

**A. I. Nº - 298929.0017/20-3**  
**AUTUADO - SOFTDADOS TELECOMUNICAÇÕES EIRELI**  
**AUTUANTE - EDMÁRIO DE JESUS SANTOS**  
**ORIGEM - IFEP SERVIÇOS**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07/07/2021**

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0088-01/21-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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2020, exige crédito tributário no valor histórico de R\$3.171.431,02, mais multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS, nos meses de fevereiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; e janeiro a agosto de 2020:

Infração 01 – 03.09.01 – “Recolheu a menor o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação”.

Enquadramento Legal: art. 1º, inciso III, e art. 2º, inciso VII, C/C artigos 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96. Multa Aplicada: art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 22/12/20 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 19/02/21, peça processual que se encontra anexada às fls. 25 a 32.

O Impugnante inicia sua peça defensiva transcrevendo a infração ora imputada, bem como o respectivo enquadramento legal.

Em seguida suscita a nulidade da autuação, alegando preliminarmente que houve indeterminação do fato gerador e da base de cálculo. Argumenta que os demonstrativos de “Serviços Tributados com Alíquota Diferente de 28% Resumo”, apresentados pelo Autuante, não demonstram 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.

Reconhece que a planilha apresentada pelo autuante, relaciona parâmetros como o “valor do documento”, o “ICMS” que o autuante considera que deveria ser destacado na NF; a “alíquota” aplicada e o montante do “ICMS Devido”. Contudo, pontua que tais parâmetros, não se mostram suficientes para que se determine com precisão a base de cálculo, uma vez que não permite se conhecer o ICMS efetivamente destacado pelo autuado e nem o montante do ICMS pago a cada período.

Dessa maneira, aduz que se torna quase impossível apurar se o levantamento apresentado pelo autuante retrata as reais condições fiscais das operações realizadas pelo requerente e seus

respectivos lançamentos fisco-contábeis.

Assinala que questões como divisão do serviço em SCM e SVA (serviço de comunicação e o serviço de valor adicionado), apresentados de maneira clara na escrituração do autuado, seja através de folha-rostos auxiliar da NF e da escrituração, não foram observadas. Acrescente que não foram deduzidas do lançamento fiscal, qualquer parcela de ICMS pago pelo autuado, o que por si só, modificaria de maneira significativa o montante reclamado.

Em seguida comenta seu entendimento sobre aspectos jurídicos da não incidência do ICMS sobre provimento de acesso à internet e da distinção entre os serviços de SCM e SVA - e o seu afetamento sobre a autuação.

Ressalta que as considerações a seguir tratadas, se amparam em entendimento jurídico corrente e que terão relação direta com a apreciação do auto de infração em questão.

Esclarece ser polêmico os aspectos tributários relacionados ao fornecimento de acesso à internet através do controle da transmissão de protocolos. Considera que não é um serviço de comunicação propriamente dito e, portanto, sujeito à incidência de ICMS, mas sim como um serviço de valor adicionado.

Cita menção sumular (Súmula 334), que dispõe que “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”, questão que diz também abordada até mesmo pela Suprema Corte, quando da análise do Tema 263 (advindo da RE n.º 583.327/MG), que só não reconheceu a repercussão geral, em razão de tratar de matéria infraconstitucional.

Pontua que o fato a ser analisado nessa abordagem jurídica, é que a prestação dos serviços oferecidos pela empresa Softdados Telecomunicações Eireli, engloba 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 relacionada ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Explica que nesse sentido, a empresa autuada, faz valer em sua escrituração, a utilização de documentação auxiliar (folha-rostos) para cada documento emitido, discriminando analiticamente e distinguindo o que se trata de SCM, e o que se trata de SVA, aplicando a alíquota cobrada pelo Estado da Bahia, independentemente da discussão relacionada ao Tema 263, até que esta venha a ser pacificada.

Se diz surpreendida com a autuação, afirmando que sempre efetuou o recolhimento de todos os tributos devidos.

Ressalta que ao tratar o Serviço de Comunicação Multimídia e o Serviço de Valor Adicionado, não renuncia ao entendimento de que o primeiro deveria ser, em sua espécie, um serviço de telecomunicações e o segundo, o acesso/conexão à internet, um serviço pertencente em gênero ao SVA. Assevera que sempre considerou o SCM (destacado nas folhas de rostos que integram as NFs), como um serviço tributado, com alíquota interna de 28%, conforme vigora no Estado da Bahia, mesmo que, particularmente, se filie ao entendimento que vem se manifestando os tribunais a partir do já citado Tema 263, de que provimento de internet não deveria ser tributado.

Em síntese, assinala que a Softdados Telecomunicações 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.

Lembra, que há outros inúmeros serviços prestados pelos provedores de internet, cujas naturezas podem ser híbridas, de comunicação ou de valor adicionado ou, até mesmo, de um gênero próprio, cabendo ao prestador avaliar suas características e formar o convencimento acerca de

sua natureza, tomando as devidas precauções para não incorrer em omissão tributária.

Expõe que foi isso o que a empresa requerente fez, ao elaborar de maneira acessória à nota fiscal de fatura, a folha-rosto analítica e discriminativa dos serviços contemplados na contratação. Reclama que tal fato não foi observado pelo autuante, pelo que solicita a realização de diligência técnica elucidativa.

Traz à colação os §§º 1º e 2º, do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (9.472/97), destacando que os mesmos preveem 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.

Discorda do entendimento do Estado da Bahia de considerar que o serviço de provimento de internet é equiparado ao SCM, portanto tributado, aduzindo que os demais serviços de valor adicionado que conferem funcionalidade à referida prestação, não o são, independentemente de estarem relacionados na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, ou não.

Destaca que o procedimento adotado pela empresa autuada, que efetivamente tributou o serviço de provimento de internet propriamente dito (SCM), pela alíquota regulamentar (28%), excluindo deste cálculo, tão apenas, o Serviço de Valor Adicionado (SVA), sempre esteve de acordo com a legislação em vigor.

Ratifica sua arguição inicial de cerceamento de defesa, dizendo 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, 1.21- (Transporte); Barramento; Transporte PTT; Collocation e Locação de Fibra Apagada, dentre outros.

Solicita que este Conselho de Fazenda considere como documentos auxiliares à escrituração fisco-contábil, as folhas-rosto correspondente a cada nota fiscal (doc anexo), bem como as Planilhas de Rateio de Composição de Serviços (doc. anexo), que discriminam de maneira analítica a verdadeira composição dos serviços prestados pelo autuado, distinguindo o que vem a corresponder ao SCM e ao SVA.

Ao final, requer que o Auto de Infração seja considerado nulo, em função da arguição preliminar, e se assim não for que seja julgado improcedente, por não ter havido o recolhimento a menor do ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 46 a 48, inicialmente rebatendo a preliminar suscitada, ao explicar que as informações, pelos quais foram montadas as planilhas, tem como fonte dados o Convenio 115/03, e foram enviadas pelo contribuinte. Destaca que o valor calculado como "ICMS DEVIDO" é o resultado da aplicação da alíquota de 28% sobre o "ITEM\_VL\_TOTAL", que no quadro abaixo é o "VIDoc (A)" subtraído do "ITEM\_ICMS":

ANO/MES	VIDoc (A)	ICMS (B)	Alíquota % (c)	ICMS Devido	C (B)
17/fev	327.178,29	58.892,09	28	32.717,86	
17/mar	394.446,54	71.003,75	28	39.446,54	
17/abr	430.381,81	77.468,71	28	43.038,20	
17/mai	399.641,43	71.935,46	28	39.964,14	
17/jun	319.647,05	57.536,46	28	31.964,71	

17/jul	590.855,27	106.353,94	28	59.085,54
17/ago	225.485,88	40.587,45	28	22.548,60
17/Set	229.598,99	41.327,81	28	22.959,91
17/out	240.801,55	43.344,28	28	24.080,15
17/nov	305.048,03	54.908,78	28	30.504,89
17/dez	329.650,17	1.440,00	28	32.965,03
SUBTOTAL				379.275,57
18/jan	431.037,51	73.137,23	28	47.553,27
18/fev	368.247,48	61.704,15	28	41.405,14
18/mar	501.307,21	83.634,70	28	56.731,32
18/abr	448.842,03	74.190,96	28	51.484,81
18/mai	352.095,80	56.776,66	28	41.810,16
18/jun	517.232,20	80.242,16	28	64.582,86
18/jul	463.703,00	72.162,38	28	57.674,46
18/ago	512.774,51	78.798,81	28	64.778,05
18/set	425.895,59	66.895,21	28	52.355,56
18/out	456.149,11	69.726,43	28	57.995,32
18/nov	769.437,72	118.619,36	28	96.823,20
18/dez	767.989,66	122.038,14	28	92.998,96
SUBTOTAL				726.193,11
19/jan	867.563,67	141.033,71	28	101.884,12
19/fev	876.690,98	142.479,39	28	102.994,08
19/mar	934.933,93	152.767,41	28	109.014,09
19/abr	1.083.969,14	179.103,85	28	124.407,51
19/mai	1.117.272,85	185.098,54	28	127.737,86
19/jun	1.067.780,55	182.425,13	28	116.553,42
19/jul	1.055.191,84	180.523,95	28	114.929,77
19/ago	1.067.234,99	182.691,72	28	116.134,08
19/set	1.121.956,56	192.541,59	28	121.606,25
19/out	1.136.517,52	188.562,56	28	129.662,35
19/nov	845.365,88	139.515,88	28	97.186,57
19/dez	888.691,88	147.314,56	28	101.519,17
SUBTOTAL				1.363.629,25

20/jan	836.584,30	136.742,95	28	97.500,65
20/fev	747.341,54	131.496,50	28	77.759,13
20/mar	837.518,09	147.728,29	28	86.776,78
20/abr	900.699,02	162.133,56	28	90.062,17
20/mai	863.197,27	155.375,52	28	86.319,72
20/jun	850.962,66	153.173,30	28	85.096,24
20/jul	880.380,36	158.468,48	28	88.038,02
20/ago	907.803,69	163.404,68	28	90.780,35
SUBTOTAL				702.333,06
TOTAL				3.171.431,02

Explica que o artigo 15, inciso V, da Lei nº 7.014/1996, estabelece que a alíquota é 26 % (vinte e seis por cento) nos serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, e complementa no artigo 16-A que a alíquota incidente nas operações e prestações, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Assinala que todos os equipamentos e softwares necessários a execução do serviço de telecomunicações fazem parte do serviço pois são indispensáveis a execução do mesmo.

Destaca que os signatários do Convênio ICMS Nº 69/98, 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.

Esclarece que o contribuinte se credita de 28% do serviço de comunicação e dá saída de 12% nas prestações interestaduais e 18% dentro do Estado, ficando com saldo credor, o que diz não ser permitido pelo RICMS/BA.

Conclui, pedindo a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

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.

Observe 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 está 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, pronunciado-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 alugado 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração n. **298929.0017/20-3**, lavrado contra **SOFTDADOS TELECOMUNICAÇÕES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR