

PROCESSO - A. I. Nº 278003.0002/19-6
RECORRENTE - OI MÓVEL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0157-03/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/04/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0032-12/21-VD

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Existência de Mandado de Segurança. A escolha da via judicial pelo sujeito passivo, implica renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, devendo o PAF ser remetido à PGE/PROFIS, para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme Art. 117 do RPAF/99, e Art. 126 do COTEB. Mantida a Decisão recorrida. Considerado o Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/03/2019, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 02.08.37 – Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a prestação de serviço de comunicação não escriturados no livro fiscal próprio, no mês de janeiro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.480.656,29, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Consta que o Autuado deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação (assinatura), relativo ao mês de janeiro de 2017, por entender que tal serviço não era tributado.

A 3ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0157-03/19 (fls. 114 a 121), com base no voto a seguir transcrito:

“Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a comprovação de entrega de todos os documentos.

O presente processo, exige ICMS referente à prestação de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios, pelo fato do autuado não ter recolhido o ICMS incidente sobre o serviço de assinatura cobrado nas faturas, por entender que o serviço não é tributado.

Em que pese os argumentos jurídicos apresentados na peça defensiva, a matéria em lide nos presentes autos se relaciona a questão já amplamente discutida e debatida no âmbito deste órgão julgador administrativo, tanto em primeira, quanto em segunda instância, que tem se posicionado pela incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, ou seja, encontra-se pacífico que devem integrar a base de cálculo do imposto, por expressa previsão legal, quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas.

Tal posicionamento, encontra-se atualmente, amparado pela última decisão do STF (Supremo Tribunal Federal), datada de 13/10/2016, nos autos do RE nº 912.888, com repercussão geral reconhecida, onde ratifica a incidência do ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal, e confirma a eficácia do Convênio ICMS 69/98 que estabelece:

“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, independente da denominação que lhes seja dada”

Deve ser ressaltado, inclusive, que o sujeito passivo, após a decisão proferida no RE acima mencionado, passou a recolher o ICMS relativo à assinatura básica, deixando, no entanto, de apurar e recolher o relativo ao mês de janeiro de 2017, que foi objeto do presente lançamento “ex ofício”, o que demonstra sua aceitação em relação à

decisão do STF supracitada.

Dessa forma, entendo descaber o requerimento defensivo de cancelamento da exigência, com base no julgamento do Mandado de Segurança Originário nº 0000729-02.2009.8.05.000, impetrado pela TNL PCS S.A., incorporada pela OI Móvel S.A., e me posicionarei na mesma linha de entendimento já externado em julgados anteriores, realizados por este Conselho de Fazenda, envolvendo a mesma situação.

Apenas devo ressaltar, que apesar da decisão que transcreverei abaixo ter sido relativa a não inclusão na base de cálculo do ICMS do serviço denominado “Mensalidade Rental Program” (locação de aparelhos), a “Assinatura Mensal”, acompanha a mesma linha de raciocínio para integrar a base de cálculo do imposto, haja vista que se configuram como serviços de comunicação, todos os serviços relacionados e/ou necessários à prestação de serviços de comunicação. A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado.

Assim é que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0205-03/14, se posicionou da forma abaixo transcrita, em julgamento levado a efeito em relação ao Auto de Infração nº 298636.0099/14-4, lavrado contra a empresa Nextel Telecomunicações Ltda, onde estão citados outros julgados pertinentes a mesma matéria, a exemplo dos acórdãos CJF Nº 0271-13/13, CJF Nº 0323-13/13 e CJF Nº 0358-13/13.

“VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é imputado ao autuado o cometimento da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, consoante demonstrativos acostados às fls. 07 as 11, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado, fl. 10.

Consta também da acusação fiscal a explicitação de que o não recolhimento refere-se à prestação de serviços de telecomunicações a não contribuinte (CFOP 5.307) denominados Mensalidade Rental Program, que foram lançados pelo autuado na Coluna “Outros” nos registros do Convênio ICMS 115/03.

Em sede de defesa o impugnante, depois de enunciar sua inferência que atribui à constituição do crédito fiscal objeto do Auto de Infração a não inclusão da receita de locação de aparelhos celulares (handsets) na base de cálculo do ICMS, concentrou suas razões de defesa no fato de que o ICMS-Comunicação somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, isto é, sobre a atividade-fim que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio, apontando como exemplo a locação de aparelhos celulares.

Para corroborar sua tese invocou decisões de Tribunais Superiores sobre o tema, reproduzindo trechos das respectivas ementas, além de transcrever o teor do art. 155, inciso II da CF/88, dos artigos 2º, inciso III e 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 60, §1º da Lei nº 9.472/97 que define o conceito de telecomunicação, com o objetivo ilustrar o fundamento legal da Regra Matriz de Incidência do ICMS-Comunicação e do princípio da legalidade e da tipicidade fechada.

O autuante asseverou que, apesar da alegação do impugnante de que as receitas lançadas com a denominação de “Mensalidade Rental Program” se referirem a locação de aparelho de celulares, o impugnante lançou as receitas nos registros do Convênio ICMS 115/03 com CFOP 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte (Classificam-se neste código as prestações de serviços de comunicação a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas não indicadas nos códigos anteriores).

Como visto acima, o próprio autuado observou que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a aluguel de celular (handsets) e sustentou não haver incidência de ICMS sobre aluguel, pois o aluguel é atividade-meio, e não serviço de comunicação, ou seja, atividade-fim, conforme definida na Lei Geral de Telecomunicações - Lei nº 9.472/97(art. 60, §1º).

É indubioso que, isoladamente, de fato, locação de bens ou equipamentos não é serviço de comunicação. Eis que, ao se alugar do proprietário ou do detentor de sua posse um bem móvel, não se tem que pagar ICMS por esse fato. A questão que se perquire nos presentes autos não se confunde com um simples contrato de aluguel. A locação apontada pelo impugnante, como sendo objeto da autuação, trata de contrato que se reveste e se configura de natureza específica por estar atrelado e intrinsecamente vinculado a outro negócio. Logo, há que se inquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado.

No presente caso, os valores objeto da autuação dizem respeito a cobranças relativas à locação de celulares, por locatários, que utilizam os aparelhos exclusivamente ao usufruir os serviços de comunicação contratados e prestados pelo autuado. Saliente-se ainda que durante o contrato de locação o autuado terá que prover a manutenção e a garantia do celular alugado, sob pena de, eventualmente, a sua atividade de prestação do serviço de comunicação, sofrer solução de continuidade. Assim, afigura-se patente a indissociabilidade da locação de celular com o serviço de comunicação prestado pelo autuado ao locatário.

Consoante previsão expressa do §1º, inciso II, “a”, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, integra a base

de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Ao cunhar explicitamente no texto legal a expressão “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”, o legislador determina que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.

Nesta esteira, como se depreende das razões de defesa apresentadas pelo autuado, o seu entendimento também não coaduna com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, in verbis:

“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”.

Logo, ao contrário do manifesto entendimento da defesa, qualquer que seja a denominação atribuída, os valores cobrados aos assinantes a título de locação de celulares por força de contrato estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de locação dos equipamentos, além de intrínseca e exclusivamente vinculados aos serviços, devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto.

Em suma, a exploração da atividade de prestação de serviços de comunicação é tributada pelo ICMS e, nesse caso, inequivocamente vinculada à locação do celular para ser utilizado com funcionalidades exclusivas do serviço pelo tomador, o valor do aluguel deve compor a base de cálculo da operação para efeito de tributação do ICMS. Tal cobrança decorre da previsão contida no art. 155, inciso II da Constituição Federal e está amparada no art. 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 2º, inciso VII, c/c o §1º da Lei nº 7.014/96.

Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0271-13/13, CJF Nº 0323-13/13 e CJF Nº 0358-13/13.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

A decisão acima foi objeto de interposição de Recurso Voluntário pelo autuado, oportunidade em que a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, PGE/PROFIS, emitiu o seguinte pronunciamento:

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 90 a 107 opinando no sentido do Improvimento do Recurso interposto.

Discorre acerca da delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação citando o artigo 155, II, da Constituição da República; o artigo 2º, III, da LC 87/96; e sobre o significado da expressão “prestação onerosa”, citando jurista. Fala sobre o conceito de “Comunicação” expressado na Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT) e no Decreto nº 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações).

Aduz que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN 1.467-6/DF, prolatou Acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, e que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação. Aduz que neste sentido, ancorado na definição desvelada na Corte Constitucional, é possível chegar à conclusão de que, abstraindo da questão da onerosidade a que se refere a LC 87/96, a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS. Que o simples fato de se estabelecer um elemento condutor de comunicação já é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.

Discorre sobre o conceito de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, e jurista. Cita o artigo 60 da Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), que determina que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. Expõe existir conflito entre normas no corpo da LGT, precisamente entre os seus artigos 60 e 61, §1º. Discorre a respeito.

Assevera que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto. Cita Decisão judicial da Nona Vara de Fazenda Pública do Estado da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, a respeito.

Afirma que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços suplementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; que o imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços

complementares e as atividades que agilizem, ou otimizem, os serviços de comunicação.

Aduz que, assim, entende não caber guarida às alegações do recorrente, porque emoldurado no campo de incidência do ICMS o ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitada no Convênio ICMS 69/98, em sua Cláusula Primeira. Cita e comenta o artigo 109 do CTN.

Afirma que o Legislador Complementar, dentro do alicerce permissivo constitucional, fundiu em uma só estrutura conceitual todo tipo de serviço ligado à perfectibilização das operações relativas à atividade de comunicação, independentemente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar), dando-lhes efeitos jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS. Que não há que se dizer que a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares um conceito excludente da incidência do imposto estadual, pois em que pese ser possível definir estes conceitos em seu corpo normativo, não foi conferido ao legislador ordinário, pelo legislador complementar e, por via reflexa o legislador constituinte, o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos, devidamente delineados nos arquétipos legais previstos na Constituição e na Lei Complementar do ICMS. Que, portanto, não há como se aceder à tese esposada pelo recorrente.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em decisão por maioria, através do Acórdão CJF Nº 0075-11/15, também julgou Procedente o Auto de Infração nº 298636.0099/14-4, cujo voto vencedor, ao qual me alinho, segue abaixo transscrito:

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, de ofício observo que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo.

Não merece reparo a Decisão recorrida.

Tal como já visto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância.

Trata-se de assunto reiteradamente analisado neste Conselho, inclusive com a apreciação do tema pelos dignos representantes da PGE/PROFIS, tendo sido, até aqui, predominante o entendimento no sentido de que todas as facilidade e atividades vinculadas necessariamente à prestação dos serviços de telecomunicação compõem a base de tributação do ICMS.

Ressalto, inclusive, que na situação em foco o próprio contribuinte, ao emitir os documentos fiscais, utilizou os Códigos Fiscais de Operações – CFOPs de números 5.303 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial e 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte, conforme se vê do demonstrativo do levantamento fiscal acostado às fls. 08 e 09, cujos dados foram extraídos dos registros que o próprio contribuinte realiza em decorrência do previsto no Convênio ICMS 115/2003 (Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica). O contribuinte não nega que utilizou tais CFOPs referentes a prestação e serviços de comunicações, nas operações alvo da exação.

Em verdade, tal como já dito pelo autuante ao prestar a informação fiscal à fl. 46 dos autos, e exposto de forma literal no Relatório do Acórdão de base, conforme se vê no trecho à fl. 63 dos autos deste processo - Acórdão este do qual o contribuinte recorre, tendo do mesmo tido integral ciência, portanto - o autuado, em sede de impugnação e de Recurso, seja em papel, seja nas mídias CDs que acosta a este processo, sequer apresenta provas do que alega, ou seja, provas de que as operações seriam de locação de aparelhos celulares, a exemplo de cópias dos contratos de locação assinados pelas partes, provando a conexão de tais contratos com as operações autuadas.

Porém é plausível a alegação do contribuinte, e mesmo que o recorrente provasse tratar-se de aluguel de aparelhos celulares para a prestação do serviço de telefonia, isto não elidiria a imputação posto que, tal como já dito na Decisão de base, configurado o alegado pelo sujeito passivo, a necessidade do aluguel do aparelho para que o usuário do serviço possa receber tal serviço é indiscutível. Por conseguinte, na

operação o aluguel é essencial à telecomunicação. E, existente conforme alega o contribuinte, este aluguel é realizado de forma onerosa, não se trata de comodato.

Como é de conhecimento comum, a grande velocidade das inovações tecnológicas traz, diariamente, a necessidade de adequação das regras sociais à realidade nova que se impõe. A necessidade de adequação atinge, igualmente, o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, no Brasil, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 08/1995, que flexibilizou o modelo brasileiro de telecomunicações ao eliminar a exclusividade estatal da concessão para exploração dos destes serviços, foi criada a Lei Federal nº 9.472/97, ou Lei Geral de Telecomunicações, como é conhecida, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

Trazendo então a previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

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

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

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

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

VIII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas hipóteses dos incisos XI e XIII do art. 4º, o preço do serviço;

§ 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, adequada a legislação à nova realidade tecnológica, não apenas os serviços de chamadas telefônicas configuram-se como serviços de comunicação, mas todos os serviços relacionados e/ou necessários à prestação de serviços de comunicação. Uma vez que o legislador não poderia prever as denominações que as operadoras viriam a utilizar para os serviços que viriam a prestar a seus usuários, relacionados à prestação de serviços de comunicação, o texto normativo descreve a abrangência dos serviços tributáveis em termos exemplificativos.

A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado. Este é o caso específico, por exemplo, do alegado aluguel do aparelho de telefonia.

O aluguel do aparelho celular para uso da linha telefônica, objeto da autuação, tal como dito pelo contribuinte, é essencial à prestação dos serviços de telecomunicação que presta. Não se trata, portanto, sequer de uma “facilidade”, e sim de condição imprescindível para que o seu serviço de comunicação seja prestado.

O inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, preveem a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas.

Neste sentido, entendendo que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a

comunicação ocorra; que os chamados serviços e facilidades que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte, tais aludidos serviços estão incluídos no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.

Comungo integralmente das ponderações do voto da Decisão a quo, bem como do teor do Parecer técnico-jurídico exarados nos autos, que não reproduzo por desnecessário, visto que constam no Relatório que integra este Acórdão, e com base no inciso II da Constituição da República; no inciso III do artigo 2º da LC 87/96; no artigo 110 do CTN; no artigo 60 da Lei Geral de telecomunicações; e nos artigos 2º, VII, e 17, inciso VIII, e §11, ambos da Lei nº 7.094/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração”.

À luz do quanto acima exposto, amparado na previsão legal do art. 1º, inciso III; art. 2º, inciso VII; e art. 17, §11º da Lei nº 7.014/96, além das disposições da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, saliento que somente através de decisão judicial futura, que porventura altere o posicionamento atual da matéria em lide, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como falece competência a este Contencioso Administrativo, para apreciar alegada inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Vale ainda frisar, que conforme citado nos exames das preliminares, o sujeito passivo, após a decisão proferida no RE nº 912888, supramencionado, passou a recolher o ICMS relativo à assinatura básica, deixando, no entanto, de apurar e recolher o relativo ao mês de janeiro de 2017, cabendo acertadamente ao Fisco, fazer a referida exigência através do presente lançamento “ex ofício”.

De tudo exposto, levando em consideração, ainda, os posicionamentos acima alinhavados, aos quais me associo, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 132 a 149), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual explicou que é autorizado pela ANATEL a oferecer os chamados “planos alternativos” aos seus clientes, nos termos dos Arts. 43 e 49 da Resolução nº 426/05, quando oferece diversas opções para atender às necessidades dos usuários, inclusive com planos nos quais a assinatura não contempla franquia de minutos, além de não cobrar tarifa (pois essa é fixada pela ANATEL apenas para o plano básico), mas sim um preço por ele estabelecido e posteriormente submetido à homologação da ANATEL.

Acrescentou que o preço dessa assinatura leva em conta os custos que tem com sua infraestrutura: Taxa Fiscalização e Instalação (TFI), Taxa de Fiscalização e Funcionamento (TFF), despesas com manutenção de rede e utilização de sites locados de outras operadoras, entre outros.

Afirmou que a principal característica do serviço de assinatura mensal sem franquia é abarcar apenas o direito à disponibilidade do serviço contratado, sem inclusão de franquia de minutos, remunerando exclusivamente a linha telefônica que fica à disposição do usuário, que tem que pagar de modo avulso os minutos consumidos ou contratar um “pacote de minutos”, que garantirá a prestação do serviço de comunicação (transmissão de mensagens), sobre o qual incidirá o ICMS.

Alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado por violar decisão judicial transitada em julgado em seu favor em sede do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000, impetrado no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em que se reconheceu que este Estado não poderia mais lhe exigir o ICMS sobre a prestação serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas aperfeiçoem o processo de comunicação, como é o caso dos autos, colacionando elementos de julgados administrativos dos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Disse que não incide ICMS sobre os valores advindos da assinatura mensal nos planos alternativos sem franquia de minutos por ser atividade-meio, conforme excertos de decisões do STJ que transcreveu.

Ressaltou que não é a periodicidade da cobrança que estabelece o limite entre a atividade-meio e a atividade-fim da operadora, mas sim o núcleo da cobrança realizada: se decorrer do efetivo

envio de mensagens, incidirá o ICMS; caso esteja remunerando apenas uma atividade que busque disponibilizar ou dar acesso à atividade-fim, não haverá que se falar no fato gerador do imposto.

Defendeu que a exigência fiscal deve ser cancelada, na medida em que a jurisprudência pátria é uníssona ao considerar ilegal a ampliação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação por meio do Convênio ICMS nº 69/98, em razão do disposto em sua Cláusula primeira, extrapolando a sua finalidade, qual seja a de conceder ou revogar benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Citou os princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, o Art. 108, §1º, do CTN e julgados da 1ª Seção do STJ e do STF, concluindo que o Convênio nº 69/98, incorporado pelo RICMS/12, é totalmente ilegal, inconstitucional e abusivo.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário e protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada posterior de documentos e a realização de prova pericial/diligência.

Em sessão de julgamento, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à PGE solicitando a emissão de parecer jurídico sobre a possibilidade de prosseguimento deste julgamento à vista da decisão judicial em favor do Autuado em sede do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000 (fl. 157).

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA (fls. 159 a 172), opinou pela aplicação do Art. 117 do RPAF/99, ou seja, pela constatação da renúncia ao recurso na esfera administrativa pelo Autuado em razão da matéria estar integralmente contida nos autos do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000 analisado.

Cientificado do referido parecer, o Autuado apresentou manifestação solicitando o cancelamento integral da autuação, alegando que a conclusão da PGE beira o absurdo, pois a ação judicial em questão está transitada em julgado, reconhecendo ser indevido o ICMS, e somente poderia ser modificada mediante ação rescisória, caso o julgamento do RE nº 912.888 seja finalizado com decisão contrária aos contribuintes.

A Autuante tomou ciência do parecer da PGE e da manifestação do Autuado, mas permaneceu silente.

Registro a presença na sessão de julgamento do patrono do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Michel Hernane Noronha Pires - OAB/MG nº 157.241.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em razão da falta de recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação (assinatura), relativo ao mês de janeiro de 2017, por entender que tal serviço não era tributado.

Rejeito os pedidos de diligência, perícia, juntada posterior de documentos e outras provas requeridas ao final da peça recursal por inépcia, nos termos do Art. 10, §1º, III do RPAF/99, visto que não foram devidamente fundamentados.

Além disso, consoante os termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação e a perícia é desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Não há lide quanto aos fatos postos, a questão é se o ICMS é devido sobre a assinatura e se pode ser exigido o imposto do Autuado, tendo em vista o julgamento do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000.

De acordo com o entendimento pacificado neste CONSEF em matérias semelhantes, e consoante o disposto no Art. 126 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, Lei nº 3.956/81, e no Art. 117

do RPAF/99, a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer.

Este posicionamento está amparado pela decisão do STF, nos autos do RE nº 912.888, com repercussão geral reconhecida, de 13/10/2016, onde foi ratificada a incidência do ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal, com repercussão geral conhecida, ainda pendente de julgamento em relação à modulação dos seus efeitos.

Saliento que a assinatura está vinculada ao serviço de comunicação, tanto que não há possibilidade de aquisição de minutos sem o pagamento de assinatura. Tanto o Autuado entende que o imposto é devido, que tem recolhido corretamente em todos os meses, exceto pelo mês de janeiro de 2017.

Assim, verifico que foram indicados no Auto de Infração os dispositivos legais previstos na legislação tributária estadual, que prevê a tributação do serviço de comunicação em lide, mas, no entanto, sua análise fica prejudicada pelo fato da matéria estar sendo discutida no âmbito do Poder Judiciário, a qual poderá implicar em modificação no julgamento do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000.

Informo que o crédito tributário, cuja exigibilidade está provisoriamente suspensa por proteção judicial, caso julgada desfavorável ao contribuinte, deverá ser atualizado monetariamente e acrescido da multa e dos juros de mora previstos na legislação estadual, contando prazo a partir da data da ocorrência dos fatos geradores, conforme estabelecido nos Arts. 41 e 42 da Lei nº 7.014/96 e nos Arts. 100 a 102 da Lei nº 3.956/81, salvo modulação dos efeitos porventura declarada na ação judicial.

Destaco que não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário, conforme disposto no Art. 167, I a III do RPAF/99.

Diante do exposto, fica PREJUDICADO o Recurso Voluntário, em razão da existência de processo judicial sobre a mesma matéria, e mantido o lançamento até a decisão final pelo Poder Judiciário.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao ilustre Relator para registrar meu respeitoso dissenso.

Primeiramente, a meu ver, não é o caso de se julgar prejudicado o recurso. Ademais, diante da existência de coisa julgada material e de um comando sentencial que especificamente impedia, ao tempo da lavratura do Auto de Infração, a constituição e cobrança do crédito tributário (pois reconhecida a não incidência do ICMS-Comunicação na hipótese), há de se reconhecer a improcedência do Auto de Infração. Senão, vejamos.

Diz-se prejudicado o recurso, quando se reconhece a “perda do objeto” ou a falha, ainda que superveniente à interposição, no atendimento de algum dos pressupostos de admissibilidade recursal (NERY JUNIOR, Nelson. Código de Processo Civil comentado. 17. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 2067). Tal se dá quando se reconhece ausência de interesse recursal ou o implemento de fato impeditivo ou extintivo do “poder” (*rectius, capacidade*) de recorrer.

Por exemplo: carece de interesse um recurso administrativo manejado por quem já se dirigira, em paralelo à lide administrativa, ao Judiciário para discutir aquele específico crédito tributário padece evidentemente de interesse recursal. O Poder Judiciário se incumbiria de dirimir a lide de uma só vez, já que no regime de jurisdição única, adotado pelo Brasil, é a ele, Judiciário, a quem cabe a última palavra - e ao STF, na célebre frase de Ruy Barbosa, o “direito de errar por último”.

Este fato, de o sujeito passivo movimentar *concomitantemente* a máquina administrativa e a judiciária para dirimir sua lide, é reconhecido pela doutrina como “renúncia do poder de

recorrer" na esfera administrativa (CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 248). O que se vislumbra na hipótese é a virtual ameaça à segurança jurídica que representaria a coexistência de decisões contraditórias (uma administrativa e outra judicial). Um comando, portanto, para além da economicidade da função de julgar, de coerência entre os sistemas de resolução de conflitos justistributários.

Voltemo-nos ao exame dos dispositivos da legislação baiana, que impedem, segundo o Sr. Relator, o exame da matéria por parte deste Conselho. Refiro-me aos arts. 167 do RPAF/99 e, penso eu que em grau de hierarquia mais elevado, o art. 125 do COTEB (Lei nº 3.956, de 11/12/1981). Esses dispositivos afirmam que não compete a este Conselho declarar constitucionalidade, nem dirimir questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida, tampouco negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Que o Poder Judiciário já se posicionou explícita e conclusivamente sobre a não incidência do ICMS-Comunicação, sobre as receitas auferidas pela Recorrente nestes autos, parece não haver dúvidas. Percebam, Ilustres Julgadores, que o comando decisional **transitado em julgado em 15/09/2016** (fl. 102), é preciso, nos termos da ementa do Acórdão exarado pela Seção Cível de Direito Público do TJBA nos autos do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.805.0000, em trecho que merece transcrição:

Consequentemente, denota-se a existência de direito líquido e certo em favor do Impetrante, uma vez que a cobrança do ICMS sobre serviços que não possuem natureza de comunicação, como assinatura mensal, configura flagrante ofensa ao princípio da legalidade, na medida em que possibilita a incidência do tributo sobre atividades que não se encontram previstas em lei.

O Auto de Infração foi lavrado **após o trânsito em julgado da decisão do Poder Judiciário**. Decisão essa, que definia como não-incidente o ICMS na exata matéria objeto do lançamento!

Neste caso, uma defesa administrativa oferecida após o trânsito em julgado de decisão judicial favorável ao Sujeito Passivo, para discutir auto de infração lavrado, repita-se, após o trânsito em julgado de decisão judicial favorável ao sujeito passivo, obviamente não desafia uma suposta renúncia do direito de recorrer (ou reclamar). Ao contrário, o que se faz, trazendo ao órgão administrativo a decisão judicial transitada em julgado, é pleitear que se reconheça a autoridade da coisa julgada.

Como exposto acima, a *ratio* do impeditivo ao exame de matéria já submetida à apreciação do Poder Judiciário, ou por ele decidida, é evitar decisões contraditórias. Ora, decidir contrariamente à coisa julgada material é **editar decisão administrativa contraditória**! A compreensão dos óbices dos arts. 167 do RPAF/99 e 125 do COTEB, portanto, não pode levar ao absurdo de obter, justamente, o que se pretende evitar: decisões contraditórias no âmbito administrativo e no âmbito judiciário.

Negar exame da matéria nessas circunstâncias, para além de implicar afronta chapada à independência entre os Poderes Executivo e Judiciário, e desconsiderar a autoridade da coisa julgada, implica flagrante ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

Portanto, com a licença do Ilustre Relator, voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Voluntário, adentrando-lhe o mérito.

O que faz dissociar a preliminar (de coisa julgada, e em favor da Recorrente), e o mérito, é o exame de prevalecer a autoridade da coisa julgada seja diante das circunstâncias do caso concreto, em cotejo com o comando decisório sobre o qual não paira mais recurso, seja em face de uma eventual superação do precedente.

Essa eventual superação do precedente, é que moveu o Autuante.

Aduz o Autuante, (Informação Fiscal, fl. 108), que em circunstância análoga, o Supremo Tribunal Federal teria emanado decisão (em face da Oi S/A, empresa do grupo da Recorrente), em sentido oposto, ou seja, para reconhecer a incidência do ICMS-Comunicação sobre as rubricas auferidas a título de assinatura. Refere-se ao Recurso Extraordinário nº 912.888.

Acessando o sítio do STF mantido junto à Rede Mundial de Computadores, constato que por ali tramitam uns autos de Recurso Extraordinário com a numeração acima transcrita, oriundos de Mandado de Segurança, que se processou perante o TJRS (número de origem 70048488365), tendo por partes Estado do Rio Grande do Sul (Recorrente), e OI S.A. (Recorrida), e que figura como *leading case* do Tema nº 827 das teses de repercussão geral reconhecida pelo Excelso Pretório.

Descendo ao exame do andamento processual, constato que em 13/10/2016, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso extraordinário, e no mérito deu provimento ao recurso, também por maioria, fixando a seguinte tese: “*O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário*”.

Doutra banda, constato que o referido acórdão **ainda é objeto de discussão perante aquele Tribunal**, uma vez que o recurso de embargos de declaração (apresentado em 31/05/2017), cujo julgamento já se iniciou em 12/04/2018, ainda não foi definitivamente julgado. Em outras palavras: ainda não se operou, sobre aquele julgado, o manto da coisa julgada material.

Ora, este CONSEF está a examinar auto de infração lavrado **contrariamente a decisão transitada em julgado**. O precedente, neste caso, ainda não se encontra superado.

Para que não haja dúvida:

- a) em 15/09/2016, transitou em julgado a decisão judicial que reconhecia à Recorrente a não incidência do ICMS-Comunicação na hipótese;
- b) em 13/10/2016 o STF julgou (em outro processo) que o ICMS-Comunicação incide na hipótese (e ali ainda não há coisa julgada até o momento);
- c) em 25/03/2019, foi lavrado o auto de infração para cobrar ICMS-Comunicação na hipótese.

A rigor, a aplicação do art. 167 do RPAF/99 e do art. 125 do COTEB, por um comando de segurança jurídica, de estabilidade das decisões, implica o dever de dar aplicabilidade à coisa julgada que há (e já havia) quando da lavratura do auto de infração.

É dizer, a norma válida ao tempo da lavratura do auto de infração, a sua compreensão à luz de decisão de última instância, proferida pelo Poder Judiciário, era a de que os valores auferidos pela Recorrente a título de assinatura mensal não se encontravam sob o campo de incidência da norma de competência constitucional para a cobrança do ICMS-Comunicação.

Destaco, a propósito, que esta situação **não é a mesma** dos autos do PAF nº 128281/2013-8, em que se examinou o Auto de Infração nº 298636.0081/13-0, quando esta 2ª CJF, sob minha relatoria, assentou não enxergar coisa julgada. Ali, a decisão exarada pelo Poder Judiciário em sede de Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.8.05.0000 impetrado por outra empresa não havia sido suficientemente clara para dar concretude à não incidência do ICMS em tais operações:

Nesse particular, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS. Concordo com a premissa de que o julgamento exarado nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.8.05.0000, apesar de se referir a entendimento do STJ sobre a não incidência do ICMS sobre “assinaturas”, não é, ao final, suficientemente claro para determinar que rubricas, caso a caso, seriam “atividade fim” ou não da empresa.

Em homenagem à estabilidade das relações jurídicas, é que o Código Tributário Nacional, a propósito, somente admite a aplicação de mudança de critérios jurídicos no exercício do lançamento, por força de decisão judicial, e em relação a um mesmo sujeito passivo, para fato gerador ocorrido posteriormente à introdução do novo critério jurídico (art. 146 do CTN).

Ora, se assim ocorre em relação ao critério jurídico no exercício do lançamento, o que se dizer da **coisa julgada material**, iniludivelmente impeditiva do lançamento?

Por todo o exposto, e com todas as vêrias do sempre criterioso voto do Sr. Relator, é que sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278003.0002/19-6, lavrado contra **OI MÓVEL S.A.**, no valor de **R\$1.480.656,29**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Diante da renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, em razão da propositura de medida judicial, deve o PAF ser remetido à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme Art. 126 do COTEB.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo Oliveira Pinho e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS