

**A.I. Nº** - 298636.0002/19-1  
**AUTUADO** - SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.  
**AUTUANTE** - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
**ORIGEM** - IFEP – SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11.02.2020

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0012-02/20

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pela empresa a título de assistência técnica. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 26/03/2019, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$161.644,23, acrescido da multa de 60%, pela constatação da infração seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 02.08.38** – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, nos períodos de abril a dezembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 1º, inc. II, art. 2º, inc. VII e art. 32 da Lei nº 7.014/96.

Multa tipificada no artigo 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa as informações no campo Descrição dos Fatos, relatando que, encerrados os trabalhos da fiscalização, foram apuradas as seguintes irregularidades: *“Serviço cobrado mensalmente denominado “Assistência Premium Mensal” ou “Assistência Prime” sem destaque de ICMS. Os equipamentos do serviço pertencem a SKY e são cedidos em comodato, não se encontram a venda no mercado, não é permitido ao cliente contratar assistência técnica que não seja fornecida pela SKY é dever da mesma manter a prestação de serviço. Se o Cliente estiver com o pagamento em dia, a taxa é paga mesmo que os equipamentos estejam funcionando perfeitamente. Pelos motivos apresentados está claro que o valor cobrado integra a base de cálculo do ICMS para serviços de por assinatura. Os demonstrativos, com todas as notas fiscais, estão gravados em CD-R anexo ao Auto”*.

A autuada impugna o lançamento, fls. 11 e 29, onde inicialmente, afirma a tempestividade da defesa, relata dos fatos e expõe seus argumentos e razões para o cancelamento do auto de infração.

Promete que demonstrará que os valores exigidos no lançamento não foram incluídos na apuração do tributo devido, pelo simples fato de não estarem relacionados à prestação de serviços de telecomunicação.

Declara ser conhecida e renomada empresa prestadora de Serviços de Acesso Condicionado – SeAC, na modalidade de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite, sendo fiel cumpridora das suas obrigações tributárias com todos os entes da Federação.

Explica que no passado, os serviços de transmissão direta via satélite eram classificados como serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH - Direct to Home), modalidade de serviço especial de telecomunicação, regulamentada pelo Decreto nº

2.196/97 e por outros normativos expedidos pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL. Com o advento da Lei nº 12.485/2011, serviços semelhantes como TVC, MMDS, DTH e TVA, passaram a se sujeitar a uma regulamentação única, aplicável ao Serviço de TV a cabo (TVC), Serviço de Distribuição de Sinais Multiponto Multicanal (MMDS), Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH) Serviço Especial de Televisão por Assinatura (TVA), Serviço Audiovisual de Acesso Condicionado (SeAC), que restou definido no art. 2º, inc. XXIII, do mencionado diploma legal.

Complementa que, dessa forma passou a ser detentora de autorização para prestação do SeAC, especificamente para exploração do serviço de DTH, serviço esse que sempre prestou, conforme disposto no Ato ANATEL nº 3.504 – Doc. 03.

Explana que os serviços de DTH consistem essencialmente na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para este fim como antenas, *receivers*, decodificadores e outros equipamentos correlatos.

Prossegue sua explicação afirmando que por prestar tal serviço de TV por assinatura, que é considerado um serviço de telecomunicação de acordo com a legislação em vigor, é inscrita como contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo, uma vez que sua sede e o estabelecimento que gera os sinais transmitidos via satélite captados pelos assinantes localizados neste Estado.

Complementa que nos casos de serviços prestados para assinantes localizados em outros Estados, recolhe 50% do ICMS para o estado em que estabelecido, São Paulo, e a outra parcela em favor da unidade federada do tomador dos serviços, no caso a Bahia, aplicando a alíquota efetiva de 15%, nos termos do art. 267, do RICMS/2012 e consoante autorizado pelo Convênio ICMS 78/2015, vigente à época do período autuado.

Se mostra surpreendida com a lavratura do presente auto de infração, pois recolhe regularmente o ICMS para a Bahia, tendo constatado que a autuação decorre da acusação de não ter incluído no cálculo do ICMS os valores por ela faturados com a execução de atividades que, no entendimento das autoridades fiscais, também representariam serviços de comunicação, ou seja, os serviços cobrados mensalmente denominados ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL e ASSISTÊNCIA PRIME.

Destaca que os serviços de televisão por assinatura não representam prestação de serviço de comunicação, fato ignorado pela fiscalização.

Defende que o serviço, motivo da autuação não se enquadra no conceito de atividade de prover os meios para que a comunicação ocorra entre dois ou mais interlocutores, contrariamente, tem natureza atrelada a um serviço de valor adicionado e que justamente a sua receita é excluída da base de cálculo do ICMS. Porém, a prestação de outros serviços que, embora estabelecidos pelas mesmas partes, são outros serviços não tributados pelo ICMS, mas pelo ISS.

Transcreve doutrina de Antonio Roque Carrazza e jurisprudência do STJ nos julgamentos do Recurso Especial nº 754.393/DF, RESP nº 601.056/BA, RESP nº 418.594/PR e RESP nº 402.047/MG.

Conclui que há bastante tempo os Tribunais reconhecem que a atividade tributável pelo ICMS – Comunicação é a atividade de viabilizar, por qualquer meio, a comunicação, a atividade de “transportar” a mensagem de um ponto a outro, do emissor ao receptor, transcrevendo doutrina de André Mendes Moreira que corrobora com este entendimento.

Frisa que os serviços de ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL, ainda que destinado ao mesmo interesse do contratante, não se confundem para fins de sua expressão tributária com os serviços de comunicação, na modalidade televisão por assinatura que não caracteriza provimento de comunicação, na viabilização desta comunicação no transporte de dados e informações. Não há, de fato, emissão: recepção, geração, ampliação, repetição ou qualquer outra forma de transporte de mensagens.

Argumenta que prova da dissociabilidade está no fato de que a contratação desse serviço de ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL não é imposta ao cliente contratante dos serviços de televisão por

assinatura. Ou seja, configura mera opção disponibilizada aos clientes interessados, em caráter adicional ao serviço de comunicação por ela prestado, são serviços de valor adicionado, delimitados pela definição contida no art. 61, da Lei Geral de Telecomunicações – Lei nº 9.472/1997, que, por na própria natureza, são excluídos do conceito de serviços de comunicação veiculado pelo artigo anterior da citada lei.

Transcreve o art. 3º da Resolução nº 73/98, indicando expressamente a impossibilidade das referidas atividades serem equiparadas aos serviços de comunicação e consequentemente a impossibilidade de sujeição desses valores adicionados à tributação pelo ICMS reproduzindo ensinamento de André Mendes Moreira.

Acrescenta que as facilidades adicionais são descritas pela ANATEL, como parte de um serviço. Um exemplo é o sinal de rede inacessível no qual - por sinal audível ou mensagem escrita o usuário é cientificado de que não foi possível completar a chamada ou a mesma foi interrompida.

Conclui que os serviços suplementares e facilidades adicionais apenas configuram um acréscimo, um meio para a otimização do serviço telefônico, configurando-se atividades-meio, que possibilitam a prestação do serviço de comunicação de uma forma mais otimizada, não podendo ser tributados pelo ICMS, conforme entendimento do STJ que afastou a incidência do ICMS sobre serviços suplementares e facilidades adicionais, declarando ilegítima toda a cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 no julgamento do RESP nº 402.047/MG.

Relembra o motivo da autuação decorrente do entendimento da fiscalização, para assegurar que não assiste razão à Fiscalização, já que os serviços de ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL, como decorre de sua própria denominação, representam meros serviços complementares e adicionais aos serviços de comunicação prestados, consubstanciados no fornecimento de conteúdo veiculado pela forma de televisão por assinatura, e que com esses, portanto, não se confundem, não tendo sua aquisição, caráter compulsório.

Relata que disponibiliza a seus clientes a estrutura necessária a possibilitar-lhes o acesso ao conteúdo constante da rede de canais constante dos quais detém licença de uso e exploração, atua diretamente na manutenção dessa rede e da qualidade do sinal televisivo, tudo como forma de possibilitar que o cliente desfrute dos serviços contratados com a melhor qualidade possível e também volta suas atividades à manutenção e à assistência técnica sobre a estrutura disponibilizada ao cliente contratante dos serviços de comunicação. Essa manutenção e essas assistências técnicas podem se desenvolver de duas formas: por evento, quando o cliente formaliza um chamado, ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL, quando o cliente celebra um contrato mediante pagamento de um valor mensal, a ele oferecido.

As informações relacionadas ao conteúdo e ao objeto desses serviços são de natureza pública, estando perfeitamente disponíveis, por exemplo, no próprio sítio eletrônico da empresa.

Transcreve cláusulas do Regulamento do SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA PREMIUM para demonstrar que as vantagens desse serviço estão atreladas a natureza técnica e adicionais aos serviços de comunicação prestados e, portanto, não tem nada em comum com os serviços de comunicação prestados.

Ressalta que as receitas consignadas em uma fatura são distintas decorrentes da diferença entre a natureza dos serviços cobrados e o tratamento tributário dispensado a ambas.

Destaca a impossibilidade de os serviços de ASSISTÊNCIA PREMIUM serem equiparados a serviços de comunicação para fins de incidência do ICMS. Para tanto o legislador, no exercício da competência complementar resguardou expressamente os serviços de assistência técnica dentre aqueles passíveis de tributação pelo ISS.

Reproduz excertos de diversos julgados em Tribunais Superiores sobre a matéria para concluir que os serviços de assistência técnica, por representarem atividades oferecidas em caráter preparatório ou complementar aos serviços de comunicação, não podem ser com esses confundidos, especialmente quando da definição do regime jurídico tributário, em que vige o

princípio da estrita legalidade, além do fato da legislação complementar determinar expressamente a sujeição desses serviços à incidência do ISS.

Adverte que caso os Julgadores decidam em sentido oposto ao pacificado pela Corte Superior, tal posicionamento apenas acarretará maiores ônus ao Estado da Bahia, que deverá arcar com a sucumbência em um novo processo judicial.

Por fim, conclui que resta evidência a flagrante nulidade do lançamento.

O autuante presta a informação fiscal à fl. 87, afirmando que: *“Como colocado no Auto de Infração o serviço denominado “ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL ou ASSISTÊNCIA PRIME” é cobrado mensalmente do cliente sem destaque de ICMS, os equipamentos do serviço pertencem a SKY e são cedidos em comodato, não se encontram a venda no mercado, não é permitido ao cliente contratar assistência técnica que não seja fornecida pela SKY, é dever da mesma manter a prestação de serviço se o cliente estiver com o pagamento em dia, a taxa é paga mesmo que os equipamentos estejam funcionando perfeitamente, os equipamentos em questão são essenciais à prestação do serviço de telecomunicações sem os quais a prestação do serviço é impossível. Pelos motivos apresentados os valores cobrados denominados “ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL” e “ASSISTÊNCIA PRIME” devem integrar a base de cálculo do ICMS sobre serviços de telecomunicações”.*

É o relatório.

## VOTO

Preliminarmente constato que o auto de infração foi lavrado em consonância com as normas estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, em especial em obediência ao que estabelece o seu art. 39, pois, consta no auto de infração a identificação do sujeito passivo, a descrição detalhada, clara e precisa dos fatos, o demonstrativo do débito tributário, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o total do débito levantado, a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringido, as reduções percentuais das multas, ou seja, sob o aspecto formal não existem reparos a fazer.

A autuada argui nulidade do lançamento em razão de entender não caber a autuação no caso concreto, em razão do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal – STF do RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 572.020/DF, onde, diz, ficou confirmado que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, impedindo os Estados de incluir na base de cálculo do ICMS valores cobrados sobre serviços que antecedem ou viabilizam a comunicação.

Sobre o tema, ressalto que o citado julgamento trata da incidência do ICMS sobre a assinatura básica dos serviços de comunicação, ou seja, de serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação, de acordo com a sua classificação ou não como serviço preparatório. A ação envolveu a empresa de telecomunicação VIVO S.A. e o Distrito Federal, no qual não foi firmada a tese de repercussão geral.

A decisão contraria o disposto no Convênio ICMS 69/98, firmando o entendimento que sobre os serviços de habilitação não incidem ICMS por serem considerados meros serviços preparatórios. O mesmo RE cita a cláusula 1ª do referido convênio como sendo um rol exemplificativo dos serviços preparatórios.

Observe que somente através de decisão judicial futura, que porventura altere o posicionamento atual da matéria, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento. Ademais, este Órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, em conformidade com o art. 167, inc. I do RPAF/99.

Quanto ao mérito, o auto de infração acusa o contribuinte da falta recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados,

referente especificamente ao serviço cobrado mensalmente denominado ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL e ASSISTÊNCIA PRIME, sem destaque de ICMS.

A tese defendida pela autuada tem como argumento o entendimento de que tais serviços são de natureza suplementar tratando-se de facilidades adicionais configurando-se um acréscimo, sendo um meio para a otimização do serviço prestado, portanto, trata-se de atividade-meio, que possibilitaria a prestação do serviço de comunicação de uma forma mais primorosa, não podem ser tributados pelo imposto estadual.

A Lei Complementar nº 87/96, dispõe no art. 2º, inc. III, *in verbis*:

*Art. 2º O imposto incide sobre: (...)*

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

O Convênio ICMS 69/98 celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, conforme a sua Cláusula primeira:

*Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

Em consonância com os dispositivos transcritos, a Lei nº 7.014/96, prevê a incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação e define no art. 17, §11, acrescentado pela Lei nº 11.899/2010, com efeitos a partir de 31/03/2010, a base de cálculo do imposto nestas prestações.

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

*§ 11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

Assim, da leitura dos dispositivos transcritos, não há como acolher a tese da defesa quando argumenta que as receitas decorrentes da prestação dos serviços denominados ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL e ASSISTÊNCIA PRIME, exigidos na autuação não decorrem de prestações de serviços de telecomunicações propriamente ditos e, por esse motivo, não podem incidir o ICMS, pois, resta claro que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, também os serviços cobrados sob a denominação de serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Portanto, as receitas decorrentes prestação dos serviços denominados ASSISTÊNCIA PREMIUM MENSAL e ASSISTÊNCIA PRIME, devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS, independentemente da denominação ou do momento do fornecimento desses serviços ou bens.

Sob o argumento de que em existindo clara distinção entre esses dois serviços oferecidos a seus clientes: serviços de televisão por assinatura e serviços de assistência técnica, e havendo a impossibilidade dos serviços de ASSISTÊNCIA PREMIUM serem equiparados a serviços de comunicação para fins de legitimar a incidência do ICMS, por isso, a lei complementar resguardou expressamente os serviços de assistência técnica dentre aqueles sujeitos à tributação pelo ISS, tal argumento não pode prosperar, devendo sobre as receitas advindas dos citados serviços da prestação incidir o ICMS, e não o ISS, uma vez que o serviço de assistência técnica a que se refere o subitem 14.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que disciplina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, está compreendido entre as atividades das empresas que prestam “serviços relativos a bens de terceiros”, o que também não é o caso dos autos, já que o autuado é proprietário dos equipamentos locados aos clientes indispensáveis à prestação do serviços de televisão por assinatura.

Assim, resta claro que os mencionados serviços de assistência técnica prestada, não constituem um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação ao pacote de serviços contratado pelos clientes adicionado ao fato da exclusividade da prestação do serviço pela empresa contratada por assinatura, cuja assistência técnica é realizada nos próprios equipamentos da autuada.

Destarte, as receitas auferidas a título de prestação de serviço de assistência técnica, são inerentes e indispensáveis à prestação dos serviços pelo contribuinte, com o propósito de assegurar ao cliente a melhor forma de fruição de todos os serviços por ele disponibilizados, não se justificando, portanto, a cobrança separada na nota fiscal ou fatura, nem a segregação da base de cálculo do ICMS.

Assim tem julgado o CONSEF sobre a matéria conforme Acórdãos CJF nº 0082-12/13, CJF nº 0096-12/13, CJF nº 0271-13/13, CJF nº 0360-12/18 e CJF nº 0079-11/19.

Pelo exposto, voto pela procedência do auto de infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0002/19-1**, lavrado contra **SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$161.644,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2020.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR