

**PROCESSO** - A. I. 279692.0007/21-0  
**RECORRENTE** - CLARO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0020-03/22  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/09/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0224-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÃO TRIBUTADA CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS não incide sobre as prestações onerosas de serviços auxiliares de comunicação, valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e a título de assistência técnica disponíveis, bem como os serviços complementares cobrados no lançamento de ofício não são considerados de comunicação postos à disposição dos usuários, independentemente dos nomes ou códigos que lhe sejam dados, constituindo-se em uma efetiva prestação de serviço que não se configura como de comunicação. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24.08.21, ciente em 25.087.21, via DTE, no valor original de R\$841.887,76, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

### *Infração 01 – 002.008.037*

*Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a prestações de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios.*

### *Em complemento, consta:*

*O Contribuinte prestou serviços de telecomunicações e não ofereceu a tributação do ICMS, serviços estes que constam no relatório denominado VAS entregue, a parte, pelo contribuinte tendo em vista que o mesmo não escriturou estas prestações de serviços de telecomunicações, no Convênio 115 como solicita o RICMS-BA.*

Após analisar o Auto de Infração acima referenciado, a impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 27.10.21, fls. 2 a 36, a Informação Fiscal apresentada pelo autuante, protocolada em 25.11.21, fls. 235 a 256, em sessão do dia 15.02.22, por meio do Acórdão JJF nº 0020-03/22VD, assim decidiu a 3<sup>a</sup> JJF:

*Preliminarmente, o autuado pede que seja reconhecida a nulidade do presente auto de Infração, apresentando alegações quanto à fundamentação legal ou o critério jurídico adotado pela Fiscalização, tanto em relação ao ICMS exigido, quanto para a multa aplicada.*

*O Defendente apresentou o entendimento de que é nula a autuação fiscal, por vício de fundamentação, alegando que a Fiscalização se omitiu quanto à demonstração do critério quantitativo da obrigação tributária, e não apontou a infração que justificaria a aplicação da penalidade cominada.*

*Quanto à lavratura do Auto de Infração, observo que a fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Em relação ao direito, o Autuante indicou os dispositivos legais considerados como infringidos, e não houve prejuízo na identificação da infração apurada, na medida em que o autuado entendeu a acusação fiscal. Quanto aos fatos, foram descritos de forma compreensível, foram elaborados demonstrativos, constando nos autos que*

foi encaminhado ao Autuado planilha contendo a memória de cálculo do imposto apurado. Portanto, se conclui que não houve cerceamento ao direito de defesa, e não implica nulidade da autuação, caso exista equívoco na indicação de dispositivo legal, tendo em vista que pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A multa foi aplicada com enquadramento no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Foi alegado que o auto de infração em epígrafe não traz quaisquer considerações sobre a alíquota empregada, nem sobre a metodologia de cálculo adotada na apuração, elementos sem os quais o ato do lançamento simplesmente não preenche os requisitos do art. 142 do CTN.

Observo que a Autoridade Administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O demonstrativo de apuração que lastreia a exigência fiscal, acostado às fls. 05/06, cuja cópia foi encaminhada ao Autuado, discrimina o número de cada fatura, data, código de autenticação digital, código do serviço, descrição do serviço, valor da fatura, valor do item, base de cálculo NFST, alíquota, ICMS calculado e ICMS a pagar.

O mencionado demonstrativo ostenta em seu título claramente: “DEMONSTRATIVO DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, CONFORME REGISTROS CONSTANTES EM SEU RELATÓRIO DE FATURAMENTO DENOMINADO VAS – EXERCÍCIO DE 2018”. O fato foi expressamente mencionado nas razões de defesa, o que indica o entendimento pelo Autuado quanto aos motivos da autuação fiscal, portanto, o Impugnante articulou suas razões de defesa sem dificuldade, não se constatando qualquer óbice para o perfeito entendimento do Autuado quanto à acusação fiscal.

O Autuado alegou que os dispositivos reputados pelo Fisco como violados, foram os arts. Iº, II; 2º, VII (que prevêem a incidência do imposto sobre a “prestação de serviços de comunicação”), 32 (que prevê a forma de recolhimento do imposto) da Lei 7.014/96, e o art. 218 do RICMS-BA (que dispõe sobre o dever de escrituração do livro Registro de Saídas), nenhum desses dispositivos diz sobre a alíquota empregada, nem sobre a metodologia de cálculo adotada.

Entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96 citados no enquadramento legal, guardam relação com o imposto apurado no levantamento fiscal, e o Autuado tem conhecimento de sua obrigação de lançar e recolher o imposto devido, independentemente do entendimento quanto ao enquadramento adotado pela Fiscalização. No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. São especificadas as circunstâncias que envolvem os fatos apurados, sendo informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que devem apresentar convergência com aquele que constitui o enunciado principal da “infração”, o que se observa neste Auto de Infração, tendo sido prestadas informações complementares para melhor compreensão do que foi imputado ao Contribuinte.

O autuado entendeu a autuação fiscal, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem indevidas, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo Defendente, o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do lançamento.

No mérito, o Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a prestações de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2018.

Consta ainda a informação de que o Contribuinte prestou serviços de telecomunicações e não ofereceu à tributação do ICMS, serviços estes que constam no relatório denominado VAS, entregue pelo contribuinte, tendo em vista que o mesmo não escriturou estas prestações de serviços de telecomunicações, conforme previsto no Convênio 115 e no RICMS-BA.

O Defendente alegou insubstância da exação, por exigir ICMS comunicação sobre serviços suplementares — prestações que por não envolverem relação comunicativa de qualquer natureza, são alheias à incidência do imposto; o serviço na verdade consiste no oferecimento de plataforma que “permite ao Cliente corporativo efetuar a gestão e controle das linhas da empresa através do Site da Claro”, mas a Fiscalização adotou interpretação ilegalmente expansiva, tratando-o como serviço de comunicação tributável pelo imposto.

Informou que nos esclarecimentos prestados à Fiscalização (doc. nº 05), que o serviço ‘gestor on-line’ é uma prestação que “consiste na gerência proativa da rede / serviço de telecomunicações do cliente, com emissão de relatórios, detecção proativa de falhas, dentre outras funcionalidades”. É um serviço, que em suma, permite a gestão e controle das linhas corporativas detidas por um determinado cliente.

Vale salientar que o serviço de telecomunicação é espécie de comunicação e se refere a um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, dentre as quais se encontra a disponibilização de equipamentos para transmissão dos dados, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos, assistência técnica disponível ao cliente, por força do contrato de adesão, necessários à prestação do serviço de comunicação, os serviços complementares prestados, serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, tudo isso compreende uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação. O ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre prestações de serviços de comunicação, inclusive os serviços acessórios do serviço de comunicação relacionados a uma comunicação que lhes dá suporte.

Dispõe o artigo 155 da 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;

No caso em exame, o cerne da questão está exatamente no enquadramento ou não do serviço prestado pelo Defendente como serviço de telecomunicação.

Para melhor compreensão dessa matéria, vale reproduzir as disposições legais sobre a incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicação positivadas na LC 87/96, e na Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, e apresentam idêntica redação, in verbis:

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;”

Lei 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;

Sobre a apuração do imposto, se inclui na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação os valores cobrados relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais, o que significa dizer que se incluem todas as prestações de serviços disponibilizadas pelas concessionárias de serviço de comunicação, alcançando todo e qualquer serviço oneroso, de qualquer natureza, independentemente de sua denominação. Os textos normativos se referem a prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, de forma que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS todos os serviços, inclusive os suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Em relação à base de cálculo, o Impugnante alegou que conforme preceitua o art. 13, III da LC nº 87/96, “a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”. Disse que por expressa previsão da legislação complementar — no exercício do mister que lhe atribui o art. 146, III, “a” da Constituição Federal — deve o Fisco calcular o imposto que entende devido, com base no preço efetivamente praticado pelo contribuinte.

Alegou que foi majorada artificialmente a base de cálculo do imposto exigido, prática que não encontra qualquer respaldo na legislação, que determina que o ICMS deve incidir sobre o “preço do serviço” e não sobre um outro valor arbitrado.

Apresentou o entendimento de que o cálculo “por dentro” do ICMS significa que o valor cobrado do consumidor já está embutido no valor avençado do produto ou serviço. Difere-se, pois, do cálculo “por fora”, em que o consumidor deve dispensar o preço do produto ou serviço, mais o custo do tributo devido.

Constatou que a LC 87/96, estabelece no inciso III, do art. 13, que a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço. Em seguida, a mencionada norma legal prescreve que estão compreendidos nesta base de cálculo, os valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição - art. 13, § 1º, inciso II.

Por outro lado, a Lei nº 7.014/96, traz regramento idêntico quanto à base de cálculo, conforme transcrição abaixo:

*Lei nº 7.014/96:*

*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;*

[...]

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo:*

[...]

*II - o valor correspondente a:*

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

*Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que no levantamento fiscal apenso ao PAF (Anexo A, folhas 5, 6 e 14 - meio magnético), observa-se que todos os valores apurados pela Fiscalização estão registrados na coluna “Valor do Item Serviço” do relatório de faturamento do contribuinte, portanto, a fiscalização da SEFAZ/BA não presumiu o preço do serviço como alegado pelo impugnante.*

*Acrescentou que o Defendente, ao deixar de integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo dessa o valor correspondente ao imposto calculado, produziu uma nova e menor base de cálculo, e sobre ela quer fazer incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente.*

*Observo que em relação à determinação da base de cálculo do ICMS, a Lei complementar nº 87/96, determina que:*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é*

[...]

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*O art. 17, VIII, e seu § 1º, I da Lei nº 7.014/96, determina que a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.*

*Analisando os dispositivos legais acima reproduzidos, verifica-se que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, no seu cálculo está incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo.*

*No caso de mercadorias colocadas à disposição de consumidores em geral, o contribuinte define o preço de venda ao consumidor, embutindo o ICMS neste preço, e se não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, estará reduzindo o valor correspondente ao imposto calculado, e produzindo uma base de cálculo menor, procedimento que contraria a legislação vigente.*

*Os preços estabelecidos pelo contribuinte são os consignados nos documentos fiscais, quando das operações de vendas de mercadorias ou prestações realizadas; sobre eles é calculado o ICMS devido, mediante a aplicação da alíquota cabível, e o destaque do imposto no documento fiscal constitui em mera indicação para fins de controle, tudo em conformidade com o art. 13, § 1º, I da LC 87/96, já reproduzido neste voto.*

*Quanto à prestação de serviços de comunicação, o valor da tarifa é definido. São valores tarifários básicos dos serviços de comunicação, excluindo os tributos neles incidentes.*

*No caso em exame, o autuado utilizou o valor dos serviços que entendeu não haver incidência do ICMS, por isso, é correto admitir-se que o defensante não integrou o imposto na sua própria base de cálculo, o que resultou no procedimento realizado pelo autuante.*

*Assim, quando o autuado não integrou o ICMS na sua própria base de cálculo, por entender que em relação aos serviços questionados não há incidência do ICMS, reduziu a base de cálculo, subtraindo dessa o valor correspondente ao imposto calculado, o que resultaria numa base de cálculo menor, e sobre ela não poderia incidir a alíquota correspondente, porque esse procedimento contraria a legislação tributária vigente.*

Concluo que a sistemática utilizada pelos autuantes está respaldada na legislação pertinente à matéria, inexistindo majoração ou imposição fictícia da base de cálculo, como alegou o defendente.

Quanto à alíquota, o Impugnante alegou que à época dos fatos geradores (2018), a alíquota incidente sobre serviços de comunicação era, nos termos do inciso V, do art. 16 da lei nº 7.014/96, de 26%. Afirmou que emerge o questionamento: qual a fundamentação para a alíquota de 28%?

Sobre o questionamento apresentado pelo Defendente, concordo com o esclarecimento do Autuante, de que a base legal da alíquota aplicada no cálculo do ICMS a pagar está disposta na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, arts. 16, inciso V e 16-A. Portanto, conforme os mencionados dispositivos legais, a alíquota sobre as prestações de serviços de telecomunicações é de 26%, “adicionada de dois pontos percentuais”, totalizando 28% como alíquota a ser aplicada para cálculo do ICMS a pagar sobre prestações de serviços de telecomunicações.

Em relação aos precedentes jurisprudenciais carreados aos autos, emanados dos tribunais superiores pátios, convergentes com as teses sustentadas pelo Defendente, friso que a questão não foi ainda definitivamente julgada na Corte Suprema, com efeitos erga omnes.

Vale acrescentar, que no âmbito deste CONSEF remanesce a orientação firmada pela Procuradoria do Estado da Bahia (PGE), nos autos do processo nº PGE nº 2015.177296-0, excluindo-se da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio de telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; d) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; f) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de conta telefônica; i) habilitação; j) religação.

Não acato as alegações defensivas, tendo em vista que as parcelas discriminadas no levantamento fiscal dizem respeito aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, independente do nome que o contribuinte atribua ao serviço

Vale salientar, que este entendimento tem sido prevalente nas Decisões exaradas por Este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos citados pelo Autuante na Informação Fiscal.

Os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais 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 serviços suplementares e facilidades adicionais estão incluídos no campo de incidência do ICMS, tendo em vista que o acessório segue a sorte do principal.

O Impugnante alegou ainda, que o Autuante aplicou a penalidade de 100% do valor do imposto não recolhido, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 – sem, todavia, apontar qual das infrações elencadas no dispositivo foi a praticada pelo Autuado.

Disse que o referido dispositivo, elenca em suas múltiplas alíneas nada menos que 07 infrações distintas. Nessa seara, perquire-se: qual delas o Autuante julga o Impugnante ter praticado? Qual a razão para tanto?

A omissão foi apurada por meio de levantamento fiscal, por isso, a multa aplicável é de 100%, conforme previsto no art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei 7.014/96 (outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque), e o fato de não ter sido indicada a respectiva alínea, não invalida o percentual que foi indicado corretamente. Dessa forma, a multa aplicada está prevista no art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96, sendo portanto legal, e não há como prosperar a arguição de nulidade sob tal argumento.

O Patrono do Autuado apresentou o entendimento de que deveria ser encaminhado o presente processo à PGE/PROFIS, para emissão de Parecer sobre a matéria aqui tratada. Não é acatado o entendimento, considerando que no caso em exame, não se constatou as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99, para solicitação de parecer.

Por fim, o defendente requer sejam as intimações referentes ao presente feito realizadas exclusivamente em nome do advogado André Mendes Moreira, OAB/MG nº 87.017, e-mail intimacoesbh@sachacalmon.com.br, telefone (31) 3289-0900, com endereço na Alameda da Serra, nº 119, 13º andar, Vila da Serra, Nova Lima/MG, CEP nº 34.006-056, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º do CPC/15).

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ciente da decisão acima apresentada, inconformada e dentro do prazo que lhe confere o RPAF BAHIA, devidamente assistida pelo advogado Dr. André Meireles Moreira, OAB/MG nº 87.017, a

Recorrente protocolou em data de 07.04.22, Recurso Voluntário, fls. 326 a 344, pugnando por sua reforma, o que ora analiso.

Após citar o dispositivo legal constante do RPAF que lhe ampara na apresentação do seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta os fundamentos apresentados pelo autuante e o posicionamento que manifestou em sua defesa inicial, estranhando a decisão da Junta Julgadora em entender o Auto de Infração como procedente.

Sua estranheza está centrada, em parte, na recusa de acatamento da preliminar de nulidade apresentada, em vista de estar o Auto de Infração envolto de irregularidades que o conduzem à plena nulidade nos termos do que está estabelecido no próprio RPAF, destacando o cerceamento de defesa, pela forma como foi apurada a referida autuação.

E destaca trecho do acórdão prolatado pela Junta Julgadora:

(...)

*“não haveria cerceamento de defesa, e não implicaria em nulidade da atuação, caso inexiste equívoco na determinação do dispositivo legal, tendo em vista que pela descrição dos fatos ficaria evidente o enquadramento legal”. Assim, para o juízo administrativo de piso, o “PAF estaria revestido das formalidades legais e não encontraram os motivos (...) para determinar a nulidade do lançamento”.*

Dentre os questionamentos que a Recorrente diz ter apresentado em sua peça impugnativa, destaca a indicação pelo autuante da alíquota de 28% para os serviços que o mesmo julgou como passíveis de tributação, além da imposição de multa no montante de 100%, sem que fosse na peça de autuação identificado o enquadramento legal para tanto.

E estranha mais ainda a justificativa apresentada pelo julgador de piso quando afirma, relativo à alíquota de 28%:

(...)

*“esclarecimento do Autuante, de que a base legal da alíquota aplicada no cálculo do ICMS a pagar está disposta na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, arts. 16, inciso V e 16-A”.*

E, de relação à multa pontuada, também destaca o posicionamento do julgador de piso:

*“o fato de [no Auto de Infração] não ter sido indicado a respectiva alínea, não invalida o percentual que foi indicado corretamente”.*

Entende a Recorrente que a não identificação e a não apresentação dos dispositivos corretos onde poderia a mesma ser enquadrada como infratora, cerceia o seu direito ao contraditório.

E diz: *“Como se vê, a própria decisão reconhece a ausência de indicação da fundamentação legal no Auto de Infração quanto aos pontos suscitados pela Recorrente. Assim, no AI tanto inexiste demonstração de aparato normativo que respalde a aplicação da alíquota majorada em 2% (dois por cento), como também foi silente quanto à indicação da infração cometida que resulte na cominação da multa em 100% (cem por cento)”.*

Abordando a decisão de piso quanto ao mérito da lide, destaca estarem os itens objeto da autuação enquadrados como serviços “não telecon” e, portanto, não sujeitos à incidência do ICMS, bem como a acusação de não haver na apuração da base de cálculo aplicado o princípio do “Gross up”, que também considera totalmente desprovido de sustentação legal.

Afirma que o acórdão objeto do seu Recurso Voluntário deve ser reformado e, em que pese o respeito que tem pela Junta Julgadora, a sua decisão está viciada, e apresenta seus fundamentos para tanto:

I. *preliminarmente, a nulidade da autuação, por vício de fundamentação, uma vez que se omitiu quanto à demonstração do critério quantitativo da obrigação tributária e não apontou a infração que justificaria a aplicação da penalidade cominada;*

II. *no mérito, a absoluta insubsistência da exação, por exigir ICMS-comunicação sobre serviços suplementares – prestações que, por não envolverem relação comunicativa de qualquer natureza, são alheias à incidência do imposto; e, ainda*

III. *sucessivamente, por ter majorado, artificialmente, a base de cálculo do imposto exigido (‘gross up’) –*

*prática que não encontra qualquer respaldo na legislação, que determina que o ICMS deve incidir sobre o “preço do serviço” e não sobre um outro valor arbitrado.*

E passa a apresentar as **RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO**: “*PRELIMINARMENTE. Ausência da adequada determinação da matéria tributável e da cominação da penalidade aplicada. Violação ao art. 142 do CTN e ao art. 39, III, do Decreto nº 7.629/99. Nulidade por cerceamento de defesa, nos termos do art. 18, II, do Decreto nº 7.629/99.*”

Afirma que em ocorrendo a autuação não trazer considerações sobre a alíquota aplicada, nem indicar a metodologia aplicada em sua determinação, vai de encontro ao que determina o CTN no artigo 142 que conceitua o lançamento “*como o ato mediante a qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário – o que somente pode ser feito após se “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade aplicável”.*

E apresenta também o que dispõe o artigo 39, inciso III do RPAF, quando afirma que os fatos constantes da autuação têm que ser descritos de forma clara, precisa e sucinta, e, ainda o inciso V, alínea “c”, que determina a “*indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária relativamente a cada situação: (...) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente*”.

E afirma ter o autuante apontado como violados os art. 1º, II, 2º, VII, que tratam da incidência do ICMS sobre a “prestação de serviços e comunicação”, também o artigo 32 da Lei nº 7.014/96, que trata da forma como o ICMS deve ser recolhido, além do artigo 218 do RICMS, que trata da escrituração do Livro Registro de Saídas, só que nenhum destes dispositivos legais trata da alíquota ou a metodologia de cálculo a serem aplicadas no caso em comento.

Diz que em momento algum o autuante identificou o que teria sido infringido pela Recorrente, tendo negligenciado na execução dos seus serviços e que da forma como apresentado o seu trabalho “*não é possível aferir quais os contornos da metodologia de cálculo empregada pelo Fisco na apuração do quantum debeatur.*”

Sobre a metodologia empregada destaca a afirmativa do autuante, em sua Informação Fiscal:

“*a metodologia aplicada e os meios de prova do cálculo do ICMS a pagar estão bem descritos às folhas 5,6 e 14 – meio magnético com dados e informações obtidas a através do relatório de faturamento denominado VAS*”.

Já sobre a imposição da multa de 100%, destaca a afirmativa do autuante:

“*a fiscalização segue as normas legais vigentes no regulamento do Estado do ICMS do Estado da Bahia onde a mesma está legalmente prevista na Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso II, alínea “g”, e no Art. 915, Inciso II, do RICMS-BA*”.

Reproduz o enquadramento constante do Auto de Infração, como comprovação da falta de enquadramento legal para imposição da multa pretendida.

Conclui, relativo ao questionamento apresentado, que teve claramente cerceado o seu direito de defesa, o que inquia ao reconhecimento de nulidade da autuação, baseado no que determina o artigo 18 do RPAF, e, traz também como destaque o determinado pelo próprio RPAF em seu artigo 2º que destaca os princípios “*oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa*”.

Traz como suporte ao seu entendimento dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional, pugnando mais uma vez pela nulidade do Auto de Infração.

Adentrando ao mérito da lide, a Recorrente, aborda **SUBSIDIARIAMENTE - O conceito de serviço de comunicação para os fins da incidência do ICMS. O serviço “gestor on-line” como serviço de gerenciamento de redes sem efetiva. Considerações jurisprudenciais.**

Inicia trazendo a conceituação de “prestação de serviços” e “comunicação” para fins tributários dando destaque que: “*Portanto, para que haja a incidência do imposto, é necessária a prestação*

*de serviço que vise a “proporcionar o meio físico para que a mensagem efetivamente chegue ao destinatário (e, por conseguinte, seja instaurada a relação comunicativa”. Mas, mais que isso, “para ocorrência, in concreto, da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, não basta a prática de meros atos preparatórios que possibilitarão a fruição da comunicação. É essencial – sob pena de não subsunção do fato à norma tributária – que haja efetiva prestação do serviço, com o envio de mensagem pelo emissor ao receptor (que deverá possuir condições de recebê-la)”.*

E apresenta o julgado no REsp 1.176.753, Tema 427, do STJ, que entendeu: “*o ICMS só deve incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, sobre a atividade-fim, e não sobre atividades-meio ou intermediárias, como são, por exemplo, a habilitação, a instalação e a disponibilidade, a assinatura.*

Reafirma não poder prosperar o entendimento do Acórdão ora em discussão em face das decisões de tribunais superiores, ao decidirem que os serviços auxiliares ou complementares para a execução da comunicação, não se sujeitam à tributação pelo ICMS, e afirma que os serviços acusados na peça infracional como sendo tributáveis, MONVPN e MONVPNV, dizem respeito ao “gestor on line” que se trata de um serviço de gestão de rede, não se configurando como serviço de comunicação, por não haver a “interlocução entre pessoas”, conceituação básica do que venha a ser Serviço de Comunicação.

E apresenta divulgações constantes da sua página na internet (site) onde se pode identificar claramente de que se trata tal serviço e descreve o objetivo do serviço e sua operacionalidade, apresentando ainda os termos constantes dos documentos de contratação de tais serviços, que é optativo para seus clientes, e que, em caso de não ocorrer tal contratação, não ocorre qualquer impedimento à prestação do “serviço de comunicação”.

E, complementa: “*Dessa forma, como certamente já deve estar claro a essa altura, não há dúvida que o serviço “gestor on-line” não possui natureza de telecomunicação em sentido estrito. É nítido, pois, que não se está diante de serviço de comunicação tributável, mas sim de serviço que “modifica ou suplementa um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação” e que, enquanto tal, configura, em sua essência, serviço suplementar – gênero cuja tributabilidade pelo ICMS, já foi, há muito afastada pelos Tribunais Superiores, como bem se do já citado Tema nº 427/STJ, cujo entendimento já inclusive confirmado pelo próprio STF quando julgou o RE 572.020/RJ*”.

E destaca trecho do RE 572.020/RJ: “*o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS.*”

Apresenta também julgado do TJ BA na análise do tema ao abordar a Ação Anulatória nº 800+9722-40.20198.8.05.0001, onde ficou claramente definido:

“*Gestor Online, identificado no Anexo B pelos códigos MONVPN e MONVPNP, não se adicionam à base de cálculo do ICMS, por terem surgido com objetivo de facilitar a potencialização da comunicação telefônica*”.

E apresenta outros julgados que vêm em sua defesa, do STJ e TJ/BA.

Passa a tratar da Ausência de previsão legal para o emprego de ‘gross up’ na base de cálculo do imposto. Necessidade de adoção, nos termos do art. 13, III, da LC nº 87/96, do ‘preço do serviço’.

Afirma que a se acatar a pretensão do autuante a tributação sobre os serviços objeto da lide, deixaria de ser o normal, para alcançar à exorbitante alíquota de 38,97% e apresenta as conceituações de tributação “por dentro” e “por fora”, apontando a forma correta e reconhecida em decisões de tribunais superiores que lhe dão sustentação, e apresenta exemplos dos dois tipos

de cálculos.

Afirma, mais uma vez, que legislação alguma ampara o desejado pelo autuante e acatado pela Junta Julgadora, não podendo os mesmos criarem novas formas de tributação ao arrepião da Lei.

Transcreve trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no julgamento do RE 212.209/RS, como abaixo:

*"Vejamos a seguinte hipótese, meramente matemática: admitindo que num produto no valor de cem reais, vendido da empresa 'A' para a empresa 'B', sobre ela incidisse uma alíquota de 18%, que é mais ou menos a praticada, teríamos 18 de imposto. Quanto a empresa adquirente paga? Cem ou cento e dezoito reais? Se ele adquire por cento de dezoito, a operação que ele praticou foi de cento e dezoito".*

Tece comentários sobre a decisão da Junta Julgadora e sua dissonância com as decisões de tribunais superiores, para, então apresentar os PEDIDOS:

*"Pelo exposto, pede a Recorrente o provimento do presente recurso voluntário para que seja reformado o acórdão recorrido, cancelando-se integralmente o auto de infração objurgado.*

*Por fim, requer sejam as intimações do presente processo feitas em nome do advogado ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, TEL: (031) 3289-0900, e-mail: intimacoesbh@sachacalmon.com.br, com endereço à Alameda da Serra, nº 119, 13º andar, Vila da Serra, Nova Lima/MG, CEP nº 34006-056, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º, do CPC)".*

## VOTO

Cabe-me, inicialmente, apreciar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e já negada pela Junta Julgadora.

Ao analisar o pedido de nulidade apresentado pela Recorrente o julgador de piso assim apontou:

*Quanto à lavratura do Auto de Infração, observo que a fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Em relação ao direito, o Autuante indicou os dispositivos legais considerados como infringidos, e não houve prejuízo na identificação da infração apurada, na medida em que o autuado entendeu a acusação fiscal. Quanto aos fatos, foram descritos de forma compreensível, foram elaborados demonstrativos, constando nos autos que foi encaminhado ao Autuado planilha contendo a memória de cálculo do imposto apurado. Portanto, se conclui que não houve cerceamento ao direito de defesa, e não implica nulidade da autuação, caso exista equívoco na indicação de dispositivo legal, tendo em vista que pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A multa foi aplicada com enquadramento no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.*

E, diz o artigo 19 do RPAF:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

No decorrer das análises e discussões do processo, a Recorrente teve acesso a todos os documentos e relatórios que serviram de base para a autuação, exerceu plenamente seu direito à defesa e ao contraditório, tendo comparecido ao mesmo e apresentado as razões que julgou pertinentes.

Com base no artigo 19, do RPAF, acima transscrito, rejeito a preliminar de nulidade.

Adentrando ao mérito da lide propriamente dita, verifico que a mesma se cinge à obrigatoriedade ou não de o contribuinte, no caso a Recorrente, tributar pelo ICMS serviços considerados auxiliares ou complementares da comunicação.

Considerando serem os fatos geradores do presente Auto de Infração similares ao que se julgou no processo do Auto de Infração nº 279468.0004/12-6, lavrado contra a TELEMAR NORTE LESTE S.A., o qual relatei nesta Câmara de Julgamento Fiscal, lastreado em parecer da PGE/PROFIS, 20131/441682-0, de 10.03.2014, atualizado por meio de Grupo de Trabalho constituído pelo referido órgão, em 10.10.2016, 02.05.2017, 10.03.2018, 28.12.2018, 20.05.2019, 28.06.2019, e, finalmente em 09.03.2022.

E, nas Considerações iniciais do referido Parecer, assim se posiciona o ilustre procurador, Dr. José Augusto Martins Junior:

*Convém esclarecer, de início, que, o Núcleo de Ações Fiscais Estratégicas – NAFE cuida de matérias que de grande relevância para o Estado, como os serviços de telecomunicações, que, a partir de 2019, ficou a cargo do sub núcleo 2, que desenvolve atividades preventivas e defensivas (administrativas ou judiciais).*

*A primeira envolve o exame da jurisprudência dominante, súmulas impeditivas de recursos, súmulas vinculantes, e precedentes, decorrente de recursos repetitivos e repercussão geral, que envolvem caminhos distintos posteriormente amalgamados no direito brasileiro.*

*Busca-se, ainda, analisar a viabilidade da tese estatal alicerçada em procedimento administrativo prévio e regular, amparados na ampla defesa, contraditório e devido processo legal;*

*Assim como em cotejo com as teses fixadas em precedentes judiciais julgados pelos Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre a tributação sobre os serviços telecomunicações.*

*Por fim, averígua-se o risco de perda, analisando os custos na hipótese de sucumbência a ser suportado quando desfavorável ao Erário, verificando o momento para retirar-se da demanda, a fim de reduzir o passivo dela decorrente, situação que passou a ser prevista no § 4º do Art. 90 do novo Código de Processo Civil.*

(...)

*Assim, quando se identifica certo distanciamento entre o entendimento esculpido em precedente obrigatórios – vinculantes –no direito brasileiro e aquele concebido pelas autoridades fazendárias, seja ao realizar o lançamento, seja no julgamento realizado pelo órgão colegiado, Conselho Fazendário Estadual, percebe-se a necessidade de trazer a questão a lume para aclará-la e interpretá-la de tal forma que a atuação estatal seja coerente e alinhada com o interesse público que visa tutelar.*

*Neste cenário, no decorrer do tempo, identificou-se como demanda de massa, processos que tratam da não incidência do ICMS-telecomunicações, quando se tratar de operações envolvendo serviços de valor adicionado, sendo a matéria julgada no regime das causas repetitivas, sob Tema 427, no RESP 1.176.1735/RJ, tendo relator Min. Napoleão Nunes Maio Filho, julgado em 28/11/2012, publicado em 19/12/2012 e transitado em julgado em 11/03/2014, verbis:*

*“A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).*

*A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim de incidência pelo ICMS.*

(...)

*Nesta toada, é possível, desde já, esclarecer, após analisar inúmeros lançamentos fiscais sobre ICMS-Telecom, que, muito embora o lançamento fiscal descreva como infração tributária, “falta de recolhimento de ICMS sobre serviços escriturados como não tributados”, existe em seus anexos um rol serviços específicos, com conceitos abstratos que precisam ser perqueridos, seja mediante informação técnica a ser obtida perante a Sefaz, seja por instituição pública de pesquisa, dedicada à ciência, inovação e tecnologia, quando impossível descobrir seu conceito, funcionamento e adequação ao conceito de “serviço de valor adicionado”.*

(...)

Analizando à luz da Lei Geral das Telecomunicações, o ilustre procurador transcreve o artigo 61, que firma o entendimento do que venha a ser serviço adicionado, como a seguir apresentado:

*Art. 61. Serviço de valor adicionado é a Atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

Ao analisar o contencioso que tem sido empreendido pela SEFAZ BAHIA relativo a fatos geradores similares ao presente processo, que também fizeram parte do Auto de Infração que determinou a geração do referido parecer, afirma o douto procurador:

*Por conseguinte, não se vislumbra possibilidade de êxito para o Estado, já tendo arcado em diversas ações com sucumbência elevada em outros feitos, quando insistiu nos mesmos argumentos. Se de um lado, o ente público tem o direito subjetivo ao recurso até as últimas instâncias do Tribunais, na dinâmica do processo civil não há espaço para soluções individuais quando a mesma questão debatida foi tratada reiteradas vezes aplicado o precedente judicial”.*

Assim, considerando que esta Primeira Câmara de Julgamento Fiscal acatou o parecer da PGE/PROFIS e considerou improcedente a autuação sobre os itens que são objeto do presente processo, também julgo improcedente a autuação sobre o “Gestor on line”.

Tratando da aplicação do “Gross up” para determinar a base de cálculo do tributo a ser cobrado, entendo não se fazer sentido a sua apreciação, face à improcedência da autuação.

Desta forma, à vista da legislação e das decisões já proferidas por instâncias superiores, rejeito a preliminar de nulidade pretendida pela Recorrente, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário por ela impetrado e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em comento.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0007/21-0, lavrado contra **CLARO S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS