

**A. I. N°** - 269133.0004/19-3  
**AUTUADA** - MAX TELECOMUNICAÇÕES LTDA  
**AUTUANTE** - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ EXTREMO SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07/06/2024

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N°. 0121-06/24-VD**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. DOCUMENTO FISCAL NÃO ESCRITURADO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS.** Considerações de defesa em relação à não incidência sobre as prestações de serviço SVA, aliada ao posicionamento do Poder Judiciário elidem em parte a autuação. Diligência requerida em função do Pecerer Jurídico da PGE/PROFIS, refaz os cálculos do imposto devido. Não acolhida a arguição de nulidade. Negado o pleito para a realização de perícia. Indeferido o pedido relativo ao cancelamento ou redução da multa por falta de previsão legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de dezembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 3.365.029,29 além de multa de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **02.08.37.** Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a prestações de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.

A autuada, por intermédio de seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fl. 112, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 13 a 71, na qual inicialmente, após descrever os fatos, aduz em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que o autuante não teria cumprido inúmeros requisitos formais previstos no RPAF/99.

Após reproduzir os artigos 26, incisos II, III e IV e 28 do mencionado diploma regulamentar, diz não ter o autuante instaurado Termo de Início de Fiscalização, sequer intimado por escrito o contribuinte para prestar quaisquer esclarecimentos técnicos sobre a atividade desenvolvida.

Apona que em sentido contrário, o mesmo, de forma precipitada, iniciou a ação fiscal já com a emissão do Auto de Infração, sendo que tal conduta, além de acarretar incorreto lançamento de ICMS sobre serviços que não constituem fato gerador do tributo, culminou na incorreção do não respeito ao princípio da não cumulatividade, haja vista a não consideração para o cálculo do tributo tido como devido, dos créditos de etapas anteriores (metodologia débito x crédito).

Atribui que tais equívocos poderiam ter sido evitados com uma simples informação da empresa autuada para prestação de informações, nos termos do artigo 26, inciso III, do RPAF/99.

Transcreve, de igual modo, o artigo 29 do mesmo RPAF/99, concluindo no sentido de que ao não atentar para seu cumprimento, o autuante o feriu de morte, culminando com a nulidade formal do Auto de Infração.

Aborda, a seguir, entendimento de nulidade do lançamento, pelo fato de o autuante ter incorrido em sucessivos vícios, como o de ter deixado de apontar requisitos obrigatórios no Auto de

Infração, quais sejam, a descrição do fato tido como irregular, de forma clara e inteligível, para que o contribuinte possa exercer o seu direito de ampla defesa.

Destaca que o referido documento foi apresentado de forma confusa, sem nenhuma clareza quanto à origem do crédito exigido, não contendo relatório fiscal dispondo sobre os fatos que culminaram na autuação, sendo impossível verificar no Auto de Infração qualquer capitulação do dispositivo legal que trata da alíquota sobre o suposto fato gerador atribuído.

Acrescenta que da análise das informações contidas no lançamento, não é possível verificar sobre qual a infração que lhe foi atribuída, a justificar a aplicação de multa de 100%, não havendo motivação apta e suficiente a indicar os motivos e supedâneos para imposição de tal punição.

Fala estar patente que o ato administrativo de lançamento tributário deve ser praticado de acordo com as formas prescritas em lei, nos termos do artigo 142 do CTN, reproduzido, juntamente com os artigos 28, § 3º e 38, do RPAF/99, para lembrar que diante da ausência da descrição clara da infração que sustenta o crédito tributário em comento, se afigura o cerceamento de seu direito de ampla defesa, pois não pode se defender de algo que desconhece.

Analisa, a seguir, os dispositivos tidos como enquadramento legal pelo autuante, copiados, reafirmando que em momento algum foi precedido de procedimento fiscalizatório competente para apurar os serviços prestados pela empresa, bem como realizar a correta classificação de tais serviços como tributados ou não pelo ICMS.

Indica inexistir no bojo do Auto de Infração qualquer relatório legal suficiente a demonstrar o entendimento da fiscalização sobre o enquadramento dos serviços de comunicação prestados, não sendo possível identificar o entendimento do autuante, que sem qualquer argumentação, lançou crédito tributário relativo ao ICMS sobre a prestação de serviços dos provedores de acesso à INTERNET, desrespeitando o teor da Súmula 334 do STJ, reproduzida. Alega ter o autuante tributado todos os serviços prestados pela empresa, se limitando a asseverar, de forma geral, se tratar de serviços de comunicação.

Faz questionamento acerca de tais serviços, dirigidos ao autuante, inclusive quanto ao fato de não ter aplicado a Súmula 334 do STJ, por entender que as respostas são essenciais para a compreensão da natureza e legalidade do crédito lavrado. Alega, de igual modo, não poder verificar qualquer capitulação da alíquota de 28% aplicada sobre a base de cálculo eleita, e em qual legislação está disposta a alíquota de 26%, sobre a qual foi somado o percentual de 2%, e que a ausência do mesmo prejudica e cerceia o seu direito de defesa.

Questiona, a seguir, o fato de não ter o autuante discriminado de forma precisa a alínea infringida no artigo 42, do inciso III, da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve. Mais uma vez, questiona qual a razão pela qual teria sido a multa aplicada, com questionamentos a respeito, concluindo no sentido de que existe supressão de um dos princípios basilares contidos no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna (copiado), se amparando, também, em doutrina de Celso Ribeiro de Bastos. Invocando, pois, o artigo 18 do RPAF/99, reproduzido, consigna faltarem no lançamento elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração e o infrator, e diante dos diversos argumentos apresentados, reafirma a nulidade do lançamento.

Adentrando na análise de mérito, repisa a argumentação quanto a alíquota aplicada ao caso, que tem como indiscriminada, além do fato de, segundo seu entender, não ter o mesmo ao realizar o cálculo do ICMS ter levado em conta os créditos devidos nas entradas efetuadas pela autuada, ferindo o princípio da não cumulatividade, nos termos do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, reproduzido. Se apegua a doutrina de Geraldo Ataliba, Heron Arzua e Paulo de Barros Carvalho a respeito do tema, a sustentar seu entendimento, bem como nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, e artigo 28 da Lei 7.014/96, transcritos.

Após tecer considerações acerca da não cumulatividade, finaliza no sentido de que levando em consideração que o Auto de Infração não considerou os créditos devidos na entrada, resta patente a sua ilegalidade, por sua inconstitucionalidade na sua essência. Após historiar a criação do ICMS e a incorporação dos serviços de comunicação ao antigo ICM, inclusive a Lei Complementar 87/96, cujo artigo 2º, inciso III copia, frisa que na forma de tal regramento legal, para que haja incidência do ICMS, é necessário que exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida) e a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração. Garante que os serviços que presta estão relacionados aos serviços de comunicação, mas com eles não se confundem, possuindo existência autônoma (não perfazem serviços de comunicação), não atraindo a incidência do ICMS.

Explicita conceitos básicos de INTERNET, formada por quatro elementos a saber, conjunto de dispositivos ligados entre si: computadores, roteadores, etc. (maquinário que compõe a INTERNET e que se encontra conectado), ainda que para a comunicação entre dois computadores seja necessária a intermediação de outros equipamentos); meio físico que possibilita a interligação dos dispositivos, sendo os cabos (metálicos e óticos), os satélites, as antenas de radiofrequência, etc.; linguagem determinada que vem a ser o código que permite aos equipamentos compreenderem as informações e solicitações que lhes são enviadas (a linguagem da INTERNET é o protocolo TCP/IP); endereço lógico, que indica a posição que cada um dos componentes ocupa no ambiente virtual da INTERNET, permitindo que o usuário seja encontrado e reconhecido pelos demais equipamentos da rede (o endereço lógico é o número do IP).

Pontua de forma detalhada a diferença entre provedores de backbone e os provedores de acesso à INTERNET, caso da autuada, que o faz de forma exclusiva, sendo mera intermediária no tratamento dos dados: ocorre o processamento destes de forma que o destinatário da mensagem os compreenda como uma interação via computador. Para corroborar tal assertiva, assevera estar juntando o contrato por ela firmado junto a empresa VIVO, além dos boletos de cobrança que comprovam o pagamento desta, o que demonstra ser a VIVO a prestadora de serviço da rede de transporte de telecomunicações (SCM), para o qual são utilizadas as operadoras de telecomunicação. Ao seu entender, tem como cristalino não prestar qualquer serviço de comunicação restando indevida a incidência do ICMS sobre a sua prestação de serviço de provedor de acesso à INTERNET.

Após explicitar o conceito legal do SVA (Lei 9.295/96), argumenta estribada em entendimento de Helena Xavier, bem como da Resolução Anatel 73/1998, reproduzidas, ser o SVA serviço autônomo para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Informa ter o STF assentado que os serviços de valor adicionado se distinguem, efetivamente, dos serviços de comunicações, trazendo como exemplo o julgamento da ADI-MC 1.491/DF, sobre a qual tece comentários.

Traz entendimento doutrinário de Sacha Calmon Navarro Coelho, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Mello, Roque Antônio Carrazza e Ives Gandra da Silva Martins, acerca do serviço de provedor da INTERNET, para assegurar a sua não submissão ao ICMS, inexistindo dúvidas a respeito

De igual modo, colaciona decisões sobre o tema, como a do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no Agravo Interno relativo ao processo 0509022-56.2013.0.05.0001/50000, relatado pela Desembargadora Rosita Falcão de Almeida Maia, em 27/03/2018, da Apelação em Mandado de Segurança 0082555-23.2004.8.05.0001, relator Desembargador Augusto de Lima Bispo, publicado em 23/09/2014 e Apelação no processo 0539541-09.2016.8.05.0001, relator Desembargador Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 05/10/2018, cujas ementas transcreve. Traz à baila, ainda, decisões do STJ, bem como do STF, sobre tal matéria.

De forma alternativa, expõe que se deve realizar a separação expressa de tais serviços para fins de incidência do ICMS, invocando a Lei Geral de Telecomunicações (LGT), em relação ao conceito de SCM em seu artigo 60, § 1º. Copia, ainda, o artigo 61, § 1º da mesma Lei (LGT) que expressamente dispôs que o SVA não se constituir serviço de telecomunicação.

Aduz que na contratação de um plano de INTERNET, há necessariamente, a contratação de dois serviços distintos e complementares, quais sejam, o serviço de acesso à INTERNET e o Serviço de Comunicação Multimídia, restrito à integração física entre o usuário e o provedor.

Isso significa dizer que na contratação de pacote de acesso à INTERNET, esse serviço de rede de transporte (SCM) deverá ser prestado pelo provedor de acesso à INTERNET para possibilitar a prestação do serviço de conexão à INTERNET (SVA), que, como visto, não se confunde com a rede de transporte (SCM) entre provedor e usuário e tampouco coincide com a rede de transporte do sinal das operadoras de telecomunicação (adquirido pelo provedor a fim de proporcionar e gerar acesso do usuário à rede mundial de computadores). Fala ser o SVA o processamento (coleta, formação de pacotes pelo protocolo TCP/IP) e o SCM (envio, transmissão, retransmissão) é o estabelecimento de conexão de fato com o destinatário

Explica que no acesso à INTERNET, a comunicação no sentido jurídico de interação ocorre entre o provedor e o destinatário ligado à referida rede, se utilizando da estrutura da empresa de telecomunicação (quem onerosamente promove a interação provedor-destinatário conectado à INTERNET, e que realiza o fato oponível do ICMS).

Argumenta que na remota hipótese de se entender que além dos serviços SVA a empresa autuada também presta o serviço SCM, o ICMS somente poderia incidir sobre os valores a este título. Analisando o Auto de Infração, indica que o autuante, ao elaborar o demonstrativo procedeu a segregação da base de cálculo em SVA e SCM, consoante planilha apresentada.

Levando em consideração os fundamentos sustentados, que corroboram de forma irrecusável a não incidência do ICMS sobre o SVA, fala restar totalmente ilegal, incorreto e inconstitucional a incidência do ICMS sobre o faturamento oriundo do SVA, que perfaz o montante aproximado de R\$ 10.503.743,04.

Argumenta, ainda, em homenagem ao princípio da causalidade, entendendo prestar a empresa o SCM, deveria o ICMS incidir somente sobre o faturamento auferido a tal título, que possui o valor aproximado de R\$ 1.514.219,04, o que representaria R\$ 423.981,33 de imposto, pela aplicação da alíquota de 28% sobre tal faturamento.

Em relação à multa aplicada, diz possuir efeito confiscatório, razão pela qual o julgador deve decidir por sua extinção, ou ao menos pela sua redução, levando em consideração diversos princípios que enumera, analisando o da proporcionalidade, se estribando em ensinamentos de Hugo de Brito Machado, Paulo Roberto Coimbra e Helenilson Cunha Pontes em sustento de sua tese. Conclui que na sua aplicação, se devem descartar as medidas que ofendem o princípio da adequação, como aquelas que ofendem a necessidade, para se avaliar a conformidade da medida com as exigências da proporcionalidade em sentido estrito.

Alega restar claro que o Direito Punitivo não pode ser aplicado de forma demasiada a inviabilizar a atividade econômica do contribuinte, sendo necessário se aferir a proporcionalidade do ato sancionatório, devendo ser levado em consideração que o mesmo deve ser adequado, necessário e forçosamente proporcional em sentido estrito, e no caso em questão clara está a ausência de dois dos três requisitos para a aplicabilidade da exação imposta: a adequação e a razoabilidade. Invoca a respeito, lição de Luciano Amaro.

Registra que além da ausência de proporcionalidade, é percebido de forma clara o efeito confiscatório da penalidade imposta, sendo princípio de direito ser a multa imposição pecuniária

a que se sujeita o administrado a título de compensação do dano decorrente da infração, não podendo, contudo, exceder os justos limites.

Insiste na manifesta natureza confiscatória da invocada multa, porquanto totalmente exacerbada em relação à falta cometida, qual seja, deixar de recolher tributo supostamente devido. Garante ser a multa hostilizada na negação do princípio milenar da gradação da penalidade, que deve ser dosimetrada, levando-se em conta a natureza e as circunstâncias da falta cometida, bem como a intenção do infrator.

Reproduz trechos doutrinários de Sacha Calmon Navarro Coelho, Celso Ribeiro de Bastos, Hugo de Brito Machado e Misabel Derzi, bem como decisão do STF da lavra do Ministro Ilmar Galvão, na ADIN 551-1 do Ministro Aliomar Baleeiro, no RE 78.291. Vislumbrando cancelar a ausência de razoabilidade e proporcionalidade da vultosa multa em análise, também transcreve voto do Desembargador Federal Edilson Nobre, da 2ª Turma do TRF-5 nos autos da Apelação Cível 2002.84.00.001495-2.

Assevera não restar proporcional penalidade que impõe ao contribuinte multa de 100% pelo simples não pagamento do tributo supostamente devido, sendo princípio de direito que a multa se constitui em imposição pecuniária a que se sujeita o administrado a título de penalidade por infração cometida, entretanto, esta penalidade apesar de se encontrar formalmente vinculada a um diploma legislativo próprio, está, ainda, materialmente adstrita à sua finalidade eminentemente pedagógica, sendo certo que seu percentual jamais poderia significar uma expropriação predatória do patrimônio do contribuinte, conforme se verifica.

Expõe que a reverso do ocorrido no caso presente, a penalidade pecuniária deve ter em vista, não apenas o conteúdo econômico, como, precipuamente, o caráter educativo daí por que sua imposição deve fundar-se num caráter de proporcionalidade para a realização da verdadeira justiça fiscal. Destaca que no presente caso, a multa aplicada tem o condão de inviabilizar a sua atividade econômica, figurando flagrantemente confiscatória. Apresenta exemplo do valor da multa em relação ao lucro mensal auferido com a sua atividade.

Argui que tal exemplo foi capaz de demonstrar que mesmo em uma realidade que lhe seja totalmente favorável (com custos apenas da tributação estadual exigida), restariam necessários nove meses no mínimo, para o pagamento da vultosa multa aplicada, o que a torna impagável, levando em consideração a sua realidade econômica.

Inferi, daí irrecusável o caráter confiscatório da multa aplicada, afrontando a Constituição Federal de 1988, eis que a subsistência da penalidade exigida encontra óbice em preceitos insculpidos na Carta Fundamental, se caracterizando autêntico confisco, e ainda por afrontar a legalidade do ato administrativo, logo, não tem conformação formal ideológica entre o fato e a penalidade imposta, razão pela qual roga que o seu valor seja reduzido.

Fala que a sanção aplicada no caso concreto deve cumprir função pedagógica, permitindo, desta feita, assistência ao infrator em aprender o exigido pela norma jurídica, implicando na não incidência das infrações. Colaciona ensinamentos de Michael Foucault e Paulo Roberto Coimbra sobre o tema.

Tem que a aplicação de multa tão exorbitante não presta a modular qualquer conduta do contribuinte, levando em consideração que em momento algum agiu de má-fé sendo, multa com o estrito objetivo arrecadatório, fugindo, assim, do seu verdadeiro fim. Considera que diante da eminente desproporcionalidade da multa aplicada, imperiosa a sua adequação a patamares mais razoáveis. Aduz não só desempenhar a sua atividade econômica visando lucro, mas, também, fomentar a interação da população mais carente à INTERNET, possibilitando a utilização de seus serviços a um custo acessível.



Através de seu projeto econômico, sustenta conseguir “chegar” a locais mais remotos, onde as grandes empresas fornecedoras dos serviços de comunicação não disponibilizam acesso à INTERNET, razão pela qual manter a exigência do ICMS, o qual, como já exposto é totalmente ilegal e inconstitucional, bem como a vultosa multa confiscatória, irá inviabilizar a atividade desenvolvida pela empresa, afetando de forma direta a sua função social desempenhada, e de forma indireta toda a população que depende da geração de empregos na região, bem como fomentadora de acesso à INTERNET às famílias mais carentes.

Assim, além da ilegalidade e inconstitucionalidade do crédito lavrado, já demonstrado anteriormente, entende que a presente impugnação deverá ter seu julgamento realizado à luz dos citados princípios da proteção ao fundo de comércio e da função social da empresa, levando em consideração que a manutenção do crédito lavrado certamente inviabilizará sua atividade desenvolvida.

Por último, requer que seja aceita toda a fundamentação aduzida, para em acolhimento aos fatos e fundamentos expostos, seja cancelado o Auto de Infração, à vista das inúmeras irregularidades formais cometidas na sua lavratura, ofensa ao princípio do contraditório, bem como o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Acrescenta que além do cancelamento preliminar do Auto de Infração, seja desconstituído totalmente o crédito tributário exigido, tendo em vista que somente presta serviços de provedor de acesso à INTERNET (SPAI), os quais, por serem considerados serviços de valor adicionado (SVA), não constituem fato gerador do ICMS, na esteira da Súmula 334 do STJ.

Postula, caso assim não se entenda, pelo princípio da eventualidade, a anulação parcial do Auto de Infração, devendo ser mantido somente a parte do crédito tributário alusivo à incidência do ICMS sobre o suposto faturamento auferido a título de SCM.

Subsidiariamente, pugna pela redução da multa aplicada, flagrantemente confiscatória, devendo ser reduzida a patamares razoáveis e proporcionais, a fim de, cumprindo o seu caráter pedagógico, permitir a manutenção da sua atividade econômica, com vista à proteção ao fundo de comércio e da função social da empresa.

Requer de forma expressa, a produção de todos os meios de provas em direito admitidos, especialmente a prova contábil e fiscal, a prova pericial contábil de toda a escrita fiscal e a prova pericial perante a impugnante, com o fim de demonstrar de forma inequívoca que presta apenas serviço de provedor de acesso à INTERNET. Requer, por fim, que todas as intimações e notificações sejam realizadas por carta com Aviso de Recebimento, a ser encaminhada para o endereço da impugnante.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 116 a 126, esclarece em relação à nulidade, pela não instauração de Termo de Início de Fiscalização, e que sequer teria intimado por escrito a empresa, ser tal assertiva sem respaldo nos fatos, uma vez que como se pode observar na fl. 07, consta Termo de Intimação com ciência pelo contribuinte no mesmo dia 09/10/2019 pelo sistema do Domicílio Tributário Eletrônico, para apresentação de livros e documentos fiscais, referentes ao período a ser fiscalizado (01/01/2017 a 31/12/2018).

Ressalta que além deste Termo de Intimação, foram emitidos mais dois (fls. 08 e 09), com ciência dada pelo contribuinte em 04 e 06 de novembro de 2019, respectivamente, para obtenção de informações para o embasamento da fiscalização.

Salienta, ainda, que apesar de dispensado neste caso, conforme artigo 28, inciso II, do RPAF/99 (reproduzido), emitiu, também, após a ciência do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e/ou Documentos, Termo de Início de Fiscalização cuja cópia se encontra à fl. 06, tendo

sido o mesmo afixado no Livro de Ocorrências da empresa, conforme § 6º do mencionado artigo 28, do RPAF/99.

Logo, explicita que ao tomar, o contribuinte, ciência do Auto de Infração em 01/02/2020 (fl. 09), atestando o recebimento de sua via, bem como o Termo de Encerramento de Fiscalização, e além disso assevera ter afixado no Termo de Ocorrências cópia do Auto de Infração/Termo de Encerramento de Fiscalização.

No que se refere ao argumento de nulidade pela descrição de forma obscura e não inteligível do fato tido como irregular, aponta que não procede, dado que o Auto de Infração contém todos os requisitos necessários, conforme artigo 39 do RPAF/99 (copiado), além de demonstrativo detalhado relativo à falta de recolhimento do ICMS referente às prestações de serviços de comunicação não escrituradas nos livros fiscais próprios (2017 e 2018), descritos no demonstrativo como de: serviço de provimento de acesso à INTERNET prestado no estado da Bahia e Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) também prestado neste estado.

Indica ter encontrado ainda no demonstrativo, a base de cálculo do ICMS, as suas alíquotas (26% de outros serviços de comunicação e 2% do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza), acrescentando, ainda, que as informações com as quais foi elaborado o demonstrativo foram prestadas pelo próprio contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação de fl. 09.

Consigna, também, ter verificado que o argumento defensivo apresentado se mostra em desacordo com a realidade, visto que a autuação não trouxe qualquer dificuldade para o contribuinte, muito menos o impediu de realizar sua defesa de forma plena, o que demonstra ter entendido perfeitamente a infração imputada, com restou demonstrado ao longo da peça defensiva apresentada. Acrescenta que conforme o disposto no artigo 18 do RPAF/99 (transcrito), se pode perceber que os argumentos elencados pela defesa não são suficientes para tornar o lançamento de ofício nulo.

No que se refere a falta de discriminação precisa da infração da multa aplicada, se posiciona não ter havido prejuízo à defesa, visto que dentre as alíneas elencadas no inciso III do artigo 42, da Lei 7.014/96 (reproduzida), neste caso só é possível enquadrar na alínea “g”, vez que como demonstrado anteriormente, a autuação tomou como base os dados fornecidos pela própria empresa, em atendimento à intimação de fl. 09, não dando margem para o enquadramento das outras alíneas restantes, pois estas estariam totalmente desconectadas com a realidade dos fatos.

Esclarece que de acordo com o artigo 315 do RICMS/12, a escrituração dos créditos fora dos períodos de que cuida o artigo 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, logo descabe no âmbito do Processo Administrativo Fiscal a utilização de créditos fiscais extemporâneos, que porventura possa ter o contribuinte. Reproduz os mencionados artigos. Observa que através do exposto, até o presente momento, não procede o pedido de nulidade do Auto de Infração, exposto nos diversos itens da peça defensiva e contestados de forma indubitável na Informação Fiscal.

No que tange ao fato gerador do ICMS, argumenta que por se tratar de matéria complexa efetuou consulta por e-mail à GECOT, que possui dentre outras atribuições a de orientar contribuintes e servidores quanto a correta interpretação e aplicação da legislação tributária, ou seja, se trata da posição oficial da Secretaria da Fazenda.

Sustenta que tal consulta se referiria ao entendimento atual da GECOT/DITRI acerca da cobrança do ICMS sobre os provedores de INTERNET, inclusive pós Súmula STJ 334, obtendo resposta nos Pareceres Tributários 35.957/2018 e 37.141/2018 transcritos em parte.

Sustenta, ao final, que de acordo com os Pareceres, não restarem dúvidas sobre a incidência de ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de provimento de acesso à INTERNET e do Serviço

de Comunicação Multimídia (SCM), acrescentando ainda que a empresa, além de comercializar de forma onerosa serviço de provimento de INTERNET, também realiza a comercialização para empresas e pessoas físicas de pacotes de banda larga fixa, que são enquadrados como Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), conforme se pode verificar no site da empresa e nos valores das receitas mensais obtidas com estes serviços, na forma do demonstrativo de fls. 10 e 11, em atendimento à intimação de fl. 09.

Em 14/05/2020, o autuante protocolou requerimento de juntada de documento, no qual acosta Nota Técnica 01/19 do Grupo de Trabalho 40 do CONFAZ, em adendo à Informação Fiscal prestada (fls. 130 a 141). Foi o feito distribuído para instrução e julgamento, sendo tido como apto para julgamento pelo então relator (fl. 144).

Na sessão do dia 14/08/2020, houve a conversão do processo em diligência, dirigida à Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se posicionasse quanto ao direito da autuada de aproveitar-se da decisão passada em julgado que favoreceu a TNL PCS S/A, proferida no Mandado de Segurança 0000729-02.2009.8.05.0000, em razão de incorporação ocorrida, bem como se posicionasse quanto ao fato de haver incidência do ICMS na prestação de Serviços de Comunicação Multimídia, a teor da Súmula 334 do STJ e da jurisprudência consolidada nas Cortes Superiores e no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (fls. 147 e 148).

Em 27/10/2020, a autuada protocolou requerimento de fls. 151 a 158, onde após resumo dos fatos, argui no sentido de que após a apresentação da impugnação foi cientificada que em 15/05/2017, a Associação Brasileira de Provedores de INTERNET e Telecomunicações, da qual é associada desde 23/01/2018, ajuizou Ação Ordinária Declaratória 0528482-87.2017.8.05.0001, que tramita junto a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, Estado da Bahia.

Diz que conforme se depreende da análise pormenorizada da presente demanda, em 13/11/2017 foi proferida decisão interlocutória, no sentido de conceder tutela provisória de urgência, para determinar a abstenção do Estado da Bahia quanto a cobrança do ICMS sobre os serviços de provedores de acesso de INTERNET (planos de INTERNET).

Vê da mencionada decisão que a ABRINT pugnou pelo deferimento da tutela provisória de urgência, para suspender, até o julgamento final da demanda, *“toda e qualquer atuação fiscal ou exigência do réu, atual ou futura lançada ou que venha a ser lançada, que tenha por objeto a cobrança e tributação dos serviços de INTERNET (planos de INTERNET) a título de ICMS, ainda que o réu considere na atuação fiscal os serviços de INTERNET como se fossem exclusivamente serviços de telecomunicação, sendo, ainda suspensas qualquer ação ou medida executiva, restritiva ou de cobrança porventura já iniciada pelo réu contra os associados da autora”*.

Indica que a mencionada decisão concedeu, *in totum*, a tutela provisória de urgência requerida, ordenando, nos termos do pedido, que o Estado da Bahia se abstivesse de realizar qualquer ato de lançamento ou cobrança de ICMS sobre os serviços de provedores de acesso de INTERNET.

Lembra o fato de a Fazenda Pública do Estado da Bahia, por sua Procuradoria, ter interposto Agravo de Instrumento, pleiteando a revogação integral da decisão da tutela proferida, todavia, em decisão datada de 16/02/2018, exarada por Desembargadora da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, proferiu decisão monocrática indeferindo o pedido de suspensão e mantendo a validade da tutela proferida pelo juízo de 1º grau.

Recorda, ainda, que em 19/11/2019 sobreveio Acórdão, pelo qual os Desembargadores da mesma Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, negaram provimento ao Agravo de Instrumento para manter em sua totalidade os termos da decisão concessiva da tutela de urgência proferida em favor dos associados da ABRINT, na forma reproduzida.

E mais: assevera que o Poder Judiciário entendeu ser necessário o óbice a qualquer tentativa de cobrança do ICMS sobre Serviços de Comunicação Multimídia, na forma do trecho copiado.



Menciona o fato de que contra tal decisão foram opostos pela Fazenda Estadual Embargos de Declaração que em decisão ainda não publicada não foram acolhidos, não restando dúvidas quanto a subsistir “desde 31/11/2017”, decisão judicial que impede o Fisco de iniciar ou finalizar “toda e qualquer atuação fiscal ou exigência do réu”, bem como exigir dos associados da ABRINT “a cobrança de ICMS sobre os serviços de provedores de acesso de INTERNET (planos de INTERNET)”.

Registra, ainda, que a demanda judicial proposta, bem como as decisões dela decorrentes não fizeram qualquer distinção entre as modalidades de SVA abarcando, portanto, todas elas, sem distinção, além do próprio SCM, pelo que infrutífera qualquer tentativa da Fazenda Estadual e/ou da Fiscalização de alegar eventual argumento de os objetivos da demanda judicial e do presente lançamento serem distintos e não se confundirem.

Diante do fato de a lavratura do Auto de Infração ter ocorrido em 02/01/2020, enquanto vigente a decisão judicial, garante restar flagrante a sua ilegalidade, vez afrontar cirurgicamente decisão judicial em vigor, sendo imperioso o imediato cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista desrespeito a decisão judicial.

Esclarece ser plenamente possível a juntada de novos documentos ao processo haja vista se tratar de fato do qual não possuía conhecimento prévio, sendo tal situação autorizada pelo RPAF/99, e independentemente de autorização legal para a juntada posterior de fatos e documentos novos, constata que tal situação perfaz direito dos contribuintes constitucionalmente garantidos.

Aponta que entender de forma distinta significa ferir o princípio da verdade material, cuja aplicação é mandatória, principalmente pela administração pública, já reconhecida, oportunizando, portanto, a presente manifestação. Colaciona recortes doutrinários de Hely Lopes Meirelles e Celso Bandeira de Mello devidamente reproduzidos. Pontua que as regras observadas pela Administração devem se ater a predominância do fim público a que se dirigem, bem como à materialidade dos fatos. O que se busca por meio do princípio da verdade material é apurar a verdade dos fatos, e, no caso vertente, a existência de decisão judicial que impedia a lavratura do Auto de Infração, arremata.

No mesmo sentido, invoca que a busca da verdade material dos fatos é um imperativo da atividade de lançamento do tributo, competindo à autoridade fiscal procurar levantar tantos dados quantos bastem para a correta identificação do sujeito passivo, do fato tributário praticado e da quantificação desse fato (base de cálculo). Cita trecho doutrinário de Alberto Xavier. Aduz que por força do princípio da verdade material, cabe a busca da aproximação entre a realidade fática e a sua representação formal, não podendo ficar restrita a suposições e devendo dar prevalência ao que for efetivamente verdadeiro e constatado.

Frisa que no caso sob exame, em homenagem ao princípio da verdade material, princípio basilar do Processo Tributário Administrativo, visando a correção do fato que tem o condão de influenciar na análise da legalidade do crédito combatido, imperiosa a recepção e análise da presente petição e documentos novos. Fala que não aceitar o presente pleito, significaria tornar inócuo o presente Processo Tributário Administrativo, entendimento que os julgadores, *data vênia*, jamais poderiam acatar. Destaca que conforme documentos anexos, não restam dúvidas de ser a impugnante pessoa jurídica associada da ABRINT, fazendo jus à proteção emanada nos autos da referida ação. Juntou documentos de fls. 159 a 188.

A PGE, através do ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior (fls. 198 e 199), respondendo a indagação da Junta de Julgamento Fiscal, argumenta que em relação ao primeiro questionamento (direito da autuada se aproveitar da decisão judicial concedida em favor da TNL PCS S/A), ser indubitado que o caso em epígrafe, na parcela referente aos serviços de provedor de acesso à INTERNET, se amolda perfeitamente ao quanto disposto na Súmula 334 do STJ, reproduzida.

Assim sendo, diante da evidência de não incidência do ICMS nos serviços de provimento de acesso à INTERNET, considera irrelevante, nesta matéria, o aproveitamento pelo sujeito passivo da decisão passada em julgado que favoreceu a “TNL PCS S/A, no Mandado de Segurança 0000729-02.2009.8.05.0000”. Quanto ao segundo questionamento (incidência do ICMS sobre Serviços de Comunicação Multimídia), explicita ir sua resposta ao encontro do lançamento, eis que o serviço indigitado se constitui em evidente Serviço de Comunicação alcançável pelo imposto estadual.

Aduz que assim sendo, estando devidamente delineado o objeto da prestação do serviço de provimento de acesso à INTERNET e Serviços de Comunicação Multimídia (SCM), sendo especificado o custo relacionado ao mero serviço de conexão, deve ser oferecido à tributação do ICMS o preço referente ao SCM.

Menciona que nesta trilha percorreu a conclusão tracejada no Grupo de Trabalho constituído pela Portaria PGE 010/2020, em conformidade com as atribuições estabelecidas pela Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado (Lei Complementar 34/2009).

Por fim, registra a dispensa de envio à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA para análise, vez que as conclusões do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria PGE 010/2020, foram homologadas pelo Procurador Chefe da PGE/PROFIS.

Em 27/10/2022, houve a determinação de nova diligência pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal (fl. 200), no sentido de que fosse elaborado demonstrativo de débito pelo autuante, observando o conteúdo do Parecer Jurídico exarado pela PGE/PROFIS. Servidor estranho ao feito dá por cumprida a diligência requerida (fl. 204), acostando demonstrativo de fl. 205.

Cientificado pelo Domicílio Tributário Eletrônico, acerca do resultado da diligência, com o encaminhamento dos arquivos do demonstrativo elaborado, através do documento 2691330004193 (fls. 210 e 211), o contribuinte requereu vistas do processo para obtenção de cópia integral (fl. 213), entretanto, não se manifestou conforme consignado à fl. 216.

Os autos foram encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 27/02/2024 (fl. 216), recebidos no órgão julgador em 07/03/2024 (fl. 216-v), e redistribuídos a este relator em 10/04/2024 (fl. 217), diante do relator originário estar numa das Câmaras de Julgamento Fiscal deste órgão, sendo analisados, concluída a sua instrução e tidos como aptos para julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa Dr. Bruno Pereira Santos, OAB/MG 136.922, para fins de realização de sustentação oral, na qual após avaliar o completo relatório, aduziu, após resumir os fatos, chama atenção para a descrição da infração, a discriminação do débito com a segregação dos serviços SCM e SVA.

Reforça as questões de nulidade, dando ênfase a falta de intimação quanto ao início da fiscalização, o cerceamento do direito de defesa, ausência de capitulação específica, reproduzindo as perguntas feitas na impugnação, e afronta ao princípio da não cumulatividade, pela desconsideração dos créditos tomados pela empresa.

No mérito, reforça os conceitos técnicos, a diferenciação entre SVA e SCM, a existência da Súmula 334 do STJ, bem como o posicionamento objetivo da PGE/PROFIS, inferindo não incidir o ICMS sobre o SVA, resultando na segunda diligência que reduziu bastante o valor autuado. Conclui enumerando decisão do CONSEF em caso semelhante, destacando trechos do voto condutor. Pugna pelo provimento da defesa.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, lançada através de Auto de Infração, devidamente impugnada pela autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização para realização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 09/10/2019 (fl. 06), bem como pela transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, em 09/10/2019 (fl. 07). Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 10 e 11.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão e clareza a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal, ainda com o que não concorde a empresa autuada.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, além de intervenção posterior.

Existem questões preliminares que foram suscitadas pela defesa, e que ao seu entender implicariam na nulidade do lançamento, cuja análise passo a realizar neste momento. Inicialmente, quanto a alegada falta de intimação escrita do contribuinte para prestar esclarecimentos técnicos sobre a atividade desenvolvida, esclareço que como bem pontuado na informação fiscal prestada, e devidamente relatado linhas acima, o autuante em 09/10/2019 lavrou Termo de Início de Fiscalização que se encontra à fl. 06 dos autos.

Na mesma data, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, transmitiu Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais e/ou Prestação de Informações, pela mensagem de código 139137, cuja ciência se deu de forma expressa, por sua leitura pelo contribuinte autuado na mesma data, na qual era solicitada a apresentação de diversos livros e documento fiscais de 2017 e 2018, como se percebe à fl. 07. Já na fl. 08, em 04/11/2019, também pelo Domicílio Tributário Eletrônico, através da mensagem de código 140829, lida na mesma data pelo sujeito passivo, houve a intimação para apresentação de outros documentos.

Mesmo fato ocorreu em 26/11/2019, desta vez pela Mensagem 142005, também com ciência expressa, pela sua leitura pela empresa autuada, na qual foram solicitados novos elementos para a realização dos trabalhos de fiscalização.

Ao final dos trabalhos, com a lavratura do Auto de Infração/Termo de Encerramento – Fiscalização Estabelecimento, como se observa às fls. 01 e 02, o contribuinte foi devidamente cientificado por escrito, documentalmente, de forma pessoal, pela assinatura em 02/01/2020, do encerramento dos trabalhos de auditoria.

Desta maneira, foram plenamente atendidos os termos dos artigos 26, incisos II e III, 28, incisos II, VI e VII todos do RPAF/99, descabendo, pois o argumento defensivo, uma vez que todos os Termos exigidos foram lavrados e se encontram nos autos.

Quanto ao argumento de não ter o autuante respeitado o princípio da não cumulatividade, esclareço que nos termos da autuação, o contribuinte “*Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a prestações de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios*”, o que se subteme que não tendo as prestações sido devidamente escrituradas,

deixaram de ser consideradas para a apuração do imposto mensal devido, momento em que os créditos fiscais são devidamente apropriados no livro fiscal próprio, motivo para a argumentação não poder prosperar, até pelo fato de não ter o sujeito passivo apresentado prova concreta em tal sentido. Isso diante do fato de o artigo 123, § 5º, do RPAF/99 assim prescrever:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Inexistem nos autos quaisquer indicativos de ter ocorrido um dos motivos acima elencados, até pelo fato de caber a autuada trazer os valores e comprovação de origem dos créditos ditos existentes, do que não se tem notícia nos fólios processuais, cabendo, pois, a aplicação do artigo 142 do RPAF/99 (*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*).

Diante do argumento de inexistir no bojo do Auto de Infração qualquer relatório legal suficiente a demonstrar o entendimento da fiscalização sobre o enquadramento dos serviços de comunicação prestados, impende se afirmar que conforme se observa à fl. 09, a empresa autuada foi devida e formalmente intimada a apresentar *“Planilha em Excel com os valores por mês das prestações dos serviços de conexão à INTERNET, realizados pela empresa, discriminados por município e por Estado”*.

Lembro que com a implantação da Escrituração Fiscal Digital (EFD), bem como a Nota Fiscal Eletrônica, ambos integrantes do SPED, as Secretarias da Fazenda possuem integral conhecimento das operações e prestações realizadas, e devidamente documentadas fiscalmente, de modo a propiciar a detecção de eventuais erros, equívocos ou falhas por parte dos contribuintes, diante do controle eletrônico exercido.

Ademais, como já pontuado, a autuação se estribou em elementos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte, além do que foi elaborado demonstrativo (fls. 10 e 11) de cujo teor o autuado teve pleno conhecimento, à vista dos argumentos defensivos apresentados.

Em relação ao argumento de desconhecer os critérios para a aplicação da alíquota de 26%, bem como o adicional de 2% utilizados na autuação, esclareço em primeiro lugar, que a ninguém é dado desconhecer a lei, até pelo fato de o contribuinte tributar cada prestação que realiza.

Neste sentido, o Decreto-Lei 4.657, de 04 de setembro de 1947, vigente a partir de 04 de outubro de 1947, que vem a ser a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, estabelece em seu artigo 3º que *“Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”*. Como sabido, as alíquotas do imposto somente podem ser estipuladas por Lei, e no caso presente, a Lei do ICMS do estado da Bahia (7.014/96) assim estabelecia em seu artigo 15 à época dos fatos geradores:

*“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 18% (dezoito por cento):*

*a) nas operações e prestações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados neste Estado”.*

Chamo, entretanto, atenção para o fato de o artigo 16, inciso V, da Lei 7.014/96, vigente entre 29/03/2013 e 31/12/2023, período que abarca a autuação, dispor

*“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*(...)*

*V) 26 % (vinte e seis por cento) nos serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura”.*

Este foi o parâmetro tomado pelo autuante para a quantificação da infração. Da mesma forma, o artigo 16-A da Lei 7.014/96, que versa sobre a adição de dois pontos percentuais, vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza:

*“Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza”.*

Logo, se somarmos a alíquota de 26% aos 2% adicionais do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza apuraremos os 28% aplicados na autuação. Ademais, há de se questionar qual a alíquota aplicada pela autuada em suas operações tidas como tributadas, para fazer tal questionamento, e por óbvias razões, não pode ser acolhido o argumento da defesa.

Em relação aos demais princípios tidos pela defesa como violados, observo inexistir qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Isso diante de terem sido sim, atendidos e respeitados os diversos princípios do processo administrativo fiscal, como o da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, e ainda sendo plenamente exercidos os princípios do contraditório e da ampla defesa, sem que observasse o mais tênue traço de ofensa a qualquer um deles.

Quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: a infração se encontra estribada em levantamento e demonstrativo que a atesta, impresso nas fls. 10 e 11, elaborado a partir de elementos declarados e fornecidos pelo próprio contribuinte, em resposta a intimação recebida, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.



Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*

*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*

*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*

*4- direito de apresentar defesa escrita.”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Diante da argumentação quanto ao inciso III, do artigo 42 Lei 7.014/96, o qual possui várias alíneas, e não havendo a indicação de qual teria sido aplicada pelo autuante, para caracterizar a conduta do contribuinte, que tendo vindo ao feito demonstrando ter entendido perfeitamente o teor da acusação imposta, tanto assim que até apresentou valores entendidos como devidos, como esclarecido na informação fiscal prestada, a capitulação da multa se enquadra na alínea “g” do mencionado inciso do artigo 42 da Lei 7.014/96, aplicada corretamente frente a acusação posta. Por fim, em relação a questões relacionadas com a constitucionalidade da norma, esclareço que nos termos do artigo 125 da Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia):

*“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*1 - a declaração de inconstitucionalidade”*.

Tal vedação impede o julgador de qualquer apreciação. Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares. Quanto ao pedido de realização de perícia, realizado pela defesa, nego, nos termos do artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia/diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado. Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Ademais, o deslinde da matéria independe de qualquer análise contábil da documentação da empresa, vez se tratar de operações referentes a prestação de serviços de comunicação, já tendo sido o feito diligenciado por duas vezes, quando da instrução do processo. Por fim, não atentou a defesa para a disposição do RPAF/99 em seu artigo 145, em seu parágrafo único:

*“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”*

Adentrando ao mérito, a acusação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a prestações de serviços de comunicação não escriturados nos livros fiscais próprios, sendo a arguição defensiva a de ser provedor de INTERNET, e, conseqüentemente, não se enquadrarem as operações autuadas como sujeitas à incidência do ICMS, ao passo que o autuante mantém a acusação e o lançamento em sua Informação Fiscal.

Traz, ainda em reforço aos seus argumentos, a Nota Técnica 01/2019 do CONFAZ a justificar seu entendimento pela manutenção da autuação.

Passemos, pois, à análise dos fatos em si. Em primeiro lugar, ao longo da extensa impugnação apresentada, de cinquenta e oito folhas, o contribuinte não nega a prática da qual foi acusado,

qual seja, a falta de escrituração nos livros fiscais próprios, de prestações de Serviços de Comunicação sujeitas a incidência do ICMS.

Em relação ao chamado Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), que vem a ser o serviço fixo de telecomunicações, prestado em âmbito nacional e internacional, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, inclusive o provimento de conexão à INTERNET, utilizando quaisquer meios, aos assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço, algumas considerações são necessárias.

Ou seja: é um serviço de telecomunicações que permite a transmissão de dados, voz e imagens por meio de uma única infraestrutura, sendo regulamentado pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), fornecido em escala nacional e internacional sob o regime privado.

Sua prestação deve ser oferecida por provedoras a qualquer interessado, com condições não discriminatórias, conforme estabelecido no Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela Resolução 73/98 da Anatel, em seu artigo 17º. Sob o aspecto tributário, consoante explicitado no Parecer da PGE/PROFIS, o seu fornecimento vem a se constituir em fato gerador do ICMS, na forma estatuída na Lei 7.014/96, artigo 1º, inciso III:

*“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

*(...)*

*III - a prestação de serviços de comunicação”.*

Tal dispositivo é complementado pelo artigo 2º, inciso VII, da mesma Lei:

*“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”.*

Tal regramento segue rigorosamente a disposição contida na Lei Complementar 87/96, especialmente o seu artigo 2º, inciso III. A respeito do tema, durante algum tempo, muito se discutiu quanto a incidência do ICMS sobre os serviços de SCM e SVA (Serviço de Valor Adicionado), o que motivou, inclusive, a edição da Súmula 334 do STJ de seguinte enunciado: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à INTERNET”.

Tal súmula, oriunda da Primeira Seção do STJ, aprovada em 13/12/2006 e publicada em 14/02/2007, dentre outras decisões, tomou como paradigma julgados como o do REsp 511.390/MG, julgado pela 1ª Turma, tendo como relator o Ministro Luiz Fux, nos termos da seguinte Ementa:

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.*

*1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: ‘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’.*

*2. O serviço de conexão à INTERNET, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para*

ter acesso à INTERNET, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a INTERNET. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à INTERNET configura na realidade, um 'serviço de valor adicionado': pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à INTERNET não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: 'O serviço prestado pelo provedor de acesso à INTERNET não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações'.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à INTERNET, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a INTERNET. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

'O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à INTERNET não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações' (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in 'Tributação na INTERNET', Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto).

7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à INTERNET não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à INTERNET não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera 'serviço', ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de INTERNET no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à INTERNET violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. Precedentes jurisprudenciais.

14. Recurso especial provido”.

Assim, de acordo com entendimento já pacificado nos Tribunais Superiores, os denominados SVA, dentre os quais se inclui o serviço de conexão à INTERNET, não sofrem incidência do ICMS, e, conseqüentemente, devem ser excluídos do levantamento, como inclusive opina o ilustre Procurador da PGE/PROFIS, independentemente de aproveitamento de qualquer outra sentença concedida a favor de empresa.

Todavia, em relação ao serviço denominado Serviço de Comunicação Multimídia, (SCM), como anteriormente já definido neste voto, o entendimento do Poder Judiciário é pela sua incidência quanto ao ICMS, a se ver por decisões como a do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais por sua 5ª Câmara Cível, na Apelação Cível 5035632-97.2017.8.13.0024, julgada em 09/09/2021, tendo como relatora a Desembargadora Aurea Brasil:

“EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - SKY ONLINE - SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA - INCIDÊNCIA DO ICMS - SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO - NÃO ENQUADRAMENTO - INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O MESMO SERVIÇO - NÃO COMPROVAÇÃO - JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE REVALIDAÇÃO – POSSIBILIDADE.

1. Nos termos do art. 2º, III, da Lei Complementar n.87/1996 e do art. 5º, § 1º, item 8, da Lei Estadual n. 6.763/1975, o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviço de comunicação de qualquer natureza e por qualquer meio.

2. O serviço prestado pela plataforma Sky Online, que disponibiliza, mediante contraprestação do usuário - para compra ou aluguel -, diversos conteúdos multimídia para download ou streaming, configura o fato gerador do ICMS definido na legislação tributária como Serviço de Comunicação Multimídia, não se confundindo com Serviço de Valor Adicionado, conceituado no art. 61 da Lei 9.742/1997 (Lei Geral das Telecomunicações).

3. Devem ser rejeitados os embargos opostos à execução fiscal ajuizada pelo Estado de Minas Gerais com vistas à cobrança de ICMS sobre os valores auferidos pela sociedade empresária com a prestação do serviço denominado Sky Online, quando as alegações da embargante não são hábeis a desconstituir o título executivo, formado após o devido processo administrativo. Não comprovação de incidência de ISS sobre o mesmo fato gerador.

4. A multa de revalidação possui natureza tributária, atraindo, assim, a incidência dos juros moratórios sobre o seu montante.

5. Recurso não provido”.

Do voto prolatado, destaco os seguintes trechos:



*“Sobre a incidência do imposto no caso concreto, bem consignou o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais quando do julgamento do recurso ordinário interposto pela ora apelante na via administrativa (pág. 07/08, Ordem 13):*

*A disponibilização de conteúdo digital de forma onerosa, para um ou mais usuários, permitindo a eles realizarem o download temporário ou streaming de determinado conteúdo disponível para compra ou aluguel no site da autuada, faz nascer a figura do fato gerador do imposto, definido na legislação tributária como serviço de comunicação, o qual é sujeito à incidência do ICMS.*

*A título de esclarecimento, ‘streaming’ (ou ‘fluxo de mídia’) é um método de distribuição de dados utilizado para distribuir conteúdo multimídia através da INTERNET, no qual as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador, deixando de ocupar espaço no disco rígido. O usuário recebe a transmissão de dados e a mídia transferida é reproduzida em tempo real, à medida que chega ao meio de recepção do usuário.*

*As expressões ‘por qualquer meio’ e ‘de qualquer natureza’, citados no art. 2º, inciso III da LC n. 87/96, são abrangentes e foram utilizadas pelo legislador como forma de incluir no conceito de ‘prestação de serviço de comunicação’ todos os meios necessários à chegada da mensagem comunicativa até o equipamento de recepção do tomador, não importando o nome dado a tais meios por parte da prestadora do serviço.*

*Desse modo, indubitoso que a disponibilização do conteúdo digital em vídeo por meio da INTERNET mediante pagamento do usuário configura prestação de serviço de comunicação e não um serviço de valor adicionado, como quer fazer crer a impugnante. (Destaques meus)*

*Nesse diapasão, pelas características do serviço prestado pela apelante, que envolve a disponibilização, mediante contraprestação do usuário, de diversos conteúdos multimídia para download ou streaming, o Sky Online não se confunde com um Serviço de Valor Adicionado, assim definido pela Lei 9.742/1997 (Lei Geral das Telecomunicações)*

*(...)*

*Denota-se do dispositivo transcrito que o serviço de valor adicionado pressupõe a existência de um serviço de telecomunicação, ao qual será dado suporte e adicionadas novas facilidades, e que com ele não se confunde, sendo alguns exemplos mencionados pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais no acórdão administrativo à Ordem 13 (pág. 08): serviço despertador, auxílio à lista, horóscopo, serviços de notícias e salas bate-papo.*

*O serviço Sky Online, por sua vez, não se limita a dar suporte a determinado serviço de telecomunicação - que sequer restou identificado pela apelante na petição recursal. A plataforma, que disponibiliza o conteúdo multimídia acessado pelo usuário mediante pagamento, fornece os meios necessários à oferta da telecomunicação, incluindo-se, sim, no conceito do art. 60 da Lei 9.742/1997:*

*(...)*

*Nesses termos, o serviço Sky Online não pode ser equiparado aos provedores de INTERNET, estes sim meros executores de serviço de valor adicionado não tributáveis pelo ICMS, nos termos da súmula 334 do STJ. Consoante já explicitado, o serviço prestado pela apelante possibilita o aperfeiçoamento da comunicação através da recepção e retransmissão de conteúdo audiovisual e, embora, em um primeiro momento possa ser exigido o acesso do usuário à INTERNET, é na plataforma que é transmitido o conteúdo multimídia.*

*O serviço prestado pela apelante enquadra-se, portanto, na definição de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), assim conceituado no art. 3º da Resolução Anatel nº 614/2013:*

*(...)*

*Outrossim, a inclusão, pela LC n. 157, de 29 de dezembro de 2016, do item 1.09 na lista de serviços tributáveis por ISS não tem o condão de afastar a tributação do ICMS sobre o serviço Sky Online sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à aludida previsão legal*

*Na espécie, o fato gerador dos tributos executados ocorreu entre 2012 e 2014 (pág.03, Ordem 22), e não há prova de que, à época, o mesmo serviço tenha sido tributado pela Municipalidade a título de ISS”.*

Posso, igualmente, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, quando do julgamento da Apelação Cível 70069289106, da 21ª Câmara Cível, julgada em 08/06/2016, tendo como relator o Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA. AUTO DE LANÇAMENTO E PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VERECIDADE, INEXISTÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO. Não há confundir os serviços de comunicação multimídia (SCM), abrangidos no conceito de telecomunicação, com aqueles de provimento de acesso a INTERNET (SCI ou PASI), estes correspondentes a serviços de valor adicionado (SVA), são, por isso, refratários ao tributo estadual, nos termos da Súmula 334, STJ. Derivada a autuação, exclusivamente, da prestação de serviço de comunicação multimídia, conforme consta claramente do auto de lançamento impugnado, com destaque da receita referente a uma e outra atividade, com arbitramento razoável de valores, ao que se soma a ausência de prova a elidir a presunção de legitimidade e veracidade emanada da referida autuação, não há como arrear, in casu, a incidência de ICMS sobre tal serviço”.*

A decisão trazida em favor dos associados da ABRINT, concedida pela justiça do estado da Bahia, além de não ter elementos nos autos que comprovem o seu trânsito em julgado, ao se reportar à Súmula 334 do STJ, analisou apenas os serviços de SCI, se mostrando equivocado, *data vênia*, o entendimento de que “*o acessório segue o principal*”, entendendo ser o SCM acessório do SCI, posição que se mostra contrária ao entendimento posto pelos demais órgãos da justiça brasileira, como exemplificado acima, podendo ser citadas inúmeras outras decisões no mesmo sentido daquelas, em contraponto a esta decisão trazida pela defesa.

Além disso, ela não se apresenta como vinculante ao julgador, o qual, no exercício do dever de julgar, está submetido ao princípio do livre convencimento motivado.

Ademais, fato que considero relevante é o de que a decisão judicial contida às fls. 167 a 170 data de 13/11/2017, ao passo, que segundo o documento de fl. 160, a autuada apenas se associou à ABRINT em 23/01/2018, período posterior ao da decisão.

E aqui cabe ressaltar que baldados os esforços do autuante para sustentar a acusação em sua integralidade, inclusive trazendo à colação a Nota Técnica 01/2019 do GT40 da COTEPE, há de ser levada em conta a posição adotada pela PGE/PROFIS, a quem caberá a defesa dos interesses do estado da Bahia, ante eventual demanda judicial quanto a matéria.

Ademais, em momento algum dos documentos trazidos pela defesa, se comprova a determinação judicial de não se poder constituir crédito tributário a favor do Estado da Bahia, apenas e tão somente se posicionando quanto a não exigibilidade frente a situação posta, quanto aos serviços de provedores de INTERNET.

Logo, indubitavelmente, estes serviços remanescentes estão submetidos à incidência do ICMS e a infração apurada em relação a eles deve ser mantida na autuação, consoante, inclusive, entendimento da Douta PGE/PROFIS, reafirmo.

Em razão do resultado da segunda diligência requerida por esta Junta de Julgamento Fiscal, realizada por servidor estranho ao feito, e em atenção ao posicionamento exarado em Parecer Jurídico da PGE, bem como à jurisprudência resultante de inúmeras decisões dos órgãos do Judiciário dos estados em relação ao SCM, não tendo o autuado apresentado qualquer objeção quanto aos números apresentados ou aos fatos remanescentes, o que pode ser considerado como

aceitação tácita, à vista da disposição do artigo 140 do RPAF/99 (*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*), razão para acolher integralmente o demonstrativo ajustado de fl. 205, julgando o Auto de Infração parcialmente subsistente em R\$ 423.981,36, de acordo com o seguinte demonstrativo:

## 2017

Janeiro	R\$ 11.513,69
Fevereiro	R\$ 13.063,47
Março	R\$ 14.171,53
Abril	R\$ 13.673,08
Maio	R\$ 13.947,48
Junho	R\$ 13.187,71
Julho	R\$ 14.219,14
Agosto	R\$ 14.813,01
Setembro	R\$ 15.018,19
Outubro	R\$ 16.264,33
Novembro	R\$ 16.128,02
Dezembro	R\$ 16.783,89

## 2018

Janeiro	R\$ 21.605,08
Fevereiro	R\$ 19.232,78
Março	R\$ 19.363,66
Abril	R\$ 19.589,59
Maio	R\$ 21.119,47
Junho	R\$ 22.673,07
Julho	R\$ 23.850,51
Agosto	R\$ 22.758,42
Setembro	R\$ 22.559,92
Outubro	R\$ 19.498,72
Novembro	R\$ 19.124,59
Dezembro	R\$ 19.822,01

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 100%, considerada pela defesa como abusiva e confiscatória, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais.

Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada

*(arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário. Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério.

Dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei. Assim, não se pode arguir arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

*7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

*8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’’. (RE 833.106- Agr, Rel. Min. Marco Aurélio).*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

*II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

*III Agravo regimental improvido’.* (RE 748.257-Agr, Rel. Min. Ricardo Lewandowski) ”.

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto. Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datado de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

*“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.*

*A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-*



*confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

(...)

*Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:*

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.*

*1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*

*2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*

*3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*

*4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-Agr-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

*AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.*

*1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-Agr, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021).”*

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo esta (em montante menor do valor do imposto) considerada legal e constitucional, inclusive em decisões recentes.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, diante do fato de o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 ter sido revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas por Aviso de Recebimento em carta dirigida ao estabelecimento autuado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo na forma requerida.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica direta com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, adotada, inclusive, pelo Poder Judiciário.

Ainda em relação a tal questão de ordem, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269133.0004/19-3**, lavrado contra **MAX TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher ICMS no valor de **R\$ 423.981,36**, agregado da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURICIO SOUZA PASSOS - JULGADOR