

**PROCESSO** - A. I. Nº 278003.0002/20-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e OI MOVEL S.A.  
**RECORRIDOS** - OI MOVEL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0050-04/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0338-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado nos autos a falta de recolhimento de ICMS atinente a prestações de serviços de comunicações, relativo às assinaturas cobradas nas faturas mensais (Art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96), com a base de cálculo apurada nos estritos termos da legislação posta (Art. 13, § 1º da Lei nº 7.014/96), bem assim, a agregação dos dois pontos percentuais do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, também, em total respeito aos ditames da legislação (Art. 16-A da Lei nº 7.014/96). Todavia, vê-se restar procedente a preliminar de nulidade de violação à segurança jurídica concedida pelo Eg. TJ/BA, através do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000, pois os efeitos subjetivos da coisa julgada não estão adstritos tão-somente à sociedade empresária TNL PCS S/A, mas também à OI MOVEL S.A., incorporadora da TNL PCS S/A, de maneira que não vejo como se sustentar a presente autuação na sua totalidade. Diante do vício insanável de violação à segurança jurídica concedida pelo Eg. TJ/BA, através do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000, é que, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, restam nulas as datas de ocorrências do presente PAF até 30/09/2016, vez que em relação às demais datas de ocorrência, houve expressa desistência do sujeito passivo por seu pagamento. Infração subsistente parcialmente. Afastada a outra preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

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

***Infração 01 - 02.08.37:** Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a prestação de serviço de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 15.217.613,73, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Consta que o Autuado deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviço de assinatura cobrado nas faturas por entender que é serviço não tributado, bem como que, apesar da decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 912.888 do Rio Grande do Sul, gravado no DVD, assegurando a incidência do ICMS sobre o serviço de assinatura, existe Mandado de Segurança nº 022884-25.2011.8.05.0001, em trâmite no juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo à assinatura mensal, e que este Auto de Infração foi lavrado devido à orientação da PGE/PROFIS de que deve o Estado da Bahia lançar o crédito tributário e suspender a sua exigibilidade até o julgamento do*

mérito.

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0050-04/22-VD (fls. 288 a 299), com base no voto a seguir transcrito:

*“Trata-se do Auto de Infração nº 278003.0002/20-0, lavrado em 25/06/2020, referente à exigência de ICMS, acrescido da multa de 100%, decorrente do cometimento da Infração - 02.08.37, sob a acusação de falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, decorrente da prestação de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios no ano de 2016. Consta da descrição dos fatos que a Empresa Oi Vivo Móvel S.A., que o contribuinte autuado não recolheu o ICMS sobre o “**serviço de assinatura cobrado nas futuras**”, por entender que é serviço não tributado.*

*Lançado ICMS no valor R\$ 15.217.613,73, com enquadramento no art. 1º, inciso III, art. 2º, inciso VII; e art. 32 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 218, inciso II do RICMS/BA, Dec. nº 13.780/2012, e multa aplicada de 100% na forma do art. 42, inc. III, alínea da Lei 7.014/96.*

*Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante sob o manto de que o auto de infração padece de vício de fundamentação, por não apresentar adequadamente a matéria tributável sobre a qual se sustenta.*

*Verifico, depois de compulsar todos os elementos que instruem o Auto de Infração em tela, que não deve prosperar a pretensão da Impugnante, haja vista que a peça acusatória afigura-se constituída de todos os elementos necessários à compreensão plena da acusação fiscal, tendo sido de forma minuciosa indicada a infração infringida, o enquadramento legal e a tipificação da multa sugerida, inclusive a comprovação de entrega de todos os documentos constitutivos do lançamento fiscal, com a observância, em sua inteireza, do art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, que orienta o que deve conter na autuação.*

*Relativamente à outra preliminar de nulidade sobre a arguição de violação à segurança jurídica pela coisa julgada, aduz a Impugnante, que em 11.05.2009, a TNL PCS S/A – atualmente denominada Oi Móvel S/A – impetrou contra o Estado da Bahia o Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000, para afastar a exigência de ICMS sobre diversas atividades meios e preparatórias, dentre elas a “assinatura sem inclusão de minutos”, objeto da presente autuação, tendo sido a segurança pleiteada concedida pelo Eg. TJBA, o que é confirmado pela agente Fiscal Autuante em sede de Informação Fiscal.*

*Observe então que a segurança pleiteada e concedida pelo Eg. TJ-BA, não significa ilegitimidade da cobrança em lide, amparada na legislação vigente à época dos fatos, com a sua consequente extinção, nos termos do art. 156, X do CTN, como arguido pela defesa, **enquanto não for julgado o mérito da segurança concedida.***

*De acordo com o entendimento pacificado deste Eg. Conselho de Fazenda em matérias semelhantes, consoante disposto no art. 126 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) e no art. 117 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999, a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa, ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, e não matéria de nulidade como arguido na peça de defesa.*

*Todavia, registra o sujeito passivo que a segurança pleiteada, cujo teor fora integralmente concedido pelo Eg. TJBA (Doc. 06), foi mantida pelo Ilmo. Relator Gilmar Mendes no bojo do ARE nº 881.038/BA, cujo trânsito em julgado foi certificado em 15.09.2016 (Doc. 07).*

*Assim, diz o defendente que como o trânsito em julgado do acórdão do eg. TJBA declarando a não incidência de ICMS, a “assinatura mensal sem franquia de minutos” ocorreu em 15.09.2016, e por conseguinte, o prazo decadencial de dois anos para ajuizamento de ação rescisória transcorreu em 15.09.2018, torna-se assim imutável o referido provimento jurisdicional.*

*Consigna então, que diante do comando judicial definitivo proferido, restou comprovado que a Fiscalização baiana não poderia efetuar o lançamento pretendido, pois a decisão judicial definitiva, em atenção aos princípios da segurança jurídica e da confiança, produz efeitos de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, X do CTN.*

*Pois bem! O Parecer elaborado pela PGE/PROFIS, de fls. 131/137, a pedido desta 4ª JJF, como posto na manifestação do sujeito passivo de fls. 147/154 no parágrafo anterior, de fato, **reconhece que não foi ajuizada qualquer ação rescisória para desconstituição da tutela judicial, com efeitos de coisa julgada, favorável ao contribuinte, tendo em vista a inexistência de requisitos para seu manejo.***

*Neste contexto vejo restar procedente em parte, no caso do presente PAF, a preliminar de nulidade arguida pelo sujeito passivo, de violação à segurança jurídica pela coisa julgada, relativo ao Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000, da TNL PCS S/A – atualmente denominada Oi Móvel S/A – que impetrou contra o Estado da Bahia, para as datas de ocorrência até 30/09/2016, isso por que na própria peça impugnatória de fls. 147/157, mais especificamente à fl. 152 dos autos, a defendente informa que efetuou o pagamento das parcelas correspondentes às datas de ocorrência posteriores ao julgamento do Tema 827/STF, que ocorreu em*

13.10.2016, onde o STF, por unanimidade, com repercussão geral, fixou a tese de que “ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”, que é objeto dos autos.

Os referidos pagamentos foram efetuados, como destacado na peça impugnatória de fl. 152 dos autos, em 31.05.2021, o que se pode constatar do RELATÓRIO PAGAMENTO DO PAF, extraído do Sistema SIGAT à fl. 225, isso em relação às datas de ocorrência a partir de 13.10.2016, propositura, esta, que ao meu sentir, importou na desistência de qualquer arguição de defesa de mérito ou nulidade das datas de ocorrências de 31/10/2016, 30/11/2016 e 31/12/2016 do presente PAF, o que na realidade é o que pede o sujeito passivo na impugnação de fls. 147/157 e demais seguintes dos autos, quando teve oportunidade de manifestar.

Há de se ressaltar, que essa 4ª JJF na sessão de julgamento do dia 27/10/2021, dado entendimento adverso deste Relator Julgador em relação aos demais membros, decidiu por novo encaminhamento destes autos à d. PGE/PROFIS, no sentido de que fosse emitido Parecer Jurídico, informando se de fato o mandado de segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000, impetrado pela TNL PCS S/A, sub-roga seus direitos à sua incorporadora, isto é, à OI MÓVEL S/A, contribuinte atuado.

Às fls. 220/220-v têm-se o Parecer da PGE/PROFIS/NCA conclusivo nos seguintes termos:

**“Assim, tendo em vista que a incorporação se deu antes do trânsito em julgado do Mandado de Segurança, os efeitos subjetivos da coisa julgada atingem a empresa incorporadora, no presente caso, a OI MÓVEL S.A (CNPJ 05.423.963/0153-05) (Grifos acrescidos)**

**Com efeito, em face do ato de incorporação empresarial demandar a extinção da personalidade jurídica da empresa incorporada, evidencia a sub-rogação dos direitos da empresa incorporada ao patrimônio jurídico da empresa incorporadora.” (Grifos acrescidos)**

Em sendo assim, vejo restar procedente a preliminar de nulidade de violação à segurança jurídica concedida pelo Eg. TJBA, através do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000, pois os seus efeitos subjetivos da coisa julgada não estão adstritos tão-somente à sociedade empresária TNL PCS S/A, mas também à OI MOVEL S.A., incorporadora da TNL PCS S/A, de maneira que não vejo como se sustentar a presente autuação na sua totalidade.

Isto posto, e ante o vício insanável de violação à segurança jurídica concedida pelo Eg. TJBA através do Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.000 acima delineado, é que com base no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, vejo restarem nulas as datas de ocorrências do presente PAF até 30/09/2016, vez que em relação às demais datas de ocorrências, houve expressa desistência do sujeito passivo por seu pagamento.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela, por restarem nulas as datas de ocorrências até 30/09/2016, e procedentes as demais ocorrências pelo reconhecimento do sujeito passivo, com o seu pagamento, cujos valores já recolhidos deverão ser homologados pelo setor competente.”

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Manifestação (fls. 309 e 310), na qual reiterou petição protocolada em 07/10/2021, informando que as parcelas posteriores a 30/09/2016 foram integralmente quitadas em 31/05/2021, nos valores atualizados de R\$ 5.070.497,30, a título de ICMS, e R\$ 390.038,22, referente ao FECEP [FECOP], oriundo das referidas parcelas, e requereu a sua baixa.

Posteriormente, o Autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 313 a 317), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual relatou que, no que diz respeito às parcelas posteriores a 30/09/2016, efetuou o seu pagamento sobre a efetiva base de cálculo do serviço prestado, ou seja, sem considerar a majoração indevida da base de cálculo promovida pela Fiscalização (“gross up”).

Disse que, em que pese o acerto parcial da JJF ao julgar o Auto de Infração procedente em parte, certo é que o Acórdão exarado merece reforma parcial, para que a integralidade da exigência fiscal seja desconstituída, uma vez que, o ICMS deve ser calculado sobre o preço efetivo do serviço, nos termos do Art. 13, III da LC nº 87/96, sendo ilegítima a majoração da base de cálculo promovida pela Fiscalização (“gross up”).

Afirmou que o cálculo “por dentro” do ICMS significa que no valor cobrado do consumidor já está embutido no valor avençado do produto ou serviço, diferindo do cálculo “por fora”, em que o consumidor deve dispendir o preço do produto ou serviço mais o custo do tributo devido, conforme demonstrado na situação hipotética abaixo, em que o preço do serviço foi R\$ 100,00 e a alíquota do ICMS foi 28%:



- a) cálculo “*por fora*”: o consumidor terá o dispêndio total de R\$ 128,00 para obter o produto ou serviço contratado, pois arcará com R\$ 100,00, correspondente ao preço do produto, mais R\$ 28,00, pelo tributo devido, sendo a base de cálculo de R\$ 100,00 multiplicada pela alíquota de 28%;
- b) cálculo “*por dentro*”: o consumidor deverá arcar apenas com R\$ 100,00, pois esse valor já corresponde ao preço do produto de R\$ 72,00, mais o tributo devido de R\$ 28,00, sendo o tributo retirado “de dentro” do preço cobrado do consumidor, pois está nele embutido.

Aduziu que a Fiscalização baiana criou método de cálculo “*por dentro*”, em que o “*preço do serviço*” corresponderia tão somente a um percentual da efetiva base de cálculo do tributo, a qual deveria ser posteriormente calculada mediante apuração fiscal.

Alegou que a sistemática de apuração “*por dentro*” do ICMS, já referendada pelo STF, definitivamente não pode ser usada de pretexto pela Fiscalização para adoção do procedimento ora questionado, sem qualquer respaldo legal, observando que no RE nº 212.209/RS, o STF declarou que o ICMS deve incidir sobre o preço real efetivamente prestado e não sobre a base de cálculo ficta, conforme o voto do Ministro Nelson Jobim.

Ressaltou que o Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco e o CRT/GO já consolidaram seus posicionamentos contrariamente ao pleito fiscal ora combatido, bem como recentemente, em caso idêntico, o STJ, em decisão monocrática, manteve o Acórdão do TJ/BA e, na ocasião, destacou que:

*“(...) Anoto que o tribunal a quo não negou a constitucionalidade e legalidade do cálculo “por dentro” para o ICMS, apenas condicionou tal sistemática à situação específica dos autos, não podendo o Fisco impor a cobrança do tributo sobre preço ficto ou presumido.*

*Entretanto, a Recorrente embasa a pretensão recursal em dispositivos e precedentes incapazes de infirmar a fundamentação do acórdão recorrido” (REsp nº 1.569.128/BA, Min. Regina Helena Costa, em 12.06.2018 - doc. nº 08 da impugnação, destacamos).*

Concluiu que o Estado da Bahia não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado, mas utilizou base de cálculo artificialmente calculada, devendo este CONSEF restaurar a legalidade da autuação e retificar a base de cálculo do ICMS, adotando como tal o preço efetivamente cobrado do usuário.

Requeru o provimento ao presente recurso voluntário, para reformar parcialmente o decism exarado pela 4ª JF, reconhecendo-se a integral insubsistência do Auto de Infração em exame, com extinção de todo o crédito tributário nele consubstanciado e o arquivamento do processo fiscal instaurado, bem como a baixa das parcelas quitadas, isto é, das cobranças de ICMS e FECOP relativas aos meses de outubro a dezembro de 2016.

Protestou pela realização de sustentação oral e pelo cadastramento do advogado que indicou para recebimento das intimações, sob pena de nulidade.

Registro a presença na sessão de julgamento do patrono do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Gianluca Pereira Souza - OAB/MG nº 230.830.

Registro também o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, o qual foi substituído pelo Conselheiro Valtércio Serpa Júnior.

## VOTO

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

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor histórico de R\$ 26.731.604,46, conforme extrato (fl. 301), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do

RPAF/99.

A desoneração decorreu da obediência ao disposto no Mandado de Segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000, o qual já estava transitado em julgado no momento da publicação da Decisão do STF em relação ao Tema nº 827, julgado em 13/10/2016, onde, por unanimidade, foi fixada a tese de que o “ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”, matéria que é o objeto deste Auto de Infração, conforme sustentou o Parecer da PGE/PROFIS/NCA exarado nestes autos.

Sendo assim, a tributação das operações realizadas até o mês de setembro de 2016 deveria seguir o entendimento anterior, tendo sido corretamente excluídas da autuação.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto às exigências posteriores a 13/10/2016, o Autuado afirmou que efetuou parcialmente o pagamento do ICMS e multas exigidos no Auto de Infração, considerando a efetiva base de cálculo do serviço prestado, ou seja, sem incluir o imposto na sua própria base de cálculo, sendo esta diferença o objeto do Recurso Voluntário, o referido “gross up”.

No tocante ao referido “gross up”, me socorro do julgamento do Auto de Infração nº 281081.0017/14-7, mediante o Acórdão CJF nº 0261-12/17, quando foi decidido que o cálculo do imposto “por dentro” tem respaldo legal, conforme abaixo:

*“No que se refere ao argumento recursal, de que teria havido majoração da base de cálculo, o posicionamento já assentado neste CONSEF é de que o procedimento da fiscalização encontra respaldo no artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo.”*

De acordo com a regra estampada no § 1º, I, do Art. 13 da LC nº 87/96, também presente no § 1º, I, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, o que respalda o procedimento exigido no Auto de Infração.

Também deve ser ressaltado que incide o ICMS sobre as prestações acessórias ou complementares, visto que o § 1º, II, “a” do Art. 13 da LC nº 87/96, bem como o § 1º, II, “a” do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, prescreve que integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, sendo que os serviços de seguro e a cobrança de juros, quando considerados de forma isolada, não são fatos geradores do ICMS mas, quando são transferidos ao adquirente de mercadorias ou ao tomador do serviço, devem integrar a base de cálculo do imposto, por serem despesas acessórias da operação ou da prestação.

Ora, se o preço cobrado pelo serviço sem a inclusão do ICMS, com a alíquota prevista de 28%, foi R\$ 100,00, conforme situação hipotética, sugerida no Recurso Voluntário, isso não quer dizer que o valor do imposto seja R\$ 28,00.

A inclusão do imposto na sua própria base de cálculo significa afirmar que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo acrescida do valor do imposto resultará no valor do imposto devido, sendo que o valor do serviço sem impostos é obtido quando subtraído o ICMS da sua própria base de cálculo.

No referido exemplo hipotético, a base de cálculo é obtida pela divisão do valor do serviço sem o imposto, no caso R\$ 100,00, pela expressão “1 – Alíquota”, ou seja, por 0,72, que corresponde a “1 – 28%”, chegando ao valor da base de cálculo do imposto de R\$ 138,89.

Se multiplicarmos esta base de cálculo de R\$ 138,89 pela alíquota de 28%, chegaremos ao valor do imposto devido de R\$ 38,89. Ao subtrairmos o valor do imposto calculado da sua base de cálculo, teremos o valor do serviço sem o valor do imposto de R\$ 100,00, conforme explicitado na situação hipotética.

Portanto, entendo corretos os cálculos efetuados para a exigência do ICMS neste Auto de Infração.

Sendo assim, também voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a Decisão ora recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278003.0002/20-0, lavrado contra **OI MÓVEL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.970.813,98**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS