

**A.I. Nº** - 269135.0008/17-8  
**AUTUADO** - TELEFÔNICA BRASIL S.A.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA, GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR e  
LUIZ CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/09/2017

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0168-03/17**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. A ocorrência do fato gerador se configura no momento da ativação dos créditos em terminal de uso particular. Afastado pedido de anulação do auto por ilegitimidade passiva e por suposta exigência baseada em presunção e indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 29/03/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$27.668.322,73, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, devido a não tributação pelo ICMS de Serviços de Comunicação para clientes diversos, no exercício de 2015. Infração 02.08.38.

Consta em complemento que o “contribuinte não ofereceu à tributação receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços com código de serviço “01” prestados a contribuintes não isentos, havendo tributado apenas parcialmente estes serviços, conforme demonstrado na planilha de apuração “Anexo A” deste PAF, e registros magnéticos como determina o Convênio ICMS 115/03. O valor do ICMS devido foi apurado conforme Anexo B deste PAF. Ressalte-se que não foram anexados ao PAF os demonstrativos com a totalidade dos dados dos serviços prestados, devido ao grande volume. Entretanto, anexamos ao PAF um CD com os dados gravados em ACCES onde encontram-se a totalidade dos dados que deram origem as planilhas resumo mensal que estão anexas a este PAF.”

O Autuado apresenta impugnação por meio de advogados às fls. 23 a 39, articulando suas razões de defesa na forma a seguir resumida.

Depois de discorrer acerca da acusação fiscal, observa ser uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicações e, especificamente no que interessa ao presente caso, ao serviço de telefonia móvel na modalidade pré-paga. Nesse contexto, afirma ser contribuinte do ICMS e, por força do que determina o Convênio ICMS nº 55/05 e o art. 12, inciso VII, §1º, da Lei Complementar nº 87/96, recolhe o imposto sobre o valor dos cartões pré-pagos antecipadamente, no momento em que seus clientes habilitam os créditos do respectivo cartão, partindo da equivocada premissa de que todo o valor dos créditos adquiridos será utilizado pelos clientes em serviços de telecomunicação.

Destaca que essa sistemática foi prevista pela legislação fiscal quando da instituição da modalidade pré-paga no país. Revela que na época, os clientes de telefonia móvel pré-paga

podiam utilizar os valores adquiridos por meio de cartões pré-pagos apenas como créditos telefônicos, que eram consumidos em ligações, mensagens e outros serviços de comunicação. Destaca que naquele cenário, fazia sentido que o ICMS incidisse sobre o valor integral dos cartões pré-pagos vendidos.

Continua aduzindo que com o avanço tecnológico dos aparelhos celulares - que hoje fazem as vezes de verdadeiros computadores - essa sistemática mudou. Afirmar que atualmente, além dos serviços de comunicação (sujeitos à incidência do ICMS), os créditos adquiridos por meio de cartões pré-pagos podem ser utilizados pelos clientes para a aquisição de aplicativos, jogos, toques, músicas e outros produtos, chamados de Serviços de Valor Agregados - SVA, que não são serviços de comunicação e, portanto, não entram na base de cálculo do ICMS.

Informa que para cada cartão pré-pago vendido, tem a informação precisa do valor utilizado pelo cliente com serviços de comunicação e do valor consumido com SVA, como comprova a documentação anexa à presente defesa. Prossegue assinalando que, com base nessas informações, consegue apurar o ICMS devido exclusivamente sobre os serviços de telecomunicação.

Explica que, no momento da primeira aquisição e habilitação do crédito do cartão pré-pago pelo cliente, emite Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 ("NFST") com destaque do ICMS incidente sobre a integralidade dos créditos adquiridos pelo cliente e recolhimento integral do imposto, como se todos os créditos fossem ser utilizados em serviços de comunicação. Esclarece que no momento da aquisição dos demais créditos de cartão pré-pago pelo mesmo cliente, emite NFST sem a incidência do imposto estadual sobre o valor dos créditos que foram utilizados pelo cliente para consumo de SVA na compra anterior, cujo recolhimento do imposto estadual fora feito antecipadamente.

Acrescenta informando que por meio dessa sistemática, recolhe o ICMS apenas sobre os valores que efetivamente são referentes a serviços de telecomunicação, conforme se verifica dos anexos relatórios - e repassa os valores relativos aos SVA à empresa que efetivamente presta esses serviços, Telefônica Data S.A. ("T-Data").

Pondera que no presente caso, no entanto, a Fiscalização entendeu que a tributação deveria ocorrer sobre a integralidade dos valores dos cartões pré-pagos, inclusive sobre aqueles que deixaram de ser oferecidos à tributação do ICMS, por tratarem-se de serviços de valor adicionado, como prova a documentação anexada à presente defesa. Arremata frisando que não pode concordar com a presente cobrança devendo ensejar o cancelamento da autuação.

Registra que antes de demonstrar os motivos pelos quais o ICMS não pode incidir sobre os valores de SVA, ressalta que a receita objeto da presente autuação fiscal não lhe pertence, (*i.e.* configuram receita de terceiro), na medida em que é integralmente repassada à empresa T-Data, docs. nºs 6 e 7, fls. 146 a 161, que, no caso em tela, é a efetiva responsável pela prestação dos referidos serviços de valor adicionado, tais como jogos, aplicativos, toques, dentre outros.

Assevera que conforme comprovam os anexos contratos, docs. nºs 8 e 11, fls. 162 a 196, com o objetivo de oferecer este tipo de serviços aos seus clientes, celebrou acordo de parceria para prestação de serviço com a T-Data.

Esclarece, em síntese, que oferece aos clientes (i) a possibilidade de contratarem os serviços de valor adicionado prestados pela T-Data, e (ii) os meios para que a prestação possa ocorrer. Afirmar que a T-Data presta os referidos serviços aos seus clientes, que fica encarregada apenas de efetuar a cobrança, emitir a competente NFST e, posteriormente, repassar à T-Data o valor recebido relativamente à essa prestação. Observa que todos os valores relacionados aos SVA são prontamente repassados à T-Data sem transitar por suas contas de resultado.

Diz ser importante notar que essa segregação de atividades, que está amparada pelos contratos acima mencionados, foi submetida à análise da Agência Nacional de Telecomunicações ("ANATEL" - doc. nº 12, fls. 198 a 215, e obteve sua aprovação expressa, doc. nº 13, fls. 217 a 219.

Ressalta que, caso se entendesse que os SVAs pudessem ser caracterizados como serviços de comunicação e, por isso, sujeitos à incidência do ICMS, o fato é que, no caso em análise, esses serviços foram prestados pela empresa, T-Data, razão pela qual, não é parte legítima para figurar no pólo passivo da presente autuação fiscal.

Afirma que apenas disponibiliza os meios materiais necessários à interligação entre seus clientes (consumidores/usuários) e a prestadora do Serviço de Valor Adicionado (T-Data), o que não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação, e, portanto, não configura fato gerador do ICMS.

Menciona que situação semelhante ocorre na prestação de serviço de telefonia em chamadas de longa distância, em que a operadora local disponibiliza a rede física necessária, mas o efetivo serviço é prestado de fato pela operadora de longa distância. Revela que ao analisar essa hipótese, o STJ pacificou o entendimento de que a empresa que apenas disponibiliza os meios para a prestação do serviço - no caso, ela própria -, ainda que seja responsável pelo faturamento, não é contribuinte ou responsável pelo recolhimento do ICMS devido na operação, que, deve ser cobrado da empresa que efetivamente presta o serviço de comunicação, no caso, a T-Data. Reproduz trechos de alguns julgados nesse sentido, realizados por Tribunais Superiores.

Afirma que a hipótese descrita nos julgados indicados é análoga ao presente caso: apenas disponibiliza os meios para que a T-Data possa prestar seus serviços de valor adicionado aos clientes. Nesse contexto, ainda que se admita para fins de argumentação que o ICMS deve incidir sobre SVA, esse serviço é prestado pela T-Data, que, em linha com o entendimento do STJ, seria o contribuinte e responsável pelo recolhimento de eventual ICMS devido.

Arremata assinalando que no caso em tela a T-Data é a prestadora dos serviços de valor adicionado sobre os quais a Fiscalização tenta exigir ICMS, esta seria a única parte legítima para a presente cobrança, fato que enseja a anulação da presente autuação por erro de capitulação legal e equívoco na identificação do suposto contribuinte.

Afirma que no presente caso, a Fiscalização exige o recolhimento do ICMS sobre o valor integral dos créditos dos cartões pré-pagos vendidos, nos termos dos artigos 1º, inciso III, 2º, inciso VIII e 32 da Lei nº 7.014/96. Continua frisando que na prática, a Fiscalização exige ICMS sobre a integralidade dos créditos dos cartões pré-pagos adquiridos por seus clientes no momento da sua habilitação/ativação - antecipando a ocorrência do fato gerador do imposto estadual. Arremata observando que, neste momento, não é possível mensurar se, quando ou quanto dos créditos dos cartões pré-pagos serão utilizados para consumo de serviço de telefonia.

Menciona que se presume indevidamente que o consumidor utilizará a integralidade dos créditos adquiridos para aquisição de serviços de telefonia, quando, na verdade, isso não se concretiza no caso em tela, já que parte dos valores é utilizada pelos clientes na aquisição de serviços de valor adicionado e, portanto, repassada à T-Data - frise-se, exatamente os valores autuados que foram deduzidos da base de cálculo do ICMS.

Diz haver uma definição indevida do fato gerador do tributo, sem respaldo em lei, ou mesmo na Constituição Federal, pois não ocorre a efetiva concretização da prestação de serviço tributado pelo ICMS.

Diz ser importante observar que o fundamento jurídico que embasa a cobrança antecipada do imposto estadual encontra previsão no art. 150, §7º, da CF/88, que atribui à lei competência para determinar o momento do recolhimento do imposto sem que efetivamente tenha ocorrido o seu fato gerador, quando este é presumível, assegurada a recuperação do imposto que não corresponder a uma efetiva prestação tributada pelo ICMS.

Observa que, como determinado no referido dispositivo, a cobrança antecipada do imposto somente poderá ocorrer quando houver certeza sobre a ocorrência futura do seu fato gerador.

Destaca precedente do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado no qual restou reconhecida a correção do procedimento adotado pelo contribuinte no recolhimento do imposto estadual, que efetuou o pagamento do tributo apenas após a medição do serviço prestado. Frisando que neste caso o contribuinte celebrou contrato de prestação de energia elétrica, por intermédio dos quais fica disponibilizada determinada quantidade de energia elétrica por mês (demanda contratada ou reservada). Observa que, muitas vezes, a quantidade de energia elétrica colocada à disposição não é integralmente consumida. Sendo assim, o contribuinte somente recolheu o imposto devido após o conhecimento da quantidade efetivamente consumida.

Relata que no presente caso, de forma semelhante, os créditos dos cartões pré-pagos adquiridos por seus clientes não foram exclusivamente utilizados para consumo de serviço de telecomunicação, mas foram utilizados para aquisição de SVA, prestados por terceiros (T-Data), que não estão abrangidos pelo conceito de serviço de telecomunicação e, portanto, não se sujeitam ao ICMS.

Menciona que o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal (“SPM”) aprovado pela Resolução da Anatel nº 477, de 07/08/2007 (“Resolução nº 477/07” - doc. nº 14, fls. 221 e seguintes, prevê que as empresas prestadoras de serviço de telefonia móvel pré-pago podem oferecer aos clientes os cartões para compra de serviços de telecomunicação ou mesmo de serviço de valor adicionado.

Afirma que segundo a própria legislação regulatória do setor de telecomunicações, não há como se presumir a prestação do serviço de telecomunicação em decorrência da mera aquisição de créditos do cartão pré-pago pelo cliente, que poderá utilizá-los para compra de outros serviços.

Observa que se a própria legislação regulatória permite a utilização dos créditos adquiridos no plano de telefonia móvel pré-pago para aquisição de serviços de valor adicionado, que não se confundem com serviços de telecomunicações, não pode a legislação tributária supor a ocorrência do fato gerador do ICMS (*i.e.* presunção absoluta, que não comporta prova em contrário), sob pena de violação à própria regra de incidência do imposto, insculpida nos artigos 155, inciso II, da CF/88, 2º, inciso III, da LC nº 87/96, e 1º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, segundo a qual, o ICMS incide apenas sobre os serviços de telecomunicação.

Menciona que o valor a ser pago a título de ICMS deve ser aquele apurado no final do mês, exclusivamente no que se refere aos serviços de telecomunicação prestados, uma vez que, na ausência da prestação do serviço de telecomunicação não ocorre o fato gerador do imposto estadual, tornando o recolhimento que realizou legítimo e de acordo com os fundamentos constitucionais.

Pondera que no caso em tela, em vez terem fiscalizado e tentado verificar os motivos pelos quais parte dos créditos dos cartões pré-pagos foram declarados como não-tributáveis e, portanto, não oferecidos à tributação pelo ICMS, os Autuantes preferiram basear-se em mera presunção da ocorrência do fato gerador do tributo e do recolhimento a menos do tributo, sem comprovar o fato constitutivo do seu direito, transferindo ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos artigos 113, §1º e 142, do CTN.

Registra que o princípio do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário seriam desprezados, se fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. Observa que o Fisco, para poder penalizar o contribuinte, deve se basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta.

Lembra ser princípio basilar de Direito que o ônus da prova cabe a quem alega e os meios de prova de que se vale para estabelecer o que é de direito, em um determinado caso controvertido, servem para direcionar a convicção da autoridade, que deve emanar o provimento administrativo de cobrança.

Revela que corroborando esse entendimento, assim já se manifestou o próprio CONSEF a que cancelou autuações por conta da descrição imprecisa/incerteza dos fatos que motivaram a autuação no Acórdão nº CJF 0001-12/13.

Sendo assim, resta claro que a presente autuação deve ser anulada, uma vez que, além de autuar a Requerente por serviços de valor adicionado que foram prestados pela T-Data, baseou-se em mera presunção da ocorrência do fato gerador do ICMS para penalizar o contribuinte.

Registra que, em face (i) da ilegitimidade passiva da Requerente; e (ii) do fato da autuação ter se baseado em mera presunção, deve ser reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração, com o seu conseqüente cancelamento, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.

Ao tratar do mérito, aduz que mesmo não se reconhecendo as nulidades do Auto de Infração em tela, deve-se notar que os Autuantes pretendem cobrar o ICMS sobre valores recebidos a título de serviços suplementares oferecidos pela T-Data aos seus clientes, que não são sujeitos à incidência do tributo estadual, como se verifica da documentação anexa, que demonstra, por amostragem, a utilização dos créditos dos cartões pré-pagos de alguns clientes, com a indicação das respectivas notas fiscais emitidas - docs. nºs 15 a 24.

A esse respeito reproduz o teor do art. 61, §1º, da Lei nº 9.472/97, Lei Geral das Telecomunicações - “LGT”, para demonstrar que os referidos serviços, caracterizados como “serviços de valor adicionado”, não constituem serviços de telecomunicações.

Observa que o fundamento constitucional de validade para a instituição e cobrança do ICMS é o art. 155, inciso II, da CF/88, que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para criar e exigir o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, no que interessa ao presente, de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assinala que com base no aludido permissivo constitucional e, em respeito ao disposto no art. 146, inciso III, da CF/88, que estabelece que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, a hipótese de incidência do imposto sobre a prestação do serviço de comunicação foi disciplinada pela LC nº 87/96, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000 (“LC nº 102/00”), nos termos do inciso II do art. 2º, cujo teor reproduz.

Frisa que, o mesmo texto foi replicado pela legislação tributária baiana e está previsto no art. 1º, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Lembra que consoante previsão do art. 114, do CTN, um tributo somente pode ser cobrado caso verifique-se na prática a ocorrência do fato gerador previsto em lei. Registra que se depreende da análise dos dispositivos transcritos, em respeito às disposições do art. 150, inciso I, da CF/88 e do art. 97 do CTN, o ICMS foi instituído pela LC nº 87/96 e a situação definida na lei como necessária e suficiente para sua incidência é a prestação de serviços de comunicação. Arremata mencionando que o critério material da hipótese de incidência do imposto, e que enseja a cobrança do ICMS, está definido em lei.

Destaca que pelo motivo supra o ICMS é imposto incidente sobre serviços de comunicação, não sendo possível a cobrança do ICMS sobre outros serviços que não os serviços de comunicação, por falta de previsão legal e constitucional.

Assinala que os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS e ensejaram a lavratura do Auto de Infração em referência são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de Serviço de Valor Adicionado e, portanto, não podem sofrer a incidência do referido imposto.

Observa que a 1ª Seção do STJ nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (“EResp”) nº 456.650/PR, pacificou o entendimento daquele Superior Tribunal de que o ICMS não é incidente sobre serviços de valor adicionado, ensejando a edição da Súmula nº 334.

Afirma não ter dúvidas de que os serviços de valor adicionado não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, uma vez que somente os serviços de comunicação são fatos geradores do imposto estadual. Sustenta que outras atividades que não o serviço de comunicação em si, ainda que prestadas por empresa de telefonia, não estão sujeitas ao ICMS, razão pela qual, a presente exigência fiscal deve ser integralmente cancelada.

Depois de mencionar que o Auto de Infração lhe imputou multa de 60% do valor não recolhido, prevista pelo art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, pondera que conforme já demonstrado, sequer é parte legítima para a aplicação de sanção no caso. Registra também que, uma vez que os Serviços de Valor Adicionado não são sujeitos ao ICMS, por não serem serviços de telecomunicação, não cometeu infração alguma que justifique a imposição de tão elevada multa.

Assevera que, por não haver motivo para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida, deve ser afastada, também, a referida multa.

Lembra que o art. 3º, do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Pondera que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Declara que a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual, vale ressaltar, não aconteceu no caso em tela.

Advoga que, apesar das sanções às infrações tributárias terem sempre a mesma finalidade, qual seja, de forçar o pagamento dos valores devidos ao Erário, tais sanções não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade. Explica que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e a estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos.

Afirma que a multa aplicada no presente caso é desproporcional à infração cometida. Frisa que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) no Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade da multa de 60%, ou seja, o STF considerou confiscatória a multa aplicada no mesmo patamar do presente Auto de Infração.

Lembra que mais recentemente inclusive, o STF reduziu esse percentual, definindo que multas aplicadas acima de 30% do valor do imposto não recolhido devem ser tidas como confiscatórias.

Arremata assinalando que resta demonstrado o descabimento da penalidade imposta, em caráter desproporcional à infração inexistente que lhe foi imputada, pleiteia sejam afastadas as multas, sob pena de violação ao art. 150, inciso IV, da CF/88, ou, ao menos sejam elas reduzidas a percentuais condizentes.

Pugna pela conversão do feito em diligência, bem como lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio prova em direito admitidos, em especial pela juntada de novos documentos, e prova pericial contábil, caso tido como necessário por esse Órgão julgador.

Conclui requerendo que a exigência fiscal seja cancelada.

Reafirma que o presente Auto de Infração é nulo diante da ilegitimidade passiva e pela exigência de ICMS com base em presunção. Sustenta que os valores objeto da autuação não foram incluídos na base cálculo do ICMS por não serem relacionados à prestação de serviços de telecomunicação, mas, tão-somente, a serviços de valor adicionado, não sujeitos a incidência do ICMS.

Caso os argumentos pela improcedência não sejam providos requer subsidiariamente que a multa confiscatória aplicada seja cancelada ou reduzida

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 2999 a 3003, nos seguintes termos.

Informam, no que diz respeito a alegação de ilegitimidade passiva constante nas preliminares, que todos os serviços objetos desta autuação encontram-se lançados nos arquivos magnéticos de autoria do Autuado entregues mensalmente ao fisco conforme determina a legislação através do Convênio ICMS 115/2003 o qual disciplina a emissão dos documentos fiscais e a prestação das informações dos contribuintes prestadores de serviços de telecomunicação documentos fiscais determina que a empresa deverá lançar nestes.

Observam que todas as operações constantes nos arquivos magnéticos apresentados pelo Impugnante são operações obviamente realizadas pelo próprio estabelecimento autuado. Asseveram não haver previsão legal da possibilidade de um contribuinte apresentar nos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/2003 os serviços prestados por outro contribuinte. Explicam que não poderia ser diferente, na medida em que estes arquivos espelham as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, caso isso fosse possível seria o equivalente a permitir que um contribuinte “A” emitisse uma nota fiscal para cobrar o serviço realizado pelo contribuinte “B”, repassando a este último os respectivos valores auferidos na operação. Frisam que logo se percebe quão absurdo seria esta operação do ponto de vista tributário.

Afirmam que o Autuado menciona que a ANATEL aprovou a operação de segregação das operações das prestadoras de serviço e aprovou expressamente a operação, mas isso não implica em autorização para desrespeitar a legislação tributária. Registram que a aprovação para segregação das atividades das empresas não autoriza que a Telefônica Brasil S.A. emita documento fiscal pela Telefônica Data S.A., e repasse os recursos recebidos para esta. Arremata assinalando que nem poderia, pois a referida agência não tem competência legal para tal.

Informam em relação ao mérito que o contribuinte lançou nos arquivos do convênio 115/03 serviços com Código: “1”, que apresentam diversas descrições como, por exemplo: REC 1Outros 417301, REC 2Outros 415025, REC 0ON-LINE 408360, REC 4ON-LINE 411214, REC 6ON-LINE 419322, cujos valores dos serviços são lançados na coluna Isentas, não sendo tributadas integralmente. Questionada sobre o motivo da não tributação destes serviços a empresa informou que não se tratariam de receitas suas, mas sim da empresa Telefônica Data S.A., que seria a responsável pela prestação de serviço de valor adicionado, e que estes serviços não seriam tributados pelo ICMS, pois, não se enquadrariam no conceito de telecomunicações.

Sustentam não haver, portanto, descrição alguma do serviço que foi prestado ao cliente final, mas apenas descrições genéricas: “REC 1Outros...” ou “REC 4ON-LINE...” por exemplo. Asseveram que uma parte dos valores correspondentes a estes serviços são lançadas como tributadas e outra parte dos valores são lançados na coluna ISENTAS sem qualquer detalhamento que possa comprovar que se tratam de serviços não tributados.

Destacam que em resumo, a autuada deixou de tributar parte das receitas obtidas com serviços prestados a seus clientes sob argumento que se trata de serviços prestados pela empresa Telefônica Data S.A., apesar dos documentos fiscais emitidos para cobrança destes serviços serem da autuada. Além disso, argumenta que estes serviços não seriam tributados pelo ICMS, mas sim pelo ISS.

Assinalam que não podem prosperar os argumentos do impetrante que tentam descaracterizar o mérito da autuação, uma vez que os Estados signatários do Convênio ICMS nº 69/98 firmaram entendimento no sentido de que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre serviços de telecomunicação valores cobrados a título de acesso e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que aperfeiçoem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhe seja dada. Asseveram ser o que demonstra a autuação mediante as tabelas anexas com os registros das notas fiscais efetivados nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, sem a devida tributação.

Ressaltam que o trabalho fiscal encontra respaldo no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, e no RICMS-BA/12, tratando da base de cálculo, como abaixo transcrito, de acordo com os quais se incluem 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. Reproduzem o teor dos respectivos dispositivos da Lei 7.014/96.

Asseveram, consoante teor do disciplinamento legal supracitado, 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.

Sustentam que a legislação tributária do Estado da Bahia, em estrita observância aos preceitos constitucionais, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço 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, conforme preconizado no inciso VII, do art. 2º, da Lei nº 7.014/96.

Além das informações prestadas acerca das Preliminares e do Mérito da autuação, ressaltam que o contribuinte já foi autuado anteriormente pelo cometimento desta mesma infração no exercício de 2014, sendo exigido o imposto através do Auto de Infração nº. 269135.0006/15-9 lavrado em 24/09/2015. Sendo que este PAF foi julgado totalmente procedente pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO JJF Nº 0126-02/16, com decisão mantida integralmente pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF Nº 0210-12/16.

Em relação aos argumentos relacionados no item “V - A Abusividade da Multa Aplicada” o contribuinte questiona a multa lançada no Auto de Infração para as infrações observadas, alegando que a multa é abusiva, esclarecem que na aplicação dessa multa a fiscalização seguiu determinação da Lei 7.014/96, como não poderia deixar de ser, por exaustão da sua atividade vinculada.

Concluem pugnando pela procedência do presente Auto de Infração.

## **VOTO**

No que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada pelo Defendente no tocante à ilegitimidade passiva, por não ser contribuinte ou responsável pelo recolhimento do ICMS, ora exigido, pois apenas disponibiliza os meios para a prestação do serviço, ainda que seja responsável pelo faturamento, constato que tal pretensão não procede.

Convém assinalar que a cláusula décima primeira do Convênio ICMS 126/98 permite a impressão conjunta de nota fiscal de serviço de telecomunicação com a nota fiscal de outra empresa em um único documento de cobrança, notas fiscais referentes a mais de uma empresa. Entretanto, apesar da defesa alegar que parte da cobrança refere-se a serviços prestados por terceiro, ela está sendo feita em uma única nota fiscal, emitida pelo Autuado.

Ao teor do inciso X, do art. 6º da Lei nº 7.014/96 é considerado solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos o contribuinte de direito a empresa de comunicação cobradora do serviço, mediante convênio entre este Estado e as demais unidades da Federação, em relação à prestação efetivada por mais de uma empresa.

Assim, constatado que na cobrança da nota fiscal emitida pelo Autuado inclui a prestação de serviço feita por outra empresa, não deve prosperar a nulidade suscitada por ilegitimidade passiva sob a argumentação de que os serviços foram prestados pela empresa T-DATA.

Também não deve prosperar a preliminar de nulidade sob a alegação de que a autuação foi baseada em presunção de ocorrência do fato gerador, haja vista que resta indubitavelmente evidenciado nos autos que o Auto de Infração se alicerça na indevida adoção de tratamento de isenção à prestação de serviço supostamente realizada por outra empresa. Os valores apurados



encontram-se devidamente declarados na escrituração fiscal do Autuado, feita com base no Convênio ICMS 115/03, como se fossem por ele prestados. Logo, não há que se falar em presunção como quer, indevidamente, fazer crer a defesa.

Nestes termos, ficam superados os questionamentos acerca das preliminares de nulidade suscitadas pelo Impugnante.

Constato também que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39, do RPAF-BA/99, bem como, inexistem quaisquer dos óbices previstos na legislação de regência e no art. 18, do RPAF-BA/99 que pudessem inquirir de nulidade a autuação.

No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia para comprovação de suas razões de defesa, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria, os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a Decisão da lide. Assim, indefiro o pedido de realização de perícia, ou mesmo de diligência, com base no art. 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b” do RPAF-BA/99.

No mérito, a exigência fiscal veiculada no presente Auto de Infração decorre da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, consoante demonstrativos acostados às fls. 07 e 08 e CD apensado à fl. 14.

Em sede de defesa, o Autuado sustentou não ter dúvidas de que os Serviços de Valor Adicionado não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, uma vez que somente os serviços de comunicação são fatos geradores do imposto estadual. Asseverou que outras atividades que não o serviço de comunicação em si, ainda que prestadas por empresa de telefonia, não estão sujeitas ao ICMS, razão pela qual, a presente exigência fiscal deve ser integralmente cancelada.

Explicou que os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS - e ensejaram a lavratura do Auto de Infração em referência - são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de Serviço de Valor Adicionado e, portanto, não podem sofrer a incidência do referido imposto.

Como se depreende das alegações da defesa em cotejo com a acusação fiscal, a inclusão ou não dos Serviços de Valor Adicionados (aplicativos, músicas jogos e outros serviços) prestados pelo Autuado na base de cálculo do ICMS, se configura na questão central a ser decidida nos presentes autos.

O inciso VII, do art. 2º, da lei nº 7.014/96 estabelece que o ICMS incide sobre:

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

O fato gerador do imposto da prestação onerosa de serviços de comunicação de qualquer natureza consoante a alínea “b”, do inciso XIII, do art. 4º, da Lei 7.014/96 ocorre no momento do reconhecimento ou ativação dos créditos caso o serviço seja prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando para utilização exclusivamente em terminal de uso particular.

A Lei nº 9.472/1997 - Lei Geral de Telecomunicações conceitua em seu art. 60 o serviço de telecomunicação como sendo um “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação em exame não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação, mas abrange até mesmo a sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionadas, o que implica em computar na base de cálculo do imposto as facilidades e serviços complementares, que a agilize ou otimize.

Por seu turno, o teor do §11 do art. 17 da Lei nº 7.014/96 expressamente estabelece que se incluem na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço de comunicação os valores cobrados a título de acesso 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.

Entendo que, acordo com a legislação de regência, fica patente que os Serviços de Valor Adicionados (aplicativos, músicas jogos e outros serviços) prestados pelo Autuado se constitui prestação onerosa de comunicação constante no documento fiscal emitido pelo autuado e está sujeita à incidência do ICMS.

Ademais, a posição assente deste CONSEF é no sentido de que todas as facilidades e atividades vinculadas às prestações de serviço de comunicação compõem a base de tributação do ICMS. Portanto, os chamados Serviços de Valor Adicionado, cobrados dos usuários de serviços de comunicação, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. A exemplo dos Acórdão CJF Nº 082-12/13, CJF Nº 210-12/16 e CJF Nº 197-11/16.

Logo, a inclusão na base de cálculo do tributo dos valores decorrentes de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços de comunicação prestados contra os quais o Autuado se insurge, afigura-se em total consonância com a legislação de regência e com as decisões reiteradas emanadas das Câmaras deste CONSEF.

Assim concluo pela subsistência da autuação.

No tocante ao questionamento acerca da natureza desproporcional e confiscatória bem como de sua inconstitucionalidade da multa aplicada no presente Auto de Infração, consigno que não deve prosperar. De acordo com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Ademais, a multa sugerida está prevista no inciso II, alínea “a”, art. 42, da Lei nº 7.014/96, portanto, por falecer competência a esta JJF para negar eficácia ao direito posto, fica mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 269135.0008/17-8**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.668.322,73**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA