

**A. I. Nº** - 281394.0004/17-1  
**AUTUADO** - SATURNO COMUNICAÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - DATA DA INTERNET: 1º/04/2019

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0008-01/19**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Exigência sobre prestações de serviço de comunicação multimídia (SCM) declaradas pelo autuado nos documentos fiscais emitidos. Autuado possuía autorização da ANATEL para prestar SCM e consta nos contratos celebrados com os clientes a oferta de diversos pacotes de velocidade de internet e os meios físicos de sua propriedade que seriam utilizados para este fim (cabos ou rádio). Recomendado a realização de nova ação fiscal para análise da viabilidade de exigência do ICMS sobre a rubrica “outros serviços (SVA)” indicada nos documentos fiscais emitidos pelo autuado. Rejeitadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2017, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$758.259,69, em decorrência de recolhimento a menos de ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação (03.09.01), ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2014, e de fevereiro a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação contra o Auto de Infração das fls. 29 a 52. Explicou que a fiscalização atribuiu ao contribuinte à prática da infração de recolhimento a menor do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, devido a erro na aplicação da alíquota. Ou seja, aplicou a alíquota de 5% quando deveria aplicar a alíquota de 28% nos exercícios de 2014 e 2015.

Argumentou que tal imputação de infração não pode prosperar em razão dos seguintes motivos:

1. porque previa o inciso IV do artigo 267 do RICMS-BA, que até o exercício de 2014, a alíquota aplicável às prestações de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso, era a de 5% e não, a alíquota de 28%;
2. porque o Auto de Infração nº 281394.0003/17-5 (fls. 63 a 65) aplicou corretamente a alíquota de 5% para o exercício de 2014 e até abril de 2015 (em razão da anterioridade nonagesimal), portanto, falta motivo para se aplicar a alíquota de 28%;
3. porque ocorreu vício formal na lavratura do Auto de Infração em apreço por duplicidade de exigência fiscal, uma vez que, sobre o mesmo fato gerador e no mesmo período (2014 a 2015), o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de comunicação estão sendo exigidos através do auto de infração em comento, mas também através do auto de infração de nº 281394.0003/17-5 (fls. 63 a 65), caracterizando o “*Bis in Idem*”, com o consequente enriquecimento ilícito do Estado;
4. porque, com a revogação do inciso IV do artigo 267 do RICMS/BA e com a vigência da alíquota de 28% a partir de abril de 2015, o autuado passou a ter direito a se creditar não só das aquisições de serviços de comunicação, mas também dos créditos das contas de energia

elétrica e das diferenças de alíquotas relativas ao ativo imobilizado, em razão do princípio da não – cumulatividade do ICMS.

Ressaltou que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Reiterou que o Fisco não pode cobrar tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou devendo observar o princípio da anterioridade nonagesimal. Explicou que, se o ente resolve revogar esse benefício, ou seja, voltar a alíquota para seu valor original, haverá um verdadeiro aumento do valor pago pelos contribuintes. Disse que o prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Citou decisão do STF no sentido de que a revogação de benefício fiscal deverá obedecer ao princípio da anterioridade tributária.

Assim, concluiu que falta motivo para se proceder ao lançamento do crédito tributário, porque o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta.

O autuado reiterou que ocorreu vício formal na lavratura do Auto de Infração em apreço por duplicidade de exigência fiscal, uma vez que, sobre o mesmo fato gerador e no mesmo período (2014 a 2015), o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de comunicação estão sendo exigidos através do auto de infração em comento, mas também, através do Auto de Infração de nº 281394.0003/17-5.

Recordou que, com a revogação do inciso IV do artigo 267 do RICMS/BA e com a vigência da alíquota de 28% a partir do exercício de 2015, o autuado passou a ter direito a se creditar não só das aquisições de serviços de comunicação, mas também dos créditos das contas de energia elétrica e das diferenças de alíquotas relativas ao ativo imobilizado, documentações estas a serem posteriormente trazidas aos autos, não sendo permitido, ao autuante, contrariar o princípio da não – cumulatividade do ICMS.

Desta forma, o autuado requereu que fosse retificado o valor da exigência fiscal, considerando no “*quantum debeatur*” o direito a compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na operação anterior, devendo ser recolhido aos cofres públicos apenas a diferença, se houver.

Alegando como fundamento os princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, o autuado se manifestou novamente nos autos das fls. 72 a 79 apresentando o que chamou de “defesa complementar”, após o prazo estabelecido para apresentação de defesa, previsto no art. 123 do RPAF.

Ressaltou que a discussão sobre a procedência ou não da ação fiscal reside em saber qual a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte e como se dá a tributação sobre esta atividade. Destacou que consta no cadastro da SEFAZ como atividade exercida a de “*provedores de acesso às redes de comunicações*”, que compreende a dos provedores de acesso à internet.

Sobre a natureza do serviço prestado e com base em ensinamentos do advogado e professor André Mendes Moreira, explicou que a comunicação na rede mundial é efetivada pelos seus meios físicos, ou seja, pelos cabos, satélites e antenas das empresas de telecomunicações que transportam os “pacotes” de informações ao redor do mundo.

Disse que essa infraestrutura de telecomunicações, que constitui a espinha dorsal da Internet, é denominada backbone. Os titulares da mesma são os provedores de backbone, ou seja, os donos dos meios que possibilitam a comunicação pela Internet.

Acrescentou que, no Brasil, os provedores de backbone são as próprias empresas de telecomunicações, como a Embratel e a Intelig, que disponibilizam sua infraestrutura para que a comunicação na Internet ocorra. Tais empresas são qualificadas pela Anatel como prestadoras do Serviço de Rede de Transporte de Telecomunicações (SRTT24).

Ressaltou que o provedor de backbone possui todos os instrumentos necessários para prestar diretamente serviço de acesso à Internet. Não o faz, contudo, porque no Brasil existe norma regulatória obrigando que o acesso à rede mundial seja disponibilizado por empresas voltadas para esse fim específico, que são justamente os provedores de acesso à Internet.

Assim, as funções dos provedores de acesso à internet seriam:

1. fornecer ao usuário que dele necessite um número de IP (ou seja: o endereço lógico para que o mesmo possa ser reconhecido pelos dispositivos que integram a Internet);
2. direcionar (utilizando-se dos roteadores) os “pacotes” de informações enviados pelo usuário, para que os mesmos possam acessar as vias mais rápidas para chegar ao seu destino final.

Argumentou que ao lado dos serviços de comunicação, contudo, existem os denominados serviços de valor adicionado, que estão imbricados àqueles, mas possuem existência autônoma, não atraindo a incidência do imposto estadual.

Lembrou que, de acordo com o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), o serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Ressaltou que no § 1º do referido dispositivo está expresso que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Ressaltou, ainda, que o art. 3º da Resolução Anatel nº 73/98 destacou que os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.472 de 1997, não constituem serviços de telecomunicações. Alertou que, por meio da Súmula nº 334, o STJ já pacificou o entendimento de que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet.

Disse que a Associação Brasileira de Provedores de Internet e Telecomunicações – ABRINT ingressou com diversas ações no âmbito dos estados da Federação, obtendo decisões favoráveis, ainda que em caráter de liminar, para impedir que os estados autuassem os provedores por supostamente não estarem recolhendo o ICMS adequadamente. Isto porque o serviço de acesso à Internet é composto de duas partes. Uma é a parte de telecomunicações sobre a qual não há dúvida que incide o ICMS. A outra parte, conhecida como Serviço de Valor Adicionado (SVA), não é telecomunicações e, portanto, não deve recolher ICMS.

Destacou que o CONSEF se manifestou por meio do ACORDÃO CJF Nº 0339-12/15 no sentido de excluir toda e qualquer cobrança de ICMS sobre os serviços de provedor de acesso à internet ante a não ocorrência do fato gerador.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 81 a 83. Disse que o autuado presta serviço de comunicação multimídia (SCM), através de rede própria (fls. 21 a 27). Ressaltou que não está havendo cobrança em duplicidade, pois o Auto de Infração nº 281394.0003/17-5 trata de ICMS escriturado e pago a menor e na planilha “Demonstrativo de erro na aplicação da alíquota”, folha 08, o valor escriturado (ICMS retido (c)) é abatido do ICMS calculado com alíquota de 28%, a fim de chegar ao valor do “ICMS a pagar (f=b-c-d-e)”.

Destacou, ainda, que para o cálculo do valor das prestações não foi contabilizada a prestação de Serviço de Valor Adicionado – SVA, e que foi dado crédito pelas entradas de serviços de comunicação, item “Crédito (e)”, folha 08 e folhas 09 a 20.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Inspeção de origem para que Auditor Fiscal estranho ao feito verificasse junto ao autuado os tipos de serviços de comunicação que este presta no desempenho de suas atividades e, especificamente, em que consiste o serviço denominado “serviço multimídia – SCM”, indicado nos documentos fiscais que deram suporte a presente exigência fiscal.

O Auditor Fiscal designado pela Inspetoria de origem apenas intimou o autuado para que este declarasse os tipos de serviços de comunicação prestados e em que consistia o serviço denominado “SCM – serviço multimídia”, indicados nos documentos fiscais emitidos.

Em atendimento à intimação, o autuado declarou que atua como provedor de acesso à internet utilizando-se de concessionárias de serviço público do ramo de telecomunicações. Disse que a indicação de prática de SCM nas notas fiscais emitidas ocorreram por equívoco e erro na interpretação da legislação. Anexou nota fiscal emitida pela Intelig para comprovar que é usuária de um serviço de telecomunicação prestado por uma empresa que lhe dá suporte (fl. 105), bem como cópia do contrato de prestação de serviço de conexão à rede internet que celebra com seus clientes (fls. 101 a 104).

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente auto de infração trata da exigência de ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação multimídia (SCM), conforme descrito nos documentos fiscais emitidos pelo autuado.

Apesar de a defesa complementar ter sido protocolada após o prazo estabelecido na legislação, como não houve à época arquivamento pelo órgão preparador, considerarei as alegações adicionais neste julgamento com fundamento no princípio da verdade material.

A exigência fiscal contida neste Auto de Infração, não está em duplicidade com a exigência contida no Auto de Infração nº 281394.0003/17-5 (fls. 63 a 65). Neste Auto de Infração, a exigência decorre da constatação da falta de lançamento dos débitos fiscais na apuração do ICMS. O valor do débito fiscal foi apurado neste auto pela alíquota de 28%, com base nas notas fiscais emitidas pelo autuado e consignadas no registro de saídas, e estão acima do informado na DMA. No Auto de Infração nº 281394.0003/17-5, o que se exige é a diferença entre o valor informado pelo autuado na DMA como imposto a recolher e o efetivamente recolhido, segundo os controles de arrecadação da SEFAZ. Logo, as exigências destes autos de infração não se confundem.

Também não pode ser alegado, que a falta de compensação neste processo de créditos fiscais vinculados aos serviços de comunicação multimídia prestados, se configura como uma afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS. A presente exigência fiscal não retira do autuado a apropriação de créditos fiscais a que faça jus. A apropriação extemporânea de eventuais créditos, deve ser objeto de requerimento, nos termos do art. 315 do RICMS, e a deliberação acerca do pedido deverá ser finalizada no prazo de 180 dias.

Porém, na apuração do imposto devido, o autuante considerou como crédito fiscal os valores destacados nas notas fiscais emitidas por empresas de telecomunicações, contra a SATURNO COMUNICAÇÕES LTDA., referente à prestação de serviços de acesso à internet, inclusive em relação ao documento fiscal anexado pelo autuado à fl. 105, conforme demonstrativo à fl. 08.

A redução de base de cálculo do inciso IV, do artigo 267 do RICMS-BA, tratava de uma tributação que não tem relação direta com a exigência deste auto de infração. Não foi exigido neste auto de infração ICMS sobre a rubrica denominada “outros serviços (SVA)”, mas apenas sobre a rubrica “serviço multimídia – SCM”. Assim, não há porque se discutir acerca da observação do princípio da anterioridade nonagesimal, pois não houve qualquer mudança na legislação em relação à tributação de serviço de comunicação multimídia – SCM. Aliás, as prestações de serviço de comunicação multimídia (SCM) nunca gozaram de qualquer benefício fiscal no Estado da Bahia.

Ficam, assim, rejeitadas as arguições de nulidade.

O autuante anexou às fls. 21 e 22, cópias das Notas Fiscais nºs 244560 e 244561, emitidas pelo autuado, onde constam como descrição dos serviços: “*serviço multimídia-SCM*” e “*outros serviços-SVA*”, sendo, em ambos, antecedido da expressão: “*acesso à internet*”. Constam, ainda, das fls. 24 a 27, documentos que comprovam autorização concedida pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) ao autuado, emitida em julho de 2008, para prestação, em regime privado, do Serviço de Comunicação Multimídia, por prazo indeterminado.

No contrato de prestação de serviço de conexão à rede internet, anexado pelo autuado às fls. 106 e 107, consta como objeto a prestação de serviços de conexão à rede internet por acesso dedicado via cabo (UTP ou fibra) ou via rádio. À fl. 108, constam as modalidades de pacotes de internet que o autuado disponibiliza a seus clientes. Assim, fica evidente que o autuado não oferece simplesmente um serviço de provimento de acesso à internet, mas oferece a própria internet em diversos planos de velocidade. O autuado disponibiliza cabos e rádios de sua propriedade a fim de possibilitar a comunicação pela Internet, ainda que também utilize a infraestrutura de empresas de telecomunicações. Ele compra acesso à internet junto a empresas de telecomunicações e revende a seus clientes em diversos formatos de velocidade, ficando caracterizada a prestação de SCM.

Convém destacar, que os valores referentes aos serviços de comunicação multimídia (SCM), descritos nas notas fiscais emitidas pelo autuado, sofreram tributação normal, conforme lançamento com código CST 000 no registro de saídas à fl. 6427, do arquivo denominado “*registros de saídas 2015*” em CD à fl. 07.

Com base nos registros de saídas efetuados pelo autuado, o autuante apurou o valor das prestações registradas com o código CST 000, calculou o débito fiscal pela alíquota de 28% e abateu o valor informado pelo autuado na DMA referente a débitos fiscais relativos a prestações de serviços de comunicação tributadas pelo ICMS, afastando, como já informado, a possibilidade de ocorrência de duplicidade de exigência fiscal com o Auto de Infração nº 281394.0003/17-5.

A respeito da alegação do autuado de que a sua atividade consiste exclusivamente em serviço de valor adicionado, saliento que, de acordo com o Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 42/2016, foi arquivado o Incidente de Uniformização nº 2016.164780-0, que discutia a exclusão da tributação dos chamados serviços adicionais ao de comunicação. O arquivamento se deu por entenderem prudente aguardar o pronunciamento do STF acerca do tema. Explicaram que em recente decisão datada de 13/10/2016, nos autos do RE nº 912.888, com repercussão geral reconhecida, o STF afirmou a incidência de ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, circunstância que sugere a possível adoção, pela Corte Constitucional, de linha de interpretação diversa daquela até então trilhada pelo STJ. Sendo por este motivo não considerada a decisão proferida no Acórdão CJF Nº 0339-12/15, relativamente ao serviço de valor adicionado, por ter sido anterior ao referido ofício da PGE.

A PGE complementou esclarecendo que prevalece a sua orientação, firmada nos autos do Processo PGE nº 2015.177296-0, excluindo-se da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio da telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; t) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; j) religação.

Convém destacar, que o ICMS incide não apenas sobre a prestação de serviços de “telecomunicações”, mas sobre todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, da qual as “telecomunicações” são apenas uma modalidade. Assim, em que pese os “serviços de valor adicionado” não se constituírem em “serviço de telecomunicações”, nos termos do § 1º, do art. 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), não podemos concluir que estão fora do campo de incidência do imposto estadual.

Os serviços de valor adicionado são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Assim, não é possível generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas

prestações, sem analisar o caso concreto. Esses serviços são dinâmicos. Surgem por meio de inovações tecnológicas e sofrem mudança de denominação à medida que são agregadas novas funcionalidades. Desse modo, não é possível se afirmar com segurança que qualquer serviço de valor adicionado não se constitui em fato gerador do ICMS. É necessário, portanto, se analisar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente.

Importante frisar que a alínea “a”, do Inciso II, do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 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; ...”*

Assim, um serviço de valor adicionado cobrado do destinatário, não pode ficar fora do campo de incidência do ICMS. O autuado cobrou de seus clientes não apenas um serviço de provimento à internet, mas a internet em si. Não existe cobrança das empresas de telecomunicações junto aos clientes do autuado, mas uma venda de acesso à internet dessas empresas ao autuado, consignada nas notas fiscais anexadas das fls. 09 a 20.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, sugerindo à Autoridade Fazendária competente, a possibilidade de realizar nova ação fiscal para analisar a viabilidade de exigência do ICMS sobre a rubrica denominada “outros serviços (SVA)”.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281394.0004/17-1**, lavrado contra **SATURNO COMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$758.259,69**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR