

PROCESSO - A. I. Nº 298929.0017/20-3
RECORRENTE - SOFTDADOS TELECOMUNICAÇÕES EIRELI.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0088-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 1º/12/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0308-12/21-VD

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação. Integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal, quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, de acordo com as determinações do Convênio ICMS 69/98. 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. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infração caracterizada. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0088-01/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2019, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$ 3.171.431,02, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01** – 03.09.01 – Recolheu a menor o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação. Nos meses de fevereiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; e janeiro a agosto de 2020.*

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 25 a 32. Arguiu preliminar de nulidade no que concerne a indeterminação do fato gerador e da base de cálculo. Aduziu foi quase impossível apurar se o levantamento apresentado pelo autuante, em razão dos parâmetros utilizados.

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 46 a 48, na qual rebateu a preliminar de nulidade do autuado, e argumentando exaustivamente sobre os pontos trazidos pelo sujeito passivo. Ao final concluiu pela procedência do Auto de Infração.

Isto posto, o presente Processo Administrativo Fiscal foi encaminhado para a 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida JJF exarou decisão pela Procedência da autuação no valor de R\$3.171.431,02, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, a seguir transcrita:

“(.....)

Inicialmente, não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com demonstrativos e indicação das normas. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Observo que todos os demonstrativos foram devidamente anexados ao Auto de Infração (constantes da mídia à fl. 19), e entregues ao contribuinte, conforme pode ser comprovado pelo recibo à fl. 18 dos autos, fato que possibilitou o exercício da ampla defesa.

Rejeito, inclusive, o pedido de diligência formulado pelo autuado, uma vez que considero que os elementos constantes do PAF são suficientes para formação de minha convicção, de acordo com o que dispõe o art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99.

Destarte, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, pelo que passo à análise do mérito, como se segue.

O Auto de Infração em exame, exige ICMS do autuado sob acusação de recolhimento a menor do imposto, relativo à prestação de serviços de comunicação.

O autuado discorda da exigência, por entender, em síntese, que apenas o provimento de internet, que integra a oferta de link dedicado, está sujeito ao tratamento tributário para o SCM (Serviço de Comunicação Multimídia, aplicando-se à alíquota interna de 28%. Considera que os demais serviços de valor adicionado (SVA), propriamente dito, não devem ser tributados por seguirem o tratamento previsto na LC 116/03.

Todavia, verifica-se que os serviços que o autuado deixou de tributar, se referem a assinatura de plano, cobrança por disponibilização de link e provimento de acesso à internet.

Por outro lado, o Serviço de Valor Adicionado – SVA, constitui um serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações (art. 61 da Lei 9.472/97).

Portanto, 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, inclusive, amparado pela 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”

Desta forma, me posicionarei na mesma linha de entendimento já externada em julgados anteriores realizados por este Conselho de Fazenda, envolvendo outros contribuintes.

Na decisão que transcreverei abaixo, apesar de ter sido relativa a não inclusão na base de cálculo do ICMS do serviço denominado “Mensalidade Rental Program” (locação de aparelhos), a assinatura de plano, cobrança por disponibilização de link e provimento de acesso à internet, por exemplo, acompanham 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, cuja decisão foi mantida na segunda instância (ACÓRDÃO CJF Nº 0075-11/15), 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 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 a 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 indubitoso 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, independente 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.

Trago à colação, ainda, a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, acima mencionada (Acórdão CJF Nº 0075-11/15), que ratificou a decisão do Acórdão nº 0205-03/14, mais acima transcrito, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 298636.0099/14-4, cujo voto vencedor, ao qual me alinho, segue abaixo:

“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, pronunciando-se 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 dispôs 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. 2.º 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, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto.

Concluo pela subsistência da exigência fiscal, considerando que o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares ou suplementares, e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, que o autuado fornece aos seus clientes, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra. Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, são serviços acessórios ao serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade ou suporte. Tais serviços suplementares e facilidades adicionais, estão incluídos no campo de incidência do ICMS, tendo em vista que o acessório segue a sorte do principal.

Ressalto, ainda, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

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

Diante da decisão exarada pela 1ª JJF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, inconformado com tal decisão de piso, interpôs, tempestivamente, o seguinte Recurso Voluntário, o qual passo a relatar, em síntese.

De proêmio, ratificou a preliminar de nulidade em razão da indeterminação do fato gerador e base de cálculo, tratada em sede de Impugnação. Argumentando que o referido Auto de Infração incorreu em cerceamento de defesa, uma vez que os demonstrativos de “Serviços Tributados com Alíquota Diferente de 28% - Resumo”, apresentados pelo Autuante, não demonstraram claramente como foi formada a base de cálculo e o fato gerador, propriamente dito, impondo, inquestionável limitação à capacidade de defesa processual, prejudicando o pleno exercício do contraditório.

Explicou que não foram observadas as questões como divisão do serviço em SCM e SVA (serviço de comunicação e o serviço de valor adicionado), seja através de folha-rosto auxiliar da NF e da escrituração. Argumentou também que não foram deduzidas do lançamento ex-officio perpetrado pelo autuante, qualquer parcela de ICMS pago pelo recorrente.

Nesse ponto, ratificou o pedido original, para que o Auto de Infração seja declarado nulo, incapaz de produzir efeitos legais em razão de sua indeterminação quanto ao fato gerador apurado, implicando em irreversível cerceamento de defesa e prejuízo mortal ao contraditório.

No mérito, explicou que as atividades da recorrente englobam não apenas os denominados Serviços de Comunicação Multimídia, também conhecidos como o SCM, mas, sobretudo o próprio Serviço de Valor Adicionado (SVA), assim definido como a atividade que acrescenta a um determinado serviço de telecomunicações algo que lhe dê suporte e com o qual não se confunde, bem como, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Nesse esboço, disse que o julgamento proferido pela douta Junta de Julgamento Fiscal não levou em consideração tais aspectos, baseando unicamente no pressuposto acatado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao arrepio dos demais estados da Federação, de que o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e, também, sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais.

Argumentou assim, que os serviços ditos “complementares ou suplementares”, conforme preza o Acórdão impugnado, são fatos geradores de serviços pautados na Lei Complementar nº 116/2003 e, por consequência, hipóteses de tributação do ISSQN e que no caso em questão, foram objetos de ação fiscal do município de Salvador, que lavrou auto de infração sobre base de cálculos, cujo montantes foram cobrados pelo PAF 298.929.0017/20-3, em análise.

Nessa linha de raciocínio defendeu que a contratação de internet banda larga fixa, pode apresentar na maioria das vezes, os dois serviços distintos, o SCM (Serviço de Comunicação Multimídia) e o Serviço de Valor Adicionado, o primeiro disse um serviço de telecomunicações e o segundo, o acesso/conexão à internet, um serviço pertencente em gênero ao SVA, contudo alegou tratar o SCM, como um serviço tributado, com alíquota interna de 28%, conforme vigora no Estado da Bahia, mesmo que, particularmente entendesse, ainda que nos filiemos ao entendimento que vem se manifestando nos tribunais a partir do Tema 263, de que provimento de internet não deveria ser tributado.

Trouxe como fato novo, o conflito de competência entre os entes tributários do Sistema Federalista Nacional, que impõe a competência do Município ao SVA, tendo sido objeto Auto de Infração da própria Prefeitura Municipal de Salvador, que reclamou tributo sobre a mesma movimentação (fato gerador), havendo no caso em concreto inequívoco conflito de competência,

não apreciado pela JJF.

Em síntese, alegou que sempre atribuiu ao provimento de internet, que integra a oferta de link dedicado, o tratamento tributário para o SCM, aplicando à alíquota interna de 28%, conforme reclama o fiscal autuante. Reservando, contudo, aos demais serviços de valor adicionado (SVA), propriamente dito, o tratamento previsto na LC 116/03, quando integrante da Lista Anexa.

Assim, requereu que seja determinado por esta Câmara de Julgamentos Fiscais deste CONSEF, através diligência técnica elucidativa, a ser cumprida pelo próprio autuante, ou por fiscal estranho ao feito para tratar da elaboração de maneira acessória à nota fiscal de fatura, a folha-rosto analítica e discriminativa dos serviços contemplados na contratação realizada pela recorrente.

Em seguida, tratou dos §§ 1º e 2º, do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (9.472/97), que prevê que serviço de valor adicionado é aquele que acrescenta, a um serviço de telecomunicações e lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Com isso, inferiu que apesar do Estado da Bahia considerar que o serviço de provimento de internet é equiparado ao SCM, portanto tributado neste estado, os demais serviços de valor adicionado, os quais conferem funcionalidade à referida prestação, não o são, independentemente de estarem relacionados na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 ou não.

Pontuou que houve uma superficial análise das planilhas que integram o referido auto de infração, defendendo que o autuante não explicitou de maneira analítica, os valores que de fato corresponderiam ao SCM (Serviço de Comunicação Multimídia), que compõe o serviço de internet e o montante que corresponderia ao SVA (Serviço de Valor Adicionado), tais como o Suporte N2, N3; Barramento CGNAT; SLA de 4h; Roteamento, Proteção DDOS, L2L (Transporte); Barramento; Transporte PTT; Collocation e Locação de Fibra Apagada, dentre outros.

Sendo assim, pediu a este Conselho de Fazenda para que sejam considerados como documentos auxiliares à escrituração fisco-contábil, as folhas-rosto correspondente a cada nota fiscal (docs. que integram a peça defensiva inicial), bem como as Planilhas de Rateio de Composição de Serviços (docs. que integram a peça defensiva inicial), que discriminam de maneira analítica a verdadeira composição dos serviços prestados pelo autuado, distinguindo o que vem a corresponder ao SCM e ao SVA.

Alegou que inexistia qualquer diferença de ICMS devida, tendo recolhido valores até mesmo superiores aos que deveria efetivamente ter recolhido.

Esclareceu que sobre os valores correspondentes às prestações de Serviços de Comunicação Multimídia, foi aplicada a alíquota de 28% nas operações internas, da mesma forma, não foi destacado o ICMS nas parcelas que correspondiam aos Serviços de Valor Adicionado, conforme discriminado nas respectivas folha-rosto e relacionados nas planilhas de rateio apresentadas.

Ressaltou que o Auto de Infração gerado se baseia na cobrança do ICMS sobre o montante correspondente aos Serviços de Valores Adicionados prestados pela recorrente, e que constituem fato gerador de ISSQN, sobre o qual o contribuinte paga impostos, inclusive tendo sido autuado recentemente.

E sobre o montante correspondente às prestações de Serviços de Comunicação Multimídia, explicou que foi aplicada a alíquota de 28% nas operações internas, não havendo nada mais a recolher por parte da recorrente.

Diante do exposto, requereu que o Auto de Infração nº 2989290017/20-3 seja considerado nulo, conforme arguido preliminarmente, todavia, se por mais absurdo senso, não venha a ser reconhecida a arguição inicial, que o referido Auto de Infração seja considerado improcedente, uma vez que a situação descrita como infracional ("recolhimento a menor do ICMS relativo à

prestação de serviço de comunicação”), não ocorreu, conforme elementos técnicos e probatório trazidos aos autos, tais como cópias de NFs, cópia do RAICMS, cópia do RSM, cópia dos DAMs, Planilhas de Rateio de Composição de Serviços, dentre outros. Todos foram anexos à peça defensoria original, e por economia e fungibilidade não foram apresentados novamente.

O presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, sob minha relatoria, para ser devidamente instruído. Neste sentido, passo a exarar o seguinte voto com base nas alegações recursais, nos documentos apresentados e na legislação aplicável.

VOTO VENCIDO

Da análise dos autos, verifico que a autuação se cinge a uma única infração, relativa à cobrança de ICMS sobre os chamados SVA (Serviços de Valor Adicionado), mais especificamente **“os serviços que o autuado deixou de tributar, se referem a assinatura de plano, cobrança por disponibilização de link e provimento de acesso à internet”**, como pontuado no voto da 1ª JJF acima reproduzido. Em função da decisão da 1ª Instância, a empresa ora recorrente, interpôs Recurso Voluntário.

No que tange à arguição de nulidade trazida na peça recursal, me alio à posição da referida JJF, ou seja, não vislumbro no teor do Auto de Infração e em todo procedimento fiscal adotado, qualquer indício de violação ao RPAF/BA, nem tampouco a qualquer outro dispositivo legal que enseje a anulação da autuação guerreada. Os argumentos trazidos pela recorrente não encontram respaldo fático ou jurídico que embasem uma nulidade, estando a autuação e o procedimento fiscal revestidos das formalidades legais, com clareza da descrição, do montante e enquadramento legal da infração imputada ao sujeito passivo.

O autuante trouxe todos os demonstrativos e indicação dos dispositivos legais para embasar a autuação, bem como foi respeitado o direito à ampla defesa e ao contraditório, seja no âmbito da defesa inicial, seja no julgamento da JJF, inclusive, como pontuou a decisão de piso, *“todos os demonstrativos foram devidamente anexados ao Auto de Infração (constantes da mídia à fl. 19), e entregues ao contribuinte, conforme pode ser comprovado pelo recibo à fl. 18 dos autos, fato que possibilitou o exercício da ampla defesa”*.

Superada a questão preliminar, na qual **afasto o pedido de nulidade** (grifo meu), passo a analisar os argumentos de mérito trazidos na peça recursal interposta à luz dos fatos, documentos e da legislação devida.

Em que pese o tema ter relação com os serviços de comunicação alcançáveis pela tributação do ICMS, albergado pelo *art. 2º, inciso VII da Lei Estadual nº 7.014/96, que disciplina o ICMS no âmbito deste Estado*, é evidente de que a autuação em voga é atinente aos Serviços de Valor Adicionado (SVA), ou seja, serviços diversos dos da Comunicação Multimídia (SCM), como demonstrado nos autos e bem assinalado pela empresa recorrente, ou seja, o SVA abarca **atividade meio, para a qual não cabe a incidência do ICMS como já assentado pelo STJ através da Súmula nº 334**, o qual segue transcrito abaixo:.

“EMENTA TRIBUTÁRIO. ISS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte é no sentido de que não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei nº 9.472/1997), consoante teor da Súmula 334/STJ. 2. O ISS incide sobre a prestação serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles que cabem o ICMS (art. 156, inciso III, da Constituição Federal). 3. Não havendo expressa disposição acerca do serviço de valor adicionado na lista anexa ao Decreto-Lei 406/1968, nem qualquer identidade entre esse serviço e outro congênere nela expressamente previsto, não ocorre a incidência do ISS. 4. Recurso especial não provido. Resp 719635 RS 2005/0016338-2”.

Faz-se oportuno salientar, que tal matéria já foi objeto de análise consignada no Acórdão nº 0361-12/20-VD, cuja relatoria coube à preclara Conselheira Leila Barreto N. Vilas Boas, em sessão de julgamento nesta e. 2ª CJF, cujo voto foi pela pertinência das alegações recursais de mérito, para

julgar pelo provimento das mesmas, posicionamento que acompanhei na íntegra pela justeza do mesmo. Cabe-me ressaltar, que em que pese as especificidades de cada um dos processos, a matéria de fundo é a mesma.

É de clareza solar, que apenas os serviços de comunicação imprescindíveis para a efetiva consecução da transmissão entre os entes emissor e receptor da mensagem, prestados pela empresas de telecomunicações, são passíveis da cobrança do ICMS (SCM), ou seja, a mera prestação de um serviço intermediário (SVA), para permitir ao usuário final a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações, não é alcançado pelos serviços passivos de incidência de ICMS, portanto, não constituem-se fatos geradores de referido imposto de competência estadual.

Na peça recursal, restou bem assinalado o quanto dispõe os § 1º e 2º, do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (9.472/97), o qual prevê que o serviço de valor adicionado (SVA), é todo aquele que acrescenta a um serviço de telecomunicações (SCM), e lhe dá suporte e com o qual não se confunde.

Nesta esteira, a empresa recorrente deixou patente, com fatos e documentos trazidos aos autos, que os serviços autuados são objeto da incidência do ISSQN, inclusive tendo sofrido autuação com lavratura de Auto de Infração da própria Prefeitura Municipal de Salvador, que reclamou tributo sobre a mesma movimentação (fato gerador) para fins de recolhimento aos cofres municipais, ente federativo responsável pela cobrança do imposto sobre tais serviços, em que pese a autuação entender, equivocadamente, que tais serviços estão no âmbito do ICMS, e, portanto, são devidos ao erário estadual, evidenciando um claro conflito de competências.

Acrescente-se, que restou demonstrado que o sujeito passivo reconheceu a cobrança de ICMS incidente sobre os valores abarcados pelas prestações de Serviços de Comunicação Multimídia, sobre os quais foi aplicada a alíquota de 28% nas operações internas. Ao tempo em que, da mesma forma, não foi destacado o ICMS nas parcelas que correspondiam aos Serviços de Valor Adicionado, de *“acordo discriminado nas respectivas folha-rostos e relacionados nas planilhas de rateio apresentadas”*.

Por tudo quanto exposto, não restam dúvidas de que os serviços adicionados susomencionados, objeto da autuação, não estão na esfera de competência do ICMS.

Neste sentido, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* ao ilustre Relator, para divergir dos argumentos esposados em relação ao mérito da autuação em seu voto, já que concordo com o não acolhimento das preliminares suscitadas.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pelo recolhimento a menor do ICMS, relativo à prestação de serviços de comunicação.

O STF, nos autos do RE nº 912.888, com repercussão geral reconhecida, 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.

Assim, prevalece a orientação firmada pela Procuradoria Geral do Estado 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; **f)** troca de área de registro; **g)** troca de plano de serviço; **h)** bloqueio de DDD e DDI; **i)** habilitação; **j)** religação.

Analisando o demonstrativo, verifico que os serviços prestados são efetivos serviços de

comunicação, tais como disponibilização de link de dados, cujo preço varia em função da velocidade ou da capacidade, e de VOIP, tecnologia que permite a transmissão de voz por IP (Protocolos de Internet).

O ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, e independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, sua transmissão e sua recepção, constituem-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, e, portanto, sujeita ao ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência.

Nesse sentido é que dispõe o Art. 2º, VII da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que “*o ICMS incide sobre... ..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*”.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298929.0017/20-3**, lavrado contra **SOFTDADOS TELECOMUNICAÇÕES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.171.431,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS