmo prazo exigido para os documentos fiscais, contendo as informações relativas à nota fiscal, objeto do estorno, além dos motivos que o justificam.*

*Convém salientar que o cerne da questão a ser dirimida não tangencia, em qualquer de suas dimensões, a legitimidade dos estornos de débito efetuados pelo autuado e arrolados no levantamento fiscal, fl. 06, eis que a acusação fiscal alcança exclusivamente a desobediência expressa à legislação de regência. Como já abordado por ocasião do enfrentamento da preliminar de nulidade suscitada, a partir de 16/08/06 não mais vigorava a previsão estatuída pela cláusula terceira, §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98, uma vez que o Estado da Bahia, consoante o Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98.*

*Nestes termos, no período em que ocorrera o fato gerador, objeto da autuação, descabia ao impugnante realizar por iniciativa própria o estorno dos débitos, ora em lide, por não mais ser admissível, somente podendo ser realizado mediante pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF-BA/99, como se depreende nitidamente da inteligência do teor §4º do art. 112 do RICMS-BA/97, in verbis:*

*“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*[...]*

*§4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”*

*Resta assim evidenciado que o sujeito passivo descumpriu de forma inequívoca a legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e efetuou os estornos de crédito sem atentar para a vedação prevista no §4º do art. 569-A do RICMS-BA/97. Mantido esse item da autuação.*

A infração 2 foi declarada também Procedente:

*No que diz respeito à infração 02, que trata da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, conforme demonstrativos às fls. 07 e 08, o autuado afirmou que, para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação, é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie, sob pena de se extrapolar a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo legislador constituinte. Aduziu que o fato gerador do ICMS, na hipótese dos autos, só abrange a prestação de serviços cujo objeto seja telecomunicação, tal como definido no parágrafo primeiro, do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações - LGT. Sustentou também que o Convênio ICMS 69/98 é ilegal, por entender que as atividades nele previstas não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, uma vez que representam atividades preparatórias/acessórias e, portanto, alheias à prestação do serviço comunicação e baseando-se no posicionamento do STJ, pelo TIT e pela doutrina especializada. Justificou também que, com relação às tarifas administrativas e de assistência técnica cobradas dos assinantes, compõem a remuneração de custos preparatórios para a prestação dos seus serviços e, para que o assinante possa utilizar o serviço e ter acesso ao conteúdo contratado, realiza diversas atividades preparatórias que não se confundem com a efetiva prestação do serviço de comunicação ofertado,*

*consoante outorga da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/03 que define os serviços que estão sujeitos exclusivamente à incidência do ISS (item 14.02 da lista anexa à referida lei), de modo que, a toda evidência, não há como se pretender tributá-lo pelo ICMS.*

*Como se depreende das razões de defesa apresentadas pelo autuado, o seu entendimento não coaduna com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, in 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.”*

*Logo, ao contrário do entendimento externado na defesa, qualquer que seja a denominação que lhes sejam atribuída, os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, por força do contrato de adesão estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto. Ademais, consoante previsão da Lei Complementar 116/2003, não se configura incidência do ISS, por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos.*

*Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 0280-05/11 e JJF Nº 0015-01/12, exarados, respectivamente, pelas 5ª e 1ª Juntas de Julgamento Fiscal, que tratam da mesma matéria, cujas decisões foram mantidas pela segunda instância, consoante Acórdãos CJF Nº 082-12/13 e CJF Nº 0096-12/13, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.*

*Logo, a infração 02 subsiste integralmente.*

**A infração 3 também restou subsistente:**

*Quanto à infração 03 que trata da falta de recolhimento do ICMS nos valores de R\$24.216,49, em janeiro de 2008 e R\$23.192,86, em fevereiro de 2008, consoante explicitação discriminada no demonstrativo colacionado à fl. 09, cuja cópia foi entregue ao autuado, fls. 33 e 34, em sede defesa, o sujeito passivo alegou que, muito embora a fiscalização tenha alegado que parte do ICMS declarado não teria sido encontrado os pagamentos correspondentes, revendo seus arquivos do período, localizou em seus sistemas o registro do pagamento do imposto exigido e carreou aos autos cópias de seu controle interno, fls. 84 e 85. Em suma, essas se constituem as razões de defesa atinentes à infração 03.*

*Depois de examinar os elementos que compõem a apuração e os fundamentos desse item da autuação constato que não assiste razão ao impugnante, tendo em vista que, efetivamente, como se verifica na “Relação de DAEs - Ano 2008”, fl. 12, não consta do sistema de arrecadação da SEFAZ o recolhimento dos valores exigidos na infração 03, consoante demonstrativo à fl. 09.*

*Quanto às cópias dos registros de pagamento apresentados pelo autuado, documentos extraídos de seu sistema de controle interno, saliento que, por si só, essas cópias não têm o condão de comprovar, de forma inequívoca, os recolhimentos objeto da acusação fiscal, eis que não se constituem de recibo de depósito ou recolhimento, efetuado pelo impugnante junto a rede bancária de arrecadação da SEFAZ e por ela autenticada. Sendo assim, restou tolhida qualquer iniciativa, inclusive mediante diligência, para que, de forma cabal, pudesse ser confrontada a alegação da defesa com os dados constantes do sistema de arrecadação.*

*Desse modo, não tendo sido carreada aos autos a prova do efetivo recolhimento pelo sujeito passivo dos valores exigidos, resta caracterizada a infração 03.*

**Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.**

**Argui a decadência quanto aos créditos tributários referentes aos períodos de janeiro a setembro de 2008, com base no art. 150, §4º, do CTN e na jurisprudência dos Tribunais Superiores.**

**Suscita a nulidade da infração 1 em razão do enquadramento legal utilizado, pois, entende que, quanto a essa infração, o Auto de Infração foi lavrado pela fiscalização sob o fundamento legal dos artigos 112 e 113 do Decreto nº 6.284/97, os quais tratam da hipótese de estorno ou anulação de débitos de ICMS.**

**Argumenta que conjugação dos comandos contidos nesses dois dispositivos indica que, havendo**

recolhimento indevido de ICMS, tal valor é passível de ser estornado e recuperado pelo contribuinte.

Defende que o que de fato existe nos registros do recorrente são estornos de ICMS lançados em suas contas na forma de créditos, em razão de cancelamentos ou reduções dos serviços contratados que, por diversos motivos, deixaram de ser efetivamente prestados.

Diz que os estornos efetuados pelo recorrente estão, na forma prevista na legislação aplicável, suportados por relatórios internos de cancelamentos e notas fiscais emitidas para registrar tais operações. Entende que da leitura dos artigos indicados como infringidos no Auto de Infração e o procedimento adotado pelo recorrente é possível verificar que, ao contrário do que alega a fiscalização, o procedimento de estorno realizado também encontra fundamento na legislação do Estado da Bahia.

Entende que o enquadramento legal indicado no Auto de Infração prejudicou a sua defesa e argui a nulidade desse item da autuação com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Ao cuidar do mérito da infração 01 destaca inicialmente que considerando a sua numerosa base de assinantes, no exercício regular de suas atividades é fato comum ocorrer o cancelamento ou a suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, mas ainda não foram prestados.

Informa que antes do advento do Convênio ICMS 115/03, a grande maioria das empresas prestadoras de serviço de telecomunicações, possuía Regime Especial com seus respectivos Estados para escrituração e emissão de documentos fiscais e apuração das receitas provenientes da sua prestação de serviços de telecomunicações, emitindo, ao final de períodos mensais, notas fiscais por unidade da federação na totalidade do faturamento mensal.

Esclarece que, em virtude das disposições legais acerca da prestação de serviços de comunicação, como regra, está obrigado pela legislação do ICMS a emitir as faturas relativas aos seus serviços antes de decorrido o período ao qual tal cobrança está vinculada, ou seja, em que o serviço ainda não foi efetivamente prestado. Afirma que para conseguir que as suas faturas cheguem aos assinantes em tempo hábil para pagamento, executa dois processos em seu sistema gerencial, compreendidos como transação, que apura todas as receitas faturáveis relativas às suas atividades no período, gerando um extrato para a futura emissão das suas cobranças, e faturamento que, baseada nas informações geradas no processo de transação, emite as faturas de cobrança, remetendo-as aos assinantes.

Frisa que após a vigência do Convênio ICMS nº 115/03, passou a emitir notas fiscais diretamente a cada cliente/assinante, tributando suas operações no momento do processo de faturamento dos serviços a serem prestados.

Relata que em face da antecipação da apuração destes valores, era comum que no período entre os referidos processos ocorressem eventos posteriores alterando os valores dos serviços contratados, isto porque, nos casos de solicitação de cancelamento de serviços, ocorre a efetiva interrupção da prestação dos serviços a partir da data em que tal cancelamento foi solicitado, ainda que durante o período de referência já faturado. Afirma que havendo uma redução no valor do serviço prestado a base de cálculo dos impostos a eles relativa deve ser ajustada para corresponder à realidade da efetiva prestação e que nos termos previstos na legislação, efetuou os ajustes em suas receitas para que estas correspondessem à efetiva prestação dos serviços prestados no período, corrigindo eventuais distorções.

Assegura que não havendo a concreta prestação dos serviços não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual teve que tomar as medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do ICMS.

Esclarece que diante da peculiaridade sua atividade, não permitindo identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, obriga a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de

telecomunicações previstas no Convênio ICMS nº 126/98, cuja cláusula terceira, §3º, inciso I, dispõe que nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada unidade federada deve o contribuinte, de forma consolidada, emitir relatório interno, que permanecerá à disposição da fiscalização durante o mesmo prazo exigido para os documentos fiscais, contendo as informações relativas à nota fiscal objeto do estorno, além dos motivos que o justificam. Acrescenta revelando que obedece as regras contidas no aludido Convênio ICMS 126/98, por ser detentor do Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, fls. 87 a 91, elaborando relatório interno para documentar os registros dos estornos dos débitos.

Ressalta que com o advento da Lei Complementar nº 102/2000 que alterou o teor do art. 11, inciso III, alínea “c”, § 6º da Lei complementar nº 87/96, que passou a tributar em proporções iguais (50%) pelos Estados de domicílio do prestador do serviço e de localização do seu tomador, quando estiverem presentes em Estados distintos, como é o caso em questão. Informa que, nestes termos o tributo devido foi recolhido em partes iguais nos Estados de São Paulo e Bahia, depois da apuração dos valores relativos entre os meses de janeiro e novembro de 2008.

Assevera que estando localizada no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes traçadas por este Estado para fins de apuração e recolhimento do imposto, as quais têm como base o Convênio ICMS 126/98 e foram devidamente observadas. Observa que eventual legislação baiana impedindo a aplicação das disposições do aludido Convênio para fins de realização do estorno de débitos indevidamente lançados em sua escrita fiscal deve ser aplicada exclusivamente aos contribuintes lá estabelecidos, não sendo oponível às prestações de serviços tributáveis pelo ICMS oriundas de contribuintes estabelecidos em outros Estados.

Observa que a anulação dos serviços decorre diretamente da constatação de que, de fato, não houve sua efetiva prestação e, por conseguinte, não foi caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS, e de que agiu e age em completa consonância com o procedimento que lhe foi outorgado pelo Estado de São Paulo por meio de Regime Especial, é evidente que parcela alguma do ICMS pode ser exigida sobre estes valores, tampouco quaisquer penalidades poderão lhe ser impostas.

Afirma que o Convênio ICMS nº 115/03, que tem por objetivo uniformizar o cumprimento das obrigações acessórias pelos prestadores de serviço de comunicação sujeitos a emissão de documentos fiscais em via única por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, do qual o Estado da Bahia também é signatário e que se aplica as suas atividades, sempre deve ser interpretado tendo por base as regras de emissão e escrituração fiscal do Estado de localização do contribuinte, devendo apenas manter e entregar arquivos eletrônicos aos Fiscos das demais Unidades Federativas nas quais estejam localizados os tomadores dos seus serviços, sem, contudo, estar obrigada a observar estritamente as disposições relativas a obrigações acessórias eventualmente expedidas por estes Estados.

Diz ser norma cogente no Direito Tributário a possibilidade de estorno de valores debitados indevidamente (tais quais os relativos aos serviços cancelados ou não prestados), pois se assim não for, os contribuintes serão compelidos ao recolhimento de tributos, sobretudo de ICMS, sobre valores que não compreendem as suas respectivas bases de cálculo. Acrescenta frisando que a possibilidade de anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação nos casos de valor faturado indevidamente é prevista através do código “2.205”, constante dos Códigos Fiscais das Operações e Prestações - CFOP, estatuído pelo Ajuste SINIEF de 15/12/1970.

Por fim, sustenta que, diante da correção do procedimento adotado, nos termos da legislação vigente, registrou todas as suas operações nos relatórios e livros próprios, verifica-se ilegitimidade da pretensão da fiscalização em exigir o ICMS sobre os valores relativos aos estornos dos serviços.

Quanto à infração 2 relativa às exigências pela falta de recolhimento do ICMS na prestação de

serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados decorrentes da não inclusão na base de cálculo do ICMS de valores cobrados dos assinantes a título de assistência técnica, o impugnante refuta acusação fiscal nos termos a seguir resumidos.

Depois de tecer comentários acerca dos dispositivos constitucionais estampados nos artigos 155 e 146 da CF/88, reproduz o inciso II do art. 2º e o inciso VII do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 para assinalar que, para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação, é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie, sob pena de se extrapolar a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo legislador constituinte.

Aduz ser evidente que as receitas apontadas pela fiscalização não se tratam de receitas oriundas da prestação de serviço de telecomunicação propriamente dito, não podendo compor a base de cálculo do ICMS, por se tratarem de atividades específicas distintas, sujeitas à incidência exclusiva do ISS, do que cita o art. 1º, §2º, da LC 116/03, além do subitem 14.02 da Lista Anexa a referida Lei, na qual prevê a incidência do ISS sobre os serviços de assistência técnica.

Para corroborar sua tese trás a colação trechos de ensinamentos dos juristas, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, com o fito de evidenciar a definição do alcance da regra-matriz de incidência do ICMS e a vinculação da cobrança do ICMS à existência de uma prestação onerosa do serviço de comunicação exercida pelo prestador.

Cita os artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações - LGT e a Resolução nº 73/98 para assinalar o fato gerador do ICMS, na hipótese dos autos, só abrange a prestação de serviços cujo objeto seja telecomunicação, tal como definido no parágrafo primeiro, do art. 60 da LGT. Afirma que o débito autuado decorre da tentativa da fiscalização de incluir na base de cálculo do imposto valores decorrentes de serviços preparatórios e auxiliares que não se enquadram no conceito de comunicação.

Depois de transcrever a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, afirma que não poderia o referido Convênio ampliar a base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, representando patente violação aos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade que norteiam o direito tributário. Cita decisões do STJ e do TIT para asseverar que não restam dúvidas de que as atividades previstas no Convênio ICMS 69/98 não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, uma vez que representam atividades preparatórias/acessórias e, portanto, alheias à prestação do serviço comunicação.

Esclarece que às exigências oriundas das receitas de prestação de serviços de assistência técnica, se referem a valores cobrados dos usuários pela prestação de serviços que também não se confundem com os serviços de telecomunicação a eles prestados. Acrescenta que os serviços de assistência técnica foram ofertados de forma autônoma, representando atividades auxiliares ao serviço de televisão por assinatura por ela executado e as receitas a eles inerentes eram também cobradas, registradas e precificadas de forma autônoma, pois, distintos da prestação dos serviços de televisão por assinatura, conclui-se que não há que se falar em incidência do ICMS sobre tais valores, tendo em vista que tal atividade também não está compreendida dentro do campo de incidência do imposto.

Sustenta ser evidente a distinção entre os serviços autuados dos serviços de telecomunicação, e que por isso, o próprio ordenamento tributário vigente dispensa tratamento diferenciado para tais atividades, inclusive em legislações diferentes de competências distintas. Destaca que, exercendo a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/03 define os serviços que estão sujeitos exclusivamente à incidência do ISS (item 14.02 da lista anexa à referida lei), de modo que, a toda evidência, não há como se pretender tributá-lo pelo ICMS.

Conclui arrematando que, acorde as razões expendidas, mostra-se descabida a exigência da fiscalização relativamente à incidência do ICMS sobre as receitas consideradas na constituição do lançamento impugnado (tarifas e serviços de assistência técnica), o qual deverá ser cancelado por este Órgão Julgador.

No que diz respeito à infração 03 requer a extinção do débito aduzindo que realizara o recolhimento das exigências apontadas na acusação fiscal e apresenta às fls. 84 e 85, cópia de documentos extraídos de seu sistema de controle interno para comprovar sua alegação. Observa que, a despeito deste fato, tendo em vista que os valores exigidos pela fiscalização referem-se a obrigações pertinentes a períodos anteriores a cinco anos, informando que até o momento não localizou as vias físicas das guias que suportaram os recolhimentos efetuados.

Às fls. 195-199, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Ramos Coelho Sento-Sé, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Argumenta que todas as infrações estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e que o lançamento atende a todos os requisitos do art. 39 do RPAF.

Frisa que as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidades constantes no Recurso Voluntário devem ser rechaçadas em razão do art. 167, I, do RPAF.

Afasta a alegação de decadência em razão do quanto disposto no art. 107 do COTEB.

Quanto à infração 01, observa que a legislação do Estado da Bahia (arts. 112 e 113 do RICMS vigente à época) determina que os débitos fiscais somente podem ser estornados ou anulados quando não se referirem a valores constantes em documentos fiscais, vale dizer, os valores relativos a documentos fiscais não poderão ser anulados mediante notas fiscais de cancelamento.

Observa que o §4º do art. 112, do RICMS vigente à época, determina que o débito fiscal lançado indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF.

Diz que inexistente previsão na legislação baiana autorizando o prestador de serviço de telecomunicação a proceder o estorno automático do débito fiscal. E que o sujeito passivo somente estaria autorizado a efetivar o estorno, por conta de serviço não prestado, na forma do art. 73 e 74 do RPAF, ou seja, que o contribuinte deveria ter ingressado com o pedido de restituição de tributo estadual, perante a autoridade competente, devidamente instruído com as informações e documentos mencionados nos incisos do art. 74 do RPAF.

Quanto à infração 2, diz que a tese recursal não encontra respaldo no teor da Cláusula Primeira do Convenio ICMS 69/98, conforme a qual incluem-se na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviço 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.

Defende que está perfeitamente emoldurado no campo de incidência do ICMS os valores incondicionais cobrados dos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, por força de contrato de adesão, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço do total do serviço de comunicação.

Argumenta que a Decisão do STJ no REsp 1.176.753, julgado na sistemática dos Recursos repetitivos, ainda está pendente de Decisão final e não vincula o órgão administrativo. Diz que o CONSEF não tem competência para afastar a aplicação da legislação tributária estadual, art. 167, III, do RPAF. Observa que a Decisão do STF no RE 572.020 envolve tão somente a habilitação de telefone celular móvel,



matéria estranha ao lançamento tributário sob apreço.

Quanto à infração 3, diz que os documentos de fls. 84 e 85 são cópias de controle interno e não têm o condão de comprovar o recolhimento do imposto. E que as Relações de DAEs do ano de 2008 (constante nos autos) permitem concluir pela inexistência de recolhimento dos valores exigidos no demonstrativo fiscal (fl. 09).

Em 10/06/2014, a 1ª CJF entendeu que o processo deveria ser encaminhado ao NAIPE/PROFIS (Núcleo Auxiliar de Inteligência da PGE/PROFIS) para analisar a infração 02 em razão do julgamento do ERESP 456.650/PR, pela Primeira Seção do STJ, bem como do julgamento proferido no AgRg nos EDcl no Ag 883278/RJ.

Às fls. 206/210, o NAIPE/PROFIS, por intermédio de sua Coordenadora, a Procuradora Rosana Jezler Galvão, apresenta entendimento no sentido de que a matéria analisada no presente Processo Administrativo Fiscal não se confunde com a que foi analisada pela Primeira Seção do STJ quando do julgamento do ERESP 456.650/PR. Assevera que a presente autuação fiscal se refere à assistência técnica habitual e onerosa em equipamentos próprios do contribuinte e que isto não foi discutido nos precedentes do STJ. No seu entender, a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97) define de forma geral e ampla o que seja serviço de valor adicionado, mas, não enumera que serviços são considerados como de valor adicionado, e o que vem sendo julgado nos tribunais e que foi pacificado no STJ no ERESP 456650/PR é no sentido de que o “*serviço prestado por provedor de internet que possibilita a conexão do usuário da internet é serviço de valor adicionado e sobre ele não incide ICMS*”. Ratificou, portanto, o Parecer já emitido pela PGE/PROFIS às fls. 195/199.

#### **VOTO (Vencido quanto a preliminar de mérito da Decadência)**

A preliminar de nulidade da infração 1 deve ser rejeitada, pois o enquadramento legal (art. 112 e 113 do RICMS), bem como a descrição da infração (“utilizou crédito de anulação de valor relativo a prestação de serviço de comunicação”) deixam clara a infração imputada, que é a de realizar estorno de débito de valor constante em documento fiscal.

Quanto à arguição de decadência, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que, no que se refere à infração 01, houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

[...]

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,*

*sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

*"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições paraíscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

**"PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

**I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

**II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

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

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e

dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma Súmula Vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, *in verbis*:

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

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

“Art. 150. (...)

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

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo *a quo* do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Destarte, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

No presente caso, houve na infração 01 um recolhimento a menor do imposto, decorrente da utilização indevida de crédito fiscal (estorno de débito em desacordo com a legislação), o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

O mesmo não se aplica às infrações 2 e 3, nas quais os fatos geradores ocorreram sem que o contribuinte recolhesse o ICMS nem mesmo parcialmente.

Assim sendo o prazo decadencial, quanto à infração 1, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato

gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.*

*1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

*2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

*3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.*

*A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).*

*4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

*5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

*[...]*

*(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)*

*TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.*

*1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.*

*2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.*

*3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.*

*4. Recurso especial não provido.*

*(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.*

*1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.*

*Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.*

*2. Recurso especial provido.*

*(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)*

*AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.*

*CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.*

*APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.*

*[...]*

*6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

*7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

*8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

*9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

*[...]*

*(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)*

No presente caso, a ciência do autuado somente ocorreu em 02/10/2013, destarte, acolho a arguição de decadência para excluir todos os fatos geradores da infração 01 ocorridos entre 31/01/2008 a 30/09/2008.

Quanto à materialidade da infração 01, há de se observar que o Recorrente não cumpriu os procedimentos previstos no RICMS para restituição do valor do ICMS recolhido mediante documento fiscal.

Conforme bem observou a Decisão de primeira instância: “o cerne da questão a ser dirimida não tangencia, em qualquer de suas dimensões, a legitimidade dos estornos de débito efetuados pelo autuado e arrolados no levantamento fiscal, fl. 06, eis que a acusação fiscal alcança exclusivamente a desobediência expressa à legislação de regência. (...) a partir de 16/08/06 não mais vigorava a previsão estatuída pela cláusula terceira, §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98, uma vez que o Estado da Bahia, consoante o Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as

*Unidades federadas que menciona a não aplicarem o §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98.”*

Destarte, não poderia o Recorrente ter realizado diretamente o estorno dos débitos como o fez, uma vez que o ICMS foi destacado em documento fiscal, e, conforme preceitua o art. 112 (*caput*) e do RICMS vigente à época, o estorno ou anulação do débito fiscal somente pode ser realizado se o valor não constar em documento fiscal. Logo, caberia ao Recorrente ter realizado Pedido de Restituição para reaver o imposto recolhido a maior, conforme prescreve o §4º do mencionado dispositivo regulamentar:

**Art. 112.** *O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

**§4º** *O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”*

Infração 1 Parcialmente Procedente, excluídos os fatos geradores alcançados pela decadência.

No que tange à infração 2, note-se que se está exigindo ICMS-Comunicação sobre o serviço de assistência técnica que é prestado pelo recorrente nos aparelhos de sua propriedade que estão em poder dos seus clientes.

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 nº 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 que a assistência técnica realizada nos aparelhos fornecidos pela empresa prestadora do serviço de comunicação visa tão somente a instalação e a manutenção de tais aparelhos, e não a comunicação em si. 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, o serviço de TV por assinatura atinge esse desiderato, pois, fornece ao contratante do serviço o acesso aos diversos canais de comunicação constantes na grade televisa. Já o serviço de assistência técnica 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 instalação e manutenção dos aparelhos eletrônicos.

Assim, o serviço de assistência técnica se encaixa, portanto, no conceito de serviço de valor adicionado, diferentemente do serviço de TV por assinatura, este último sim um 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).

Desta forma, não incide ICMS sobre os serviços complementares e de valor adicionado, entre os quais se enquadra o serviço de assistência técnica, bem como o auxílio à lista, 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 de 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)

Ressalte-se que nada obstante os julgados do STJ se referirem ao serviço de provedor de acesso à internet, o entendimento exarado na sua jurisprudência não se limita a tal serviço, haja vista que resta pacífico que o ICMS-Comunicação não incide sobre serviço de valor adicionado, ou seja, sobre serviços conexos, suplementares, preparatórios, que são meios, e não fim. Vejam-se os julgados do STJ:

***PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.***

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art.2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a Decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em Recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto

no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. INOBTANTE SEJAM ESSENCIAIS E SUJEITOS À COBRANÇA DE TARIFA, OS SERVIÇOS CONEXOS AO DE COMUNICAÇÃO (PREPARATÓRIOS, ACESSÓRIOS OU INTERMEDIÁRIOS) NÃO SE CONFUNDEM COM A ATIVIDADE FIM DE TRANSMISSÃO (EMISSÃO OU RECEPÇÃO) DE INFORMAÇÕES DE QUALQUER NATUREZA, ESTA SIM, SUJEITA AO ICMS. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP.1.176.753/RJ, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 19.12.2012.RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.**

**1. A prestação de serviços conexos ao de comunicação (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim do processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.**

2. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS. Precedente: REsp. 1.176.753/RJ, Rel.Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 19.12.2012, representativo da controvérsia. Ressalva do ponto de vista do Relator.

3. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1197495/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 30/08/2013)

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 quanto à infração 2, 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 ICMS 69/98, nem mesmo de Lei Estadual que preveja de forma idêntica o seu conteúdo. Portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços complementares e de valor adicionado, entre os quais está o de assistência técnica.

Por fim, quanto à infração 3, deve-se ressaltar que o Recorrente alegou que realizou o recolhimento do imposto conforme documentos de fls. 84 e 85, que são cópias de documentos extraídos de seu sistema de controle interno. Todavia, tais documentos não são suficientes para elidir a autuação fiscal. Destarte, em razão da ausência dos comprovantes de pagamento, resta Procedente a infração 3.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário para reconhecer a decadência de parte dos fatos geradores da infração 1 e reconhecer a Improcedência da infração 2.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto a preliminar de mérito da Decadência)**

Em que pese a boa fundamentação, amparo nas decisões de Tribunais Superiores e citação da Súmula Vinculante nº 08 do STF, verifico que o seu posicionamento pelo acolhimento da preliminar de mérito de decadência em relação à infração 1, vai de encontro as decisões deste Conselho.

No que se refere à infração 1, conforme ressaltado no voto, o contribuinte “*utilizou crédito de anulação de valor relativo a prestação de serviço de comunicação*”, procedimento que é vedado pela legislação que rege a matéria. Logo, com relação aos valores que foi creditado mediante infringência da legislação do ICMS (indevido), não se pode dizer que houve recolhimento em parte

do tributo.

Consequentemente, conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, os débitos oriundos de operações efetuadas nos meses de janeiro a setembro de 2008, no momento em que a fiscalização constituiu o crédito tributário, mediante a lavratura do Auto de Infração em 26/09/13, ainda assistia este direito ao Fisco promover o lançamento do crédito tributário pretendido, uma vez que ainda não havia sido abarcado pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, como previsto no art. 107-A, I, do COTEB (Lei nº 3.956/81) que prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cuja homologação é prevista no §5º do art. 107-B do mesmo COTEB, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No que se refere à Súmula Vinculante nº 8, a mesma não se aplica ao ICMS e sim à esfera da Administração Pública Federal, a quem compete gerir as contribuições previdenciárias, conforme Parecer proferido pela PGE/PROFIS, diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008. Logo, a mencionada Súmula não vinculam a Administração Estadual Baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente disposição expressa legislação federal e estadual, acima citada.

Nestes termos, não deve prosperar a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento, com relação à infração 1.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e de mérito, 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 **298620.0004/13-7**, lavrado contra **GALAXY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$140.640,75**, acrescido da multa de 60% sobre R\$93.232,40 e 50% sobre R\$47.409,35, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alíneas “f” e “a” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência e de mérito) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho R. Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de Decadência e de mérito) – Conselheiros (as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de Decadência e de mérito)

MARIA HELENA DE MEDNONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS