

A.I. Nº - 269135.0016/17-0  
AUTUADO - TELEFÔNICA BRASIL S.A.  
AUTUANTE - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25. 04. 2018

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0037-01/18**

**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, serviço de telefonia móvel na modalidade pré-paga. 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 29/09/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$35.930.231,53, 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 2016.

Consta em complemento que o *“contribuinte não ofereceu à tributação receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços com código de serviço “01”, que apresenta diversas descrições como, por exemplo, REC 3ON-LINE 600365, REC 8 CARTAO 612305 8366822357851, REC 2OUTROS 614474, cujos valores são lançados na coluna ISENTAS, não sendo tributados integralmente. Todos os serviços foram 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. 22 a 42, articulando suas razões de defesa na forma a seguir resumida:

Discorre sobre a acusação fiscal, observando que se trata de 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. Diz que é 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.

Diz 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.

Ocorre que com o avanço tecnológico dos aparelhos celulares - que hoje fazem as vezes de verdadeiros computadores - essa sistemática mudou. Afirma 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 Agregado – SVA (DOC 6), 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. Diz 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.

Exemplifica com NFST, emitida em 07.11.06, na qual o usuário efetuou a efetivação de um crédito, no valor de R\$20,00. Pede a juntada do extrato detalhado da fatura, na qual é possível verificar após a ativação do crédito acima (07.11.06), se o cliente consumiu o montante de R\$13,56 em serviço de valor adicionado, quais sejam: (I) VIVO SOUNDS, (II) VIVO LIGUE SAUDE; (III) VIVO MULHER SEMANAL, (IV) INTERATIV 34382 e (V) VS: RARIDADE. Reitera que feito uma recarga de R\$20,00 e o usuário consumiu R\$13,56 com SVA, após a recarga feita em 21.03.2016, a base de cálculo da próxima nota fiscal deverá ser o valor da recarga (R\$20,00) – valor SVA consumido (R\$13,56), que é o valor oferecido à tributação.

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”). Pede: 1) juntada as imagens das faturas emitidas; 2) planilha que demonstre a nota fiscal original que originou a nota fiscal desonerada, 3) planilha que detalhe os serviços de valor adicionado consumido pelo cliente; 4) por amostragem, apresentar notas fiscais que consubstanciem referidas planilhas.

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 é ilegítima passiva para figurar nessa relação jurídica, e 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 17 e 18, (CD, fl. 101), 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 os contratos anexos comprovam isso (docs. nºs 19 a 21), 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. Afirma 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.

Anexa seus controles contábeis (Doc. 22), livros razão seu e da T-Data (Doc. 23 e 24) que mensuram o consumo de SVA dos seus clientes, e repassa as receitas decorrentes dos créditos Pré- pagos consumidos com os SVA prestados à sua efetiva prestadora, a T-Data. Diz que registra tais receitas no passivo, uma vez que serão repassados à T-Data, que por sua vez registra esses valores no seu livro razão como ativo, conforme se observa das imagens que anexa aos autos.

Diz que tais valores são repassados à T-Data por meio de transferência bancária (Doc. 25), que envolve todo o território nacional. Os valores exclusivos do Estado da Bahia podem ser verificados no DOC. 22.

Diz ser importante notar que essa segregação de atividades, amparada pelos contratos acima mencionados, foi submetida à análise da Agência Nacional de Telecomunicações (“ANATEL” - doc. nº 26 e obteve sua aprovação expressa, doc. nº 27.

Ressalta que, ainda que se entendesse que os SVA's 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. 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 caputuração 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. Frisa 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.

Assevera 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.

Observa 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. Diz que a própria norma requer certeza sobre a ocorrência futura do seu fato gerador.

Destaca recente precedente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Ação Rescisória no Processo 0002892-42.2015.8.05.0000, publicada em 07.10.2016), 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 do qual 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 28, 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.

Destaca 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.

Completa que entendimento em contrário, estaria violando o art. 110, CTN, que proíbe a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado.

Define que o valor do ICMS a ser pago deve ser aquele apurado no final do mês, exclusivamente no que se refere aos serviços de telecomunicação prestados. Na ausência da prestação do serviço de telecomunicação não ocorre o fato gerador do imposto estadual.

Pondera que no caso em tela, em vez de 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 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 que princípio basilar de direito, o ônus da prova, cabe a quem alega. Os meios de prova de que se vale para estabelecer o direito, em um determinado caso controvertido, servem para direcionar a convicção da autoridade, que emana o provimento administrativo de cobrança.

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

Defende que a presente autuação deve ser anulada por: **(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 consequente cancelamento, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.

No mérito, diz que os Autuantes pretendem cobrar o ICMS sobre valores recebidos a título de serviços suplementares oferecidos pela T-Data aos seus clientes, o que não se sujeita à incidência do tributo estadual. Aduz que a documentação anexa, 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.

Reproduz, nesse sentido, o art. 61, §1º, da Lei nº 9.472/97, da 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 diz caber 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.

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 se verifique 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 que o critério material de incidência do imposto e que enseja a cobrança do ICMS está definido em lei.

Destaca que por esse motivo, o ICMS incidente sobre serviços de comunicação, não será possível sobre outros serviços por falta de previsão legal e constitucional.

Assinala que os valores que não foram incluídos na base de cálculo do imposto 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 no conceito de Serviço de Valor Adicionado. Por isso não podem sofrer a incidência do ICMS.

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.

Reafirma 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.

Questiona a multa de 60% imputada sobre o valor não recolhido, prevista pelo art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Diz que sequer é parte legítima para a aplicação de sanção, no caso. Insiste 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.

Não havendo motivo para a manutenção da obrigação principal, supostamente descumprida, deve ser afastada, também, a referida multa.

Discorre sobre a natureza jurídica da multa aplicada, aduzindo que tributo não pode ser utilizado para punir, nem as sanções utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado, mas, é apenas o meio fiscal para desestimular o comportamento ilícito, que sequer ocorreu, no caso.

Afirma que a multa aplicada é desproporcional. Cita o Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, no qual, o STF considerou confiscatória a multa aplicada no mesmo patamar do presente Auto de Infração. Diz que mais recentemente, o STF reduziu esse percentual, definindo que multas aplicadas acima de 30% do valor do imposto não recolhido devem ser tidas como confiscatórias.

Pugna pela conversão do feito em diligência, bem como lhe seja assegurado o direito à produção de quaisquer meios de 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.

O autuante apresentou Informação Fiscal das fls. 104 a 108, nos seguintes termos.

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

Observam que todas as operações constantes nos arquivos magnéticos apresentados pelo Impugnante são operações 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 o absurdo de tais operação do ponto de vista tributário.

Sobre o argumento defensivo de que a ANATEL aprovou expressamente a operação de segregação das prestadoras de serviço, afirma que isso não implica em autorizar desrespeitos à legislação tributária, não autoriza que a Telefônica Brasil S.A. emita documento fiscal pela Telefônica Data S.A., repassando os recursos recebidos para a segunda. Arremata que esta não poderia, pois não tem competência legal para tal.

Informa que o contribuinte lançou nos arquivos previstos no convênio 115/03, serviços com Código: “1”, que apresentam diversas descrições como, por exemplo: REC 6Outros 600445, REC 3outros 603344, REC ON-LINE 600355, REC 4ON-LINE 610572, REC 6ON-LINE 610581, 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 trata de receitas suas, mas sim da empresa Telefônica Data S.A., que seria a responsável pela prestação de serviço de valor adicionado, serviços não tributados pelo ICMS, pois não se enquadrariam no conceito de telecomunicações.

Sustenta que não houve descrição alguma do serviço prestado ao cliente final, mas apenas descrições genéricas: “REC 1Outros...” ou “REC 4ON-LINE...” por exemplo. Assevera que uma parte dos valores correspondentes a estes serviços é lançada como tributada e outra parte dos valores é lançada na coluna “ISENTAS”, sem qualquer detalhamento que possa comprovar que se trata de serviços não tributados.

Destaca que o contribuinte autuado deixou apenas de tributar parte das receitas obtidas com serviços prestados a seus clientes, sob o argumento de que se trata de serviços prestados pela empresa Telefônica Data S.A. Os documentos emitidos para cobrança destes serviços pertencem ao autuado. Argumenta ainda que tais serviços não seriam tributados pelo ICMS, mas pelo ISS.

Assinala que não podem prosperar os argumentos defensivos, que tentam descharacterizar a 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, os 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. Diz que a autuação está demonstrada nas tabelas anexas com os registros das notas fiscais efetivados nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, sem a devida tributação.

Ressalta 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, 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.

Assevera que, consoante teor do disciplinamento legal supracitado, ao contrário do que defende o Impugnante, 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.

Sustenta 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.

Anota 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 ao questionamento de abusividade da multa lançada no Auto de Infração, esclarece que sua aplicação seguiu a determinação da Lei 7.014/96, como não poderia deixar de ser, por exação da sua atividade vinculada. Conclui pugnando pela procedência do presente Auto de Infração.

É o relatório.

**VOTO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário consubstanciado na infração descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas procedentes.

Mais precisamente, exige-se do contribuinte autuado a falta de recolhimento do ICMS na prestação de Serviço de Comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, durante o exercício de 2016, uma vez que não foram oferecidas à tributação receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços com código de serviço “01”, com descrições diversas, a exemplo de REC 3ON-LINE 600365, REC 8 CARTAO 612305 8366822357851, REC 2OUTROS 614474, cujos valores foram lançados na coluna “isentas”.

Preliminarmente, no que diz respeito à alegação defensiva de 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 se refere 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. Ademais, cabível assinalar que a T-DATA é uma empresa do mesmo grupo empresarial do autuado.

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 induvidosamente 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.

Formalmente, constato que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no artigo 142, Código Tributário Nacional - CTN, artigo 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 possam inquinar 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, pela falta de escrituração de valores tributáveis como não tributados, consoante demonstrativos acostados às fls. 05 e 06 e CD apensado à fl. 12.

Em sede de defesa, o Autuado sustentou que os Serviços de Valor Adicionado – SVA, prestados por terceiros, TELEFONICA DATA S.A (T-DATA), não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, uma vez que somente os serviços de comunicação são fatos geradores do imposto estadual.

Explicou que os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS, ensejando a lavratura do presente Auto de Infração, estão relacionados à comercialização de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, no conceito de Serviço de Valor Adicionado, exemplificados como: VIVO SOUNDS, (II) VIVO LIGUE SAUDE; (III) VIVO MULHER SEMANAL, (IV) INTERATIV 34382 e (V) VS: RARIDADE, que 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 - SVA (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.

Ademais, a alínea “a” do Inciso II do § 1º do art. 13 da LC 87/96 prevê que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário, devem ser oferecidas à base de cálculo, nos termos a seguir:

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

...

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:*

...

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”*

A regra é, portanto, a tributação, somente se admitindo a sua exclusão na medida em que não se configure com precisão o “*serviço de comunicação*”, conclusão a que não se pode chegar, no caso em concreto.

Ademais, e ainda que os “*serviços de valor adicionado*”, nos termos do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), não se constituam “*serviço de telecomunicações*”, nada nos autoriza a concluir, de forma generalizada, que esteja fora do campo de incidência do imposto estadual, todo e qualquer serviço apresentado.

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

Os serviços de valor adicionado, aliás, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente; o SVA adiciona à rede de telefonia móvel *novas utilidades*, sem confundir-se com serviços de comunicação. Não se pode, porém, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, pois envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto. Surgem e desaparecem em função da dinâmica da tecnologia setorial, possuem descrições diversas, confundindo-se com autêntica prestação de serviços de comunicações.

A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos serviços que são criados ao bel prazer ou necessidades estratégicas das operadoras de telecomunicações.

A utilização da T-DATA pelo contribuinte autuado com o objetivo de arregimentar seu mercado de aplicativos e plataformas digitais, desenvolvimento de soluções para internet, dados e voz, não deve criar óbices para a fiscalização das suas atividades. As prestações dos serviços devem ser facilmente identificadas e sua prestação e preços devem ser destacados em campos autônomos, como decorrência do *princípio da separação obrigatória* entre serviços de telecomunicações e os SVA, que não podem estar confundidos, ocultos, ou não segregados.

Prestados pela mesma operadora ou por terceiros, deve ser feito o competente destaque na nota de serviços, com a necessária segregação entre serviços de comunicação e os SVA na conta telefônica e na formação da base de cálculo do ICMS.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores e sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

Permitido é o planejamento fiscal na elaboração dos negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprovou, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Tem, portanto, o contribuinte, direito de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, tampouco a criação de óbices à fiscalização.

No caso em concreto, os valores apurados encontram-se devidamente declarados na escrituração fiscal do contribuinte, feita com base no Convênio ICMS 115/03, evidenciando que os serviços

foram prestados pelo autuado. Logo, é razoável que os ajustes e adequações manejados no controle dos negócios, sejam devidamente motivados, no sentido de esclarecer a fiel movimentação das prestações de serviços de comunicações, objeto da autuação.

Nesse sentido, não basta ao contribuinte anexar documentos que mostrem, por amostragem, a utilização dos créditos dos cartões pré-pagos de alguns dos clientes, com a indicação das notas fiscais emitidas. Competiria ao autuado, operacionalizando a solução gerencial engendrada, mas, laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, possibilitando a correta apuração fiscal do ICMS devido, em entendendo diversamente o posicionamento fiscal.

Diante do exposto, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário (de forma onerosa, portanto), conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender-se que tal parcela se encontra fora do campo de incidência do imposto.

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, não é possível acatar a exclusão das parcelas procedidas pelo autuado. Uma vez cobrados dos usuários de serviços de comunicação, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Precedentes nos Acórdãos CJF Nº 082-12/13, CJF Nº 210-12/16 e CJF Nº 197-11/16.

Assim, concluo pela subsistência da autuação.

No tocante ao questionamento acerca da natureza desproporcional e confiscatória, bem como da constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0016/17-0**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.930.231,53**, 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, 22 de março de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR