

A. I. Nº - 269135.0003/15-0  
AUTUADO - TELEFÔNICA BRASIL S/A  
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JUNIOR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27.07.2016

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0122-04/16

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. “SERVIÇOS” E “SERVIÇOS ADICIONAIS” A cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, diz 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. Ausência de comprovação de erro material do levantamento fiscal. Rejeitado o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2014, exige ICMS no valor de R\$344.561,01 acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta do seu recolhimento na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração: *Devido a não tributação pelo ICMS de serviços de comunicação para clientes diversos. Contribuinte não ofereceu a tributação diversas receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços a contribuintes não isentos, conforme lançado nos registros magnéticos entregues a fiscalização conforme determina Convênio ICMS 115/03. Sendo a base de cálculo do imposto determinada conforme Art. 52 do RICMS Dec. 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e respectivos registros magnéticos na forma do Convênio ICMS 115/03, todos apensos a este PAF.*

Por advogados legalmente constituídos (fls. 88/104) a empresa, preliminarmente, observa a tempestividade de sua defesa e transcreve a infração a ela imputada.

Em seguida, diz que o lançamento fiscal não pode prosperar uma vez que:

1. Grande e expressiva parte dos serviços autuados não se configura fato gerador do ICMS - comunicação, pois não compreende serviços efetivamente de comunicação (Convênio nº 69/98);
2. Parte das receitas autuadas diz respeito à recarga de créditos em telefônica pré-paga, cujo ICMS foi previamente recolhido, nos termos do Convênio nº 126/98;
3. A autuação fez incidir o imposto sobre serviços prestados a entidades constitucionalmente imunes;
4. Sucessivamente, ainda que se entenda devido algum valor a título de ICMS, tal valor não deverá ser calculado na forma pretendida pelo fisco, pois faz incidir o imposto estadual sobre base de cálculo fictícia (*gross up*), majorando-se o imposto supostamente devido.

Passa a discorrer a respeito dos temas acima elencados, como se segue.

Da não-incidência do ICMS sobre as receitas autuadas. Esclarece que o fisco autuou, indiscriminadamente, as rubricas denominadas “serviços contratados” e “serviços” sem se ater a cada um dos serviços específicos contido dentro das duas nomenclaturas genéricas. Sendo assim, acabou por autuar, indevidamente, serviços-meio e meramente acessórios ao serviço de comunicação propriamente dita (Convênio nº 69/98), bem como, serviços de recarga de telefonia pré-paga, cujo ICMS já foi anteriormente pago, quando da disponibilização do crédito (Convênio nº 126/98).

Ressalta de que o primeiro pressuposto para a incidência do ICMS - comunicação é a existência da comunicação. No entanto, para nele falar é necessária uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço, conforme se extrai do art. 155, II, da CF/88 e do art. 2º, III, da LC nº 87/96 (transcrito). Sem tal pressuposto, não é legítima a tributação pelo ICMS de atividades que não envolvam uma relação comunicativa (transmissão de mensagem enviada pelo emissor “A” para o receptor “B”).

Não obstante tal premissa, em 19/06/1998 foi editado o Convênio ICMS nº 69/98, aprovado no Estado da Bahia pela Lei Estadual nº 11.899, de 30/03/2010, que considerou incluídos na base de cálculo do imposto os serviços de valor adicionado e suplementares, os quais não compreendem a prestação efetiva de serviço de comunicação.

No entanto, tal Convênio padece de grave vício material, uma vez que a “assinatura”, bem como os demais serviços dele objeto são absolutamente estranhos ao fato gerador do ICMS - comunicação. E esta matéria resta pacificada no STJ que, com decisão, por unanimidade, prolatada nos autos do REsp nº 402.047/MG declarou ilegítima toda a sua cláusula primeira, sendo este o entendimento desde então aplicado de forma pacífica nas duas Turmas da Primeira Seção do STJ. Neste caminhar, transcreve o julgamento do REsp representativo de controvérsia nº 1.176.753/RJ.

Menciona, ainda, que o Pleno do STF, igualmente, analisou a questão, concluindo com o entendimento do STJ, *“pela absoluta falta de identidade das mencionadas atividades-meio com o figurino constitucional do imposto estadual, nos autos do RE nº 572.020”*.

Com tal argumentação, os serviços glosados pelo fisco como “serviços contratados” e “serviços” não se confundem com a atividade-fim da comunicação, esta sim, tributada pelo ICMS, já que vantagens e facilidades postas à disposição dos contratados pela operadora (serviços de valor adicionado).

No presente caso, verificou que na autuação se pretendeu, justamente e ao arrepio da jurisprudência há muito consolidada, valer a incidência do ICMS sobre os mencionados serviços constantes do Convênio ICMS nº 69/98, os quais estão elencados dentro das rubricas “serviços contratados” e “serviços”, conforme planilha juntada aos autos pela própria fiscalização.

Exemplifica com as seguintes notas fiscais, cujas faturas apresenta:

. Nota fiscal nº 17928, datada de abril de 2012 (doc. nº 04), emitida pela VIVO S/A, que, apesar de não se referir ao período autuado, se amolda perfeitamente ao presente caso, uma vez que *“a nomenclatura dada aos serviços é exatamente a mesma para qualquer cliente e para qualquer período autuado”*. Da sua simples análise, verifica-se que o valor sobre o qual o fisco pretende cobrar ICMS na verdade corresponde a serviço de “troca de aparelho”, o qual não se configura serviço de comunicação, não havendo em se falar, portanto, em incidência de ICMS.

. Nota fiscal nº 284958, datada de julho de 2012 (doc. nº 04), também emitida pela VIVO S/A. A fiscalização ao autuar, indiscriminadamente, as rubricas “serviços contratados” e “serviços” acabou por exigir ICMS sobre recarga de telefonia pré-paga (recarga de celulares pré-pagos), cujo imposto já fora recolhido, anteriormente, quando da disponibilização do crédito ao cliente.

Passa, em seguida, a analisar a incidência do ICMS sobre o sistema pré-pago de telefonia. Transcrevendo a Cláusula VII do Convênio ICMS nº 126/98, ressalta de que o Estado da Bahia o aderiu, estando suas determinações inseridas no art. 190, do RICMS/12. Diz que na telefonia pré-paga o fato gerador do ICMS ocorre quando da disponibilização do cartão pré-pago ao intermediário ou quando da habilitação dos créditos (caso em que tenha havido dispensa do intermediário). Em assim sendo, não há que se falar em destaque e conseqüente recolhimento de ICMS por meio da fatura do usuário, que apenas realizou a compra dos créditos para uma terceira linha.

E finaliza afirmando que tal como nos indicados, diversos outros serviços abrangidos pelas rubricas “serviços contratados” e “serviços” não atraem a incidência de ICMS, não havendo razão, portanto, para manutenção da autuação, devendo tais serviços ser excluídos da autuação através *“de nova verificação fiscal, oportunidade na qual serão apresentadas as notas fiscais objeto da presente autuação”*.

Informa, em seguida, de que alguns serviços que foram autuados se destinaram a entidades constitucionalmente imunes por força do art. 150, VI, alíneas “b” e “c”, da Constituição de 1988, a exemplo sobre serviços prestados a organizações sindicais (Sindicato dos Trabalhadores do Ramo Químico/Petróleo do Estado da Bahia).

Sendo assim, requer a exclusão das parcelas autuadas relativas a serviços prestados a entidades amparadas pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição, se mostrando imprescindível a realização de nova verificação fiscal para atestar e quantificar os fatos ora narrados.

Continuando, diz que na remota hipótese de manutenção da autuação fiscal quanto aos pontos impugnados, deve ser recalculado o tributo devido, em obediência ao princípio da legalidade.

Sustenta que, à revelia do art. 13, III, da LC nº 87/96 - segundo o qual *“a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”*, o fisco simplesmente presumiu este valor, incluindo nele montante que a empresa deveria acrescentar, hipoteticamente, ao valor cobrado, para fazer face ao dever fiscal. Ou seja, adotou uma base de cálculo absolutamente ficta, em desconsideração ao real *preço de serviço*.

Afirma que diante de uma situação de não pagamento, deve o fisco calcular o imposto com base no preço praticado pelo contribuinte, e não presumindo valores diferentes dos cobrados na base de cálculo. Que se o imposto integra sua base de cálculo, tal fato significa simplesmente que o contribuinte deve retirar do preço cobrado (base de cálculo) o montante do imposto a ser entregue ao fisco.

Para melhor compreensão do que expõe, apresenta cálculo comparativo do imposto pela técnica do cálculo “por dentro” e “por fora” para concluir que: *Para o adquirente da mercadoria/serviço tributável, portanto, a diferença entre as técnicas de cálculo do imposto reside no montante que deverá ser desembolsado pela aquisição: no cálculo ‘por dentro’, o desembolso do comprador será exatamente o valor do preço avençado; se o imposto correr ‘por fora’, o adquirente deverá desembolsar o valor do preço avençado acrescido do tributo devido.*

E nesta sua explicação entende de que o fisco na sua relação com o contribuinte faz a distinção destas duas técnicas através da alíquota efetivamente praticada, ou seja: *“Quando o cálculo do tributo é feito ‘por dentro’, a alíquota real não corresponde à nominal, o que sói ocorrer apenas no cálculo ‘por fora’, explicando, minuciosamente o que ora expõe.*

Assinala que a questão está sendo submetida ao STF, em decorrência do REsp nº 1.190.858/BA. Registra que, neste caso, o STJ, inicialmente, havia referendado a sua tese através da confirmação, pela Turma, do acórdão proferido pelo TJBA. Contudo, posteriormente, deu provimento aos embargos de divergência interpostos pelo Estado, reformando sua decisão. Aduz

que, por certo, o STF, na linha do entendimento prolatado no RE nº 212.209/RS, declarará que o ICMS deve incidir sobre o preço real, efetivamente praticando, e não sobre base de cálculo fictícia, como no caso.

Requer diligência objetivando:

- (a) *Sejam retirados da autuação os valores referentes aos serviços abrangidos pelas rubricas “serviços contratados” e “serviços” que não compreendam serviços efetivamente de comunicação (Convênio nº 69/98), bem como a parcela correspondente à recarga de créditos de telefonia pré-paga cujo ICMS já foi previamente recolhido quando da disponibilização do crédito, nos termos do Convênio nº 126/98;*
- (b) *Sejam retirados da autuação os valores referentes aos serviços prestados a entidades constitucionalmente imunes;*
- (c) *Após efetuadas as diligências acima, seja calculado o real ICMS remanescente a pagar, multiplicando-se a receita autuada (somatório das NFST's) pela alíquota de ICMS aplicada no período.*

Pede ainda:

1. A concessão de prazo de 90 dias para juntada de eventuais documentos aptos aos esclarecimentos das questões em discussão.
2. O cancelamento do Auto de Infração e o seu arquivamento.
3. O cadastramento do nome do advogado EDUARDO FRAGA, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, nº 04, 8º e 9º andares, Ed. Aliança Comercial, Comércio, Salvador/BA, CEP 40.015-190, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade.

O autuante presta sua informação fiscal (fls. 212/216).

Discorda do primeiro argumento do impugnante, uma vez que os Estados signatários do Convênio ICMS nº 69/98 firmaram entendimento no sentido de que devem serem incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre serviços de telecomunicação 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 aperfeiçoem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. E isso foi o que demonstrou a autuação mediante as tabelas anexas com os registros das notas fiscais efetivados nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, sem a devida tributação.

Em assim sendo, a apuração da base de cálculo encontra respaldo no art. 13 da LC nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, e no RICMS-BA. Tratando-se da base de cálculo, nela estão incluídos os valores cobrados relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Transcreve o art. 13, III e seu § 1º, da LC nº 87/96, bem como, o art. 17, VIII e § 11, da Lei nº 7.014/96, para afirmar que *“ao contrário do que defende o Impugnante, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”*, em estrita observância aos preceitos constitucionais.

Quanto às notas fiscais apresentadas pelo impugnante para corroborar os seus argumentos, ressalta de que o impugnante, a seu ver, as apresentou apenas no intuito de confundir o julgador, pois como as mesmas não se referem ao período fiscalizado (2014), os exemplos mostrados não caracterizariam que a fiscalização cobrou tributação sobre “mudança de aparelho” e nem sobre “recarga de telefonia pré-paga”. E acrescenta: *“A fiscalização está cobrando o ICMS do exercício de 2014, decorrente da falta de tributação de “serviços” e “serviços contratados” prestados pela impugnante aos seus clientes. Não há neste PAF nenhuma cobrança de “mudança de aparelho”*

*e nem sobre “recarga de telefonia pré-paga”, como alega a impugnante. Usar exemplos de Notas Fiscais de outros exercícios com cobranças de outra natureza, diversa de “serviços”, para justificar que este não deveria ser tributado, mais uma vez, é querer confundir o julgador”.*

Quanto ao argumento de que aqui se estar a exigir imposto sobre serviços prestados a destinatários constitucionalmente imunes, é argumentação sem respaldo legal, “já que nas operações de compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem”, contratado a terceiros pelos mesmos. Portanto, a cobrança do ICMS na prestação de serviços a sindicatos, templos ou igrejas de qualquer natureza é sim devida, não encontrando amparo em nenhuma das hipóteses de não incidência previstas no art. 3º da Lei nº 7.014/96.

Comenta de que o impugnante afirmou de que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço de telecomunicação, ou seja, o valor faturado e que neste valor já se encontra embutido o valor do ICMS, mas que o fisco preferiu ignorar esta sistemática e utilizou uma base de cálculo presumidamente acrescida de valores indevidos.

A respeito deste cálculo, esclareceu que quando da apuração da base de cálculo do imposto, procedeu na forma prevista na legislação tributária estadual que prevê que o ICMS integra a sua própria base de cálculo (art. 17, VIII e § 1º, I, da lei nº 7.014/96).

Ressalta, ainda, que no levantamento fiscal elaborado, observa-se que todos os valores apurados pela fiscalização estão registrados nas colunas “Isentos” e “Outras” do livro Registro de Saída, ou seja, *“a autuada ao prestar serviços tributados de telecomunicação, entendeu, por sua conta e risco, que tais serviços não eram tributados pelo ICMS. Estes lançamentos fiscais nas colunas “Isentos” e “Outras” confirmam que a autuada não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço”.*

Entende desnecessário o pedido de diligência fiscal já que todos os levantamentos foram devidamente realizados, não devendo ser retirados nenhum dos valores constantes nos mesmos.

Requer a procedência do lançamento fiscal.

O presente processo foi incluído na pauta suplementar do dia 30/06/2016. Após análise e discussão, os membros desta 4ª JFJ entenderam que ele se encontra sanado para julgamento.

## VOTO

Inicialmente rejeito o pedido de diligência formulado pelo impugnante por entender ser ele desnecessário para o deslinde da questão ora em discussão e tudo com base nas determinações legais contidas no art. 147, I, do RPAF/BA.

O impugnante é uma empresa com atividade de prestação de serviços de telecomunicação (telefonia celular). O ICMS ora exigido tem por acusação que o contribuinte deixou de tributar receitas oriundas de prestações de “serviços” e “serviços adicionais” de telecomunicação a contribuintes não isentos.

Inicialmente a empresa advoga, em síntese que: (i) as atividades objeto do lançamento fiscal caracterizam-se como atividades preparatórias (atividades-meio) ao serviço de telecomunicação propriamente dito (atividade-fim), ou serviços de valor adicionado, e com o qual não se confundem; (ii) a ampliação da hipótese de incidência do ICMS - Comunicação pretendida pelo Convênio ICMS nº 69/98 revela-se ilegítima, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, os chamados “serviços adicionais” não se configuram como serviços de telecomunicação e, portanto, não poderiam ser tributados pelo ICMS.

Sobre tal tema, inúmeros são os processos que já tramitaram e que tramitam neste Colegiado sobre a mesma matéria e todos com o mesmo desfecho (exemplos: Acórdão CJF nº 0099-12/11, CJF nº 0300-12/12). Sendo assim, transcrevo o voto prolatado em decisão, por unanimidade, da 2ª CJF (sessão de 18/12/2013) através do Acórdão CJF 0432-12/13, cuja relatora foi a i. Conselheira Dra.

Denise Mara Andrade Barbosa que expõe de maneira clara e objetiva o posicionamento deste órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia:

[...]

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

*Como bem pontuou a PGE/PROFIS, o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 definiu que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:*

*Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

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

*Lei nº 7.014/96:*

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

*(...)*

*III - a prestação de serviços de comunicação.*

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*(...)*

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

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 11. 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. (acrescentado ao art. 17 pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10).*

*Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudessem cumprir corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal resolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando o “entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.*

*Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no § 4º do artigo 4º, trouxe para a legislação*

*interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido, ao dispor que “Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)”.*

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

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

#### *“4.2 – DA ANÁLISE*

*Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.*

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

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

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

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

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

*“( . . . )*

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

(...)

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

(grifos não originais).

*Por fim, não pode ser apreciada a alegação recursal, de que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 69/98, incorreram em violação à Constituição Federal e à Lei Complementar 87/96, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF "a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior", nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99.*

Firmado tal entendimento, volto-me ao Resp nº 1.176.753/RJ trazido pelo impugnante para embasar sua argumentação.

Ele já foi objeto de análise por este CONSEF juntamente com a PGE/Profis.

Quando da apreciação do A. I. Nº 279692.0007/14-7 pela 1ª CJF (ACÓRDÃO CJF Nº 0314-11/15) tal decisão motivou controvérsia, que desaguou em solicitação de orientação técnico-jurídica acerca do tema, inclusive se destacando a necessidade de observância à jurisprudência dominante na esfera judicial.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer (Parecer este, posteriormente, ratificado por Parecer jurídico sistêmico do Procurador Chefe deste órgão jurídico) entendendo que a jurisprudência na esfera judicial indica estarem fora do alcance, para efeito de telefonia móvel, os serviços de 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 de DDD e de DDI, habilitação e religação. Em relação aos demais incide o ICMS.

E esta orientação caminha em consonância da decisão do STJ no Resp nº 1.176.753/RJ e do STF no RE 572.020 (DJe de 13/10/2014), trazidos pelo impugnante em sua defesa. E é no mesmo sentido que, atualmente, tem se posicionado este Colegiado, a exemplo do recente Acórdão CJF nº 0048-12/16.

Feitas tais considerações, volto-me aos autos.

O autuante, quando da fiscalização, observou que nos arquivos do Convênio 115/03 os serviços com Código "1" apresentavam diversas descrições, tais como: REC 1Outros 417301, REC 2Outros



415025, REC 00N-LINE 408360, REC 40N-LINE 411214, REC 60N-LINE 419322 e com valores lançados na coluna ISENTAS, não sendo tributadas integralmente.

Em 24/03/2015 solicitou que a empresa esclarecesse qual o motivo desta não tributação e embasada na legislação que assim permitisse. Também solicitou esclarecimentos a respeito da forma de cálculo utilizada para a determinação do montante não tributado (fl. 13 do processo).

Em 18/05/2015 (fl. 14) fez nova intimação ao contribuinte. Desta vez ressaltando de que a empresa havia informado de que os serviços acima nominados não eram receitas suas, mas sim da T-DATA, empresa responsável pela prestação de serviços de valor adicionado “*e que estes serviços não se enquadrariam no conceito de telecomunicações*”. Diante de tal resposta, intimou o contribuinte:

1. *Indicar os dados cadastrais, Razão Social, CNPJ e Inscrição estadual da empresa T-DATA, citada na resposta à intimação 02-2014.*
2. *Considerando que os serviços acima indicados são escriturados, sendo uma parte do valor total TRIBUTADO e outra parte lançado como ISENTAS, esclarecer e demonstrar qual a forma de cálculo utilizada para determinar o montante tributado e o não tributado.*
3. *Enviar tabela com descrição detalhada de todos os serviços prestados que são classificados com as descrições acima indicadas como Serviços de Valor Adicionado (SVA) e também dos serviços que são tributados.*

Não consta dos autos resposta a esta intimação. Em 25/06/2015 foi lavrado o Auto de Infração.

Os serviços autuados, conforme demonstrativos de fls. 06/10 foram entre outros: ligações locais, ligações longa distância, serviços contratados, internet, serviços seleção de origem 0800 (Ba), chamadas 0800 (local e intra), VP2 0800, SMS, MMS, ligações recebidas em Roaming, etc.

Quando de sua defesa, a empresa não mais fala sobre a empresa T-DATA. Porém traz os argumentos acima expostos e, como comprovação material do que alega, cópias de duas notas fiscais

. Nota fiscal nº 17928, datada de abril de 2012 (doc. nº 04), emitida pela VIVO S/A, afirmando de que o valor sobre o qual o fisco pretende cobrar ICMS na verdade corresponde a serviço de “troca de aparelho”, que não se configura serviço de comunicação

. Nota fiscal nº 284958, datada de julho de 2012 (doc. nº 04), também emitida pela VIVO S/A. onde o fisco acabou por exigir ICMS sobre recarga de telefonia pré-paga (recarga de celulares pré-pagos), cujo imposto já fora recolhido anteriormente quando da disponibilização do crédito ao cliente.

Ora, tais documentos em nada acrescentam à lide, pois são notas fiscais do ano de 2012 e a autuação se refere ao ano de 2014, não se podendo dar guarida ao argumento do defendente de que embora sejam documentos de anos passados, servem eles ao presente. Para desconstituição da autuação os documentos fiscais válidos são os autuados onde se pudesse constatar, efetivamente, que houve cobrança do ICMS sobre “troca de aparelho” e a sobre recarga de telefonia pré-paga, inclusive estando tais serviços incluídos nos serviços discriminados nos levantamentos fiscais com os seus respectivos códigos, conforme já comentado.

Em assim sendo, as provas apresentadas não possuem qualquer validade para desconstituir a infração.

O defendente ainda alega que devem ser excluídos da autuação os serviços que se destinaram a entidades constitucionalmente imunes por força do art. 150, VI, alíneas “b” e “c”, da Constituição de 1988, a exemplo sobre serviços prestados a organizações sindicais (Sindicato dos Trabalhadores do Ramo Químico/Petroleiro do Estado da Bahia). E, em seguida, diz que tais exclusões deve ser estendidas a todas as entidades amparadas pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição.

O art. 150, VI, da Constituição Federal assim dispõe:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*b) templos de qualquer culto;*

*c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

Ao analisar tais determinações, e em breve síntese, a imunidade recíproca tributária (item “a”) diz respeito a serviços (para definir o campo da lide) prestados pelos entes tributantes entre si e às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. E, quando assim a CF expressar devem eles, entre si, recolher o tributo.

O art. 150, VI, “b” e “c” da CF veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, **sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei**. E no seu § 4º determina que tal vedação somente se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades. Ou seja, dar o mesmo tratamento explicitado no seu item “a”, com a ressalva de que, no caso, devem ser atendidos os requisitos de lei. Portanto, a tributação somente é afastada se a entidade imune é o sujeito passivo “de direito” do ICMS e quando preencheu os requisitos de lei. No caso presente, a associação não se encontra como “sujeito de direito” e sim a empresa autuada.

Ressalta-se, no presente caso, que o impugnante é o contribuinte do ICMS, empresa fornecedora de serviços de comunicação e não as entidades ou mesmo órgãos públicos que os adquirem. A relação tributária se estabelece, tão somente, entre o ente tributante e o contribuinte, ou responsável, nos termos da lei, não podendo ser aproveitada por terceiros. Os consumidores dos serviços não participam da relação jurídico-tributária. E, mesmo no caso dos tributos indiretos (ICMS), quando o ônus econômico e/ou financeiro é transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode esquecer de que o sujeito passivo da tributação é a prestadora de serviço de comunicação. Assim, irrelevante para a decisão da lide quem seja o tomador do serviço. E, para corroborar tal entendimento, transcrevo a seguir a Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal que embora verse sobre o IPI, cabe de maneira cristalina à situação ora em lide.

**SÚMULA 591 - A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMPRADOR NÃO SE ESTENDE AO PRODUTOR, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

O art. 150, § 3º da Constituição Federal prevê que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contra prestação em pagamentos de preços às tarifas pelo usuário, como é o caso da presente lide. Já a incidência, conforme exposto, independe da condição do destinatário da mercadoria ou serviço.

E, entendo, se fosse adotada a tese do impugnante, existirá vedação da incidência do ICMS sobre vendas e prestações de serviços às entidades imunes (União Estados, Distrito Federal, Municípios, partidos políticos, sindicatos, templos, entidades educacionais e de assistência social, etc). Não me parece ter sido essa a intenção do constituinte.

Por esta linha de pensamento é que os Estados decidiram, conjuntamente, firmarem convênios (Convênios ICMS 107/95 e 44/96), concedendo isenção ICMS *nas operações com energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação nas operações internas de fornecimento de energia elétrica, destinadas a consumo por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, mantidas pelo Poder Público Estadual e regidas por normas de Direito*

*Público, bem como nas prestações de serviços de telecomunicação por eles utilizadas*, a partir de 1/1/1996. Porém tal isenção está condicionada a que haja sua transferência, mediante a redução do valor da operação ou da prestação, no montante correspondente ao imposto dispensado.

Analisando o levantamento fiscal o ICMS foi exigido por serviços prestados, entre outros, a vários órgãos e entidades públicas tais como: Tribunal Regional Eleitoral da Bahia, Câmara Municipal de Ipecaeta, Prefeituras Municipais de Fátima, de São Desidério, de Senhor do Bonfim, de Cairu, etc. No entanto, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova de que concedeu tal desconto.

Diante do exposto e neste momento, não resta dúvida que o autuado ao prestar serviços de telecomunicação às pessoas relacionadas no Auto de Infração deve tributar tais prestações pelo ICMS, haja vista que não é aplicável a imunidade pretendida.

O impugnante ainda afirma, mesmo que se admita o débito, que houve flagrante majoração da base de cálculo (*Gross up*) quando da apuração do imposto exigido.

A respeito deste argumento, mais uma vez razão não assiste ao recorrente.

A Constituição Federal não desce a detalhes quanto à forma de cálculo do ICMS. Deixou tal matéria à legislação infraconstitucional, no caso à Lei Complementar nº 87/96, que determina:

*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.*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*[...]*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.*

*§ 1ª Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*

Como se vê, foi a Lei Complementar nº 87/96 que estabeleceu o regime jurídico do ICMS, formulando a concepção do cálculo incluindo o valor do tributo em sua própria base de cálculo. Inclusive tal técnica já se encontrava disposta no Decreto-Lei nº 406/68 e Convênio ICM 66/88. E observo que o STF com farta jurisprudência, inclusive ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, há muito pacificou a discussão a respeito do ICMS integrar sua própria base de cálculo.

E, neste momento, deve ser ressaltado o que seja “*o preço do serviço*”.

Preço do serviço somente pode ser entendido como o preço onde estão incluídos todos os elementos determinados pela norma legal e que compõem a base de cálculo do imposto. É tão cristalino tal entendimento que não existe a necessidade de maiores explicações, ou seja, a base de cálculo nas prestações de serviços de comunicação é o valor de tal prestação, estando incluído neste valor “*o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial*” conforme bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) em sentença ha muito tempo prolatada no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). Assim, no referido preço estão incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

Em vista do exposto, a metodologia de cálculo utilizada pelo autuante encontra-se em conformidade com as determinações legais. E se a empresa assim não procedeu quando apresentou sua fatura aos clientes, este é fato que não diz respeito à administração fazendária deste Estado.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0003/15-0**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$344.561,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - JULGADORA