

A. I. Nº - 269280.0001/02-9
AUTUADO - TELEBAHIA CELULAR S/A
AUTUANTE - LUIS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA e MARIA CRISTINA ALMEIDA
NAPRAVNIK
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO
INTETRNET - 28.04.03

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0132-01/03

EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita mas sobre a "relação comunicativa" isto é, a atividade de em caráter negocial alguém fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Infração subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria à norma tributária vigente. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. A lei veda a utilização de créditos de serviços de comunicação, de energia elétrica e do ativo permanente quando as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas. Não efetuado o estorno proporcional das saídas tributadas. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 10/05/02, o Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$2.587.341,62, acrescido da multa de 60%, em decorrência:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a prestação de serviços de comunicação. Refere-se a serviços complementares de comunicação e facilidades oferecidas aos clientes, vinculadas a serviços onerosos de comunicação (período: exercício de 1998 a 2001) - R\$2.072.464,02;
2. Recolhimento a menor do imposto por erro na determinação da sua base de cálculo sobre serviços regularmente escriturados (período: março, setembro e novembro de 2000, maio a dezembro de 2001) - R\$43.454,73;
3. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de ativo imobilizado. O contribuinte não realizou o estorno de crédito fiscal com base no CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente). O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais (período: exercício de 1998 a 2001) - R\$406.751,58;
4. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de energia elétrica nas prestações de serviços de comunicação não tributadas. O contribuinte utilizou integralmente o

crédito fiscal constante na notas fiscais de aquisição de comunicação. O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais (período: abril, junho e julho de 1998, maio a dezembro de 2000 e janeiro de 2001) - R\$26,700,37;

5. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de serviços de comunicação nas prestações de serviços de comunicação não tributadas. O contribuinte utilizou integralmente o crédito fiscal constante na notas fiscais de aquisição de energia elétrica. O estorno foi calculado mensalmente com base na relação entre as saídas não tributadas e as saídas totais (período: setembro a dezembro de 2000 e janeiro a dezembro de 2001) - R\$37.970,72.

A empresa em tempo hábil e por representantes legalmente constituídos, preliminarmente, informou que, com o constante aperfeiçoamento da tecnologia e alterações no mercado, era obrigada a lidar com situações desafiadoras, objetivando direcionar seus investimentos e programas complementares, para consolidar sua credibilidade perante seus consumidores, oferecendo melhor qualidade aos seus serviços.

Como prestadora de serviços de comunicação está submetida às disposições do art. 155, II, da Constituição Federal, art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, bem como às exigências da legislação tributária do Estado da Bahia, no que diz respeito à incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação. Em atenção a esses dispositivos legais, obrigada a recolher esse imposto sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a amplificação de comunicação de qualquer natureza. Porém, para que o Poder Público exerça seu poder de tributar, é fundamental obedecer aos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade. O primeiro exige que a lei seja a fonte exclusiva da criação e aumento de tributos. O segundo, impõe que o tributo só poderá ser exigido quando todos os elementos, a ele essencial (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, alíquota, base de cálculo), estejam determinados. Neste sentido trouxe, à lide, ensinamentos dos juristas Roque Carraza e Ricardo Lobo Torres.

Nessa linha de raciocínio, entendeu que o fato imponível da “prestação onerosa de serviços de telecomunicação”, estabelecida constitucionalmente, é a execução do serviço em levar uma mensagem do emissor ao destinatário e não, o conjunto de atividades que possibilitem a oferta de telecomunicação. No caso, os chamados “serviços complementares” não se adequam nem mesmo ao significado das palavras - comunicação, telecomunicação e serviços de telecomunicação (que definiu), vez que, para caracterização da telecomunicação são indispensáveis a presença de três elementos: a existência de uma mensagem, sua transmissão e sua recepção.

Também incorreta era a afirmativa de que não havendo os “serviços complementares”, o serviço de telecomunicação restaria inviabilizado. Neste sentido, questionou e respondeu: se não houvesse a emissão da conta detalhada, por exemplo, o usuário do serviço móvel celular poderia realizar normalmente suas chamadas.

Entendeu que o cerne da questão residia em se saber se os serviços complementares caracterizam-se como remuneratórios da prestação de serviço de comunicação, ou melhor, “se eles remuneram a atividade de levar uma mensagem do emitente ao destinatário” Caso negativo, não poderiam caracterizar-se como um serviço oneroso de comunicação, não sendo tributado pelo ICMS. Na realidade, disse, são atividades-meios, postas à disposição do usuário, não se constituindo no próprio serviço de comunicação e que independiam da própria prestação do serviço. Etribou-se em entendimento do Conselheiro Mário Cezar Franco, relator do Acórdão nº 3697, proferido pela

Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, o Acórdão nº 4654/02 da Terceira Câmara do citado Conselho e lições do Professor Roque Carraza para corroborar seu entendimento de que os serviços complementares, incluída a habilitação, não poderiam ser gravados pelo ICMS, pois fora do seu campo de incidência. Sendo assim, sua cobrança é inconstitucional e até mesmo prejudicial para o setor de telecomunicações.

Prosseguindo, abordou o histórico e a natureza jurídica oficial da habilitação de uma linha telefônica para afirmar que, sendo a ativação precedente ao serviço de comunicação, com ele não se confundia, sendo caracterizada “como uma modalidade de cessão onerosa do direito de acesso à rede de telecomunicações posta pela operadora à disposição dos assinantes.” Apresentou trecho da Resolução nº 73 da ANATEL (órgão federal concessionário da telecomunicação e que tem competência para deliberar, na esfera administrativa, a interpretação da legislação atinente a sua área e casos omissos), que regulamentou a Lei nº 9.472/97, claramente, expressa no seu art. 3º, II, não se constituir serviço de telecomunicação as atividades de habilitação ou cadastro de usuários e de equipamentos para acesso aos serviços de telecomunicação.

Continuou, observando que a incidência do ICMS sobre o serviço de habilitação de telefone celular foi instituída pelo Convênio nº 69 de 29/08/98, com previsão retroativa e com base na Lei Complementar 87/96, que, por sua vez, não contempla a habilitação no rol dos serviços de comunicação. Assim, aquele Convênio tentou criar novo fato gerador de tributo, o que é ilegal, pois sem força para sobrepor a lei. E, mesmo que assim fosse, não poderia retroagir a fatos pretéritos sem ferir os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis, conforme determinações do art. 146 do CTN. Transcreveu diversos Acórdões de tribunais para provar o que até então expôs.

Informou que desde a edição da Lei Complementar nº 24/75, as isenções, reduções de base de cálculo, restituições, créditos presumidos, bem como quaisquer outros incentivos fiscais relativos ao ICMS só podem ser constituídos por meio de convênios celebrados por todos os estados da Federação, e editados por ocasião das reuniões do CONFAZ. Esta matéria foi pacificada com a edição da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, os convênios só podem tratar de benefícios fiscais em geral. Assim, é flagrante a ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98 que, a pretexto de uniformizar a cobrança do imposto, na verdade buscou incluir na sua base de cálculo, valores relativos a diversos serviços, que não podem ser qualificados como de comunicação. Nessa circunstância, deixou de ter caráter normativo, razão pelo qual não gera qualquer tipo de obrigação a ser cumprida.

Informou que até o advento do Convênio ICMS nº 69/98, a posição oficial do Estado da Bahia era de que as tarifas de habilitação e dos serviços complementares não estavam sujeitas à tributação do ICMS. Neste sentido assinou o Convênio ICMS nº 02/96 que esclarecia os serviços de telecomunicação que deveriam compor a base de cálculo do imposto, ou seja, os serviços de assinatura de telefone celular, “salto”, “atendimento simultâneo”, “siga-me” e “telefone virtual” (Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 02/96), externando sua posição de que a taxa de habilitação não deveria ser tributada. Entretanto, ao ser editado o Convênio ICMS nº 69/98, o Estado modificou sua posição. Posição esta que, se pudesse prevalecer, somente poderia ser aplicada em relação aos fatos ocorridos posteriormente à sua introdução, pois o art. 146 do CTN e art. 150, III, “a” da Constituição Federal, expressamente, vedam a cobrança retroativa do imposto em relação a uma nova modificação introduzida na legislação, alicerçados no princípio da segurança jurídica. A cobrança, prosseguiu, é tão absurda, que o próprio Estado da Bahia havia assinando o Convênio ICMS nº 78, por meio do qual havia a decisão, entre os Estados Federados, de que o ICMS não seria exigido sobre os fatos geradores relativos aos “supostos” serviços e comunicação relacionados no Convênio ICMS nº 69/98 e ocorridos antes de sua edição. Entretanto, aquele Convênio foi denunciado pelo Estado de

Pernambuco, não se tornando eficaz, já que é imprescindível que os convênios do CONFAZ sejam ratificados por todos os Estados da Federação.

Concluiu sua impugnação quanto à cobrança do imposto relativo aos chamados “serviços complementares”, afirmando que tal cobrança mais que ilegal, é um atentado ao princípio da moralidade que deve nortear as ações da Administração Pública.

Em relação ao recolhimento a menor do imposto decorrente de erro de apuração de sua base de cálculo (infração 02), informou, inicialmente, que o ICMS sobre os serviços de telecomunicações é devido a partir do momento da emissão da nota fiscal. A partir daí, calcula-se o imposto, e a sua base de cálculo é o preço do serviço, ou seja, o valor faturado.

Os autuantes preferiram ignorar esta sistemática e utilizaram uma base de cálculo fictícia e absurda, ou seja, calcularam 33,33% sobre o valor faturado e o adicionaram ao valor original. Deste total, aplicaram a alíquota de 25% e encontraram o imposto supostamente devido. Em outras palavras, pelo fato do ICMS fazer parte da sua própria base de cálculo, aumentaram tal base e somente após, calcularam o imposto. Embora o ICMS seja um imposto indireto, em momento algum a legislação afirma que, necessariamente, o ônus econômico deva ser repassado ao consumidor final. Assim, a Fazenda Pública jamais poderia supor que o impugnante estava repassando o valor do imposto aos seus clientes. Por outro lado, a legislação fala em preço do serviço como base de cálculo do imposto, portanto, o valor efetivamente faturado é que deve ser utilizado, pois o auferido.

Concluindo sua defesa em relação a este item, informou que o imposto devido já fora recolhido espontaneamente, porém calculado conforme o entendimento acima explanado e rigorosamente dentro das disposições do art. 13, III da lei Complementar nº 87/96.

Arrimando-se nas determinações do art. 155, II da Constituição Federal e art. 2º, III da Lei Complementar nº 87/96, afirmou que o ICMS é um imposto não-cumulativo. Nesta condição dar direito ao sujeito passivo de creditar-se do imposto cobrado nas operações resultantes de entradas, no estabelecimento, de mercadorias destinadas ao ativo fixo, com algumas exceções, que apontou (art. 21 da referida Lei), sendo qualquer outra restrição ilegal e inconstitucional.

Nessa circunstância, creditou-se integralmente do imposto referente as aquisições de mercadorias ao ativo permanente e, parcialmente, após a promulgação da Lei Complementar nº 102/00. Contudo, o fisco estadual, com base em dispositivos do RICMS (art. 93 e 100), exigiu estorno proporcional de crédito do imposto, em desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Discorreu sobre o conceito do princípio da não-cumulatividade e a sua violação (em ato flagrantemente ilegal) pelo fisco baiano, trazendo, à lide, a norma pertinente à matéria, ensinamentos de juristas e decisões de tribunais Pátrio.

Insurgiu-se, por derradeiro, contra a multa aplicada, que considerou de cunho confiscatório, desviando-se de seu objetivo, agredindo violentamente o seu patrimônio e, portanto, sendo inconstitucional.

Os autuantes ao prestarem informação fiscal (fls. 118 a 126) ratificaram em sua totalidade o Auto de Infração sob as seguintes razões:

Discorrendo sobre os argumentos defensivos, quanto ao imposto reclamado no item 01 dos autos, observaram que o impugnante tratou, em separado, os serviços complementares da habilitação de aparelhos celulares, por entender que estes serviços precedem ao serviço de comunicação e com ele não se confunde, vez que, os primeiros são considerados serviços que “antecedem factualmente a

prestação do serviço definido legalmente como tributado, sendo atividades meio postas à disposição do usuário.” Ocorre que ao trazer à lide trecho da Resolução nº 73 da ANATEL, olvidou-se o impugnante que aquele órgão, embora com competência para “deliberar na esfera administrativa quanto à interpretação da legislação de telecomunicações”, não pode deliberar quanto à legislação tributária, ainda que se refira às operações de telecomunicações.

Quanto à questão dos serviços complementares integrarem ou não o serviço de comunicação, é uma questão que não está pacífica na jurisprudência nacional. Neste sentido, transcreveu decisões do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Apelação Civil no Mandado de Segurança Preventivo nº 1998011044228-6), da Sexta Vara de Fazenda Pública da Justiça do Distrito Federal (processos nº 55570-2/98 e 64358-8/98) e da Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (Apelação Cível nº 147.844-5/00). Dessa maneira, a interpretação da matéria coaduna-se com o entendimento firmado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, estando em consonância com o Convênio ICMS nº 69/98 e a legislação estadual, especificamente o art. 66 e seu § 4º do RICMS/97, que transcreveu.

Em relação a irresignação do autuado de que o Convênio nº 69/98 não poderia ser aplicado a fatos pretéritos, por ter criado, ilegalmente, fato tributário novo, discordou desta colocação, pois este Convênio não criou novas hipóteses de incidência, apenas esclareceu o conceito de telecomunicações e deu uniformidade aos procedimentos do lançamento do imposto pelos Estados. Citou trecho do Parecer PROFAZ, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ, ano II, nº 19 - julho/98 e art. 144 e 106 do CTN para corroborar seu entendimento.

No que concerne à infração 02 (apuração da base de cálculo para determinação do imposto devido), se embasaram no art. 17 da Lei nº 7.014/96 e art. 52 do RICMS/97. Informou que, conforme art. 1º da Portaria nº 226, de 03 de abril de 1997, a ANATEL fixa os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação excluindo os tributos neles incidentes. Sobre estes valores, as concessionárias agregam os impostos e contribuições para formação do preço final do serviço, repassado aos usuários, que arcam com o ônus do tributo.

O autuado assim procede. Tanto é verdade que, ao prestar o mesmo serviço a classe de consumidores diferentes, cujos sistemas de tributação divergem, como exemplo, governo estadual direto e particular, aplica tarificações diferentes, que correspondem, exatamente, à incorporação dos impostos e contribuições. Prosseguindo, afirmou que a não tributação de determinadas operações, pelo contribuinte realizada, não pode justificar a adoção de uma base de cálculo menor do que a devida, causando prejuízo ao Erário Estadual, já que com recolhimento a menor do imposto. Que não se pode admitir que os contribuintes utilizem artifícios para diminuírem sua carga tributária.

Além do mais, como regra do Direito, não é dado a ninguém alegar seu próprio erro para deixar de cumprir as normas legais. Se o autuado deixou de repassar aos seus consumidores o valor correto do imposto, foi por sua conta e risco. Poderia ter peticionado ao fisco acerca da forma de tributação dos serviços em questão. Não o fazendo, arcou com o ônus do tributo, que deveria ter sido repassado, na época, aos seus clientes.

Quanto aos créditos glosados (infrações 03, 04 e 05), elaboraram breve apanhado das alegações de defesa. Em seguida, observaram que ao Órgão Julgador da esfera administrativa é vedado pronunciamento sobre a constitucionalidade ou não das normas tributárias, conforme art. 167 do RPAF/99. Após, transcreveram o art. 100 do RICMS/97, base de fundamento para a cobrança do imposto relativo aos três infrações.

Quanto à insubordinação do impugnante à multa aplicada, disseram não lhes cabia analisar a correspondência entre a punição e a gravidade das infrações, pois a noção de justiça foi estabelecida pelo legislador quando da proporcionalidade das sanções a serem aplicadas. Assim, a multa encontra-se prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Os autos foram baixados em diligência (fl. 1.049), por esta Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista as dúvidas existentes em relação à condução da matéria em discussão. Assim, considerando as determinações da legislação tributária sobre os serviços de comunicação referentes às prestadoras destes serviços, foram solicitados aos autuantes:

1. que elaborassem novo demonstrativo de débito da infração 01, excluindo aqueles serviços prestados ao governo estadual, inclusive autarquias e fundações, bem como aqueles realizados pelo autuado na condição de usuário final;
 2. recalculassem o percentual das prestações isentas ou não tributadas (infrações 03, 04 e 05), somente considerando para seu cálculo os serviços prestados ao governo estadual, inclusive autarquias e fundações, bem como aqueles realizados pelo autuado na condição de usuário final.
- Após determinar este percentual, refazer os demonstrativos de débito.

Os autuantes iniciaram sua informação (fls. 1.050 a 1.052) observando que, como o contribuinte, em sua defesa não manifestou contestação aos valores apurados, bem como, aos demonstrativos de débito elaborados e que não peticionou pela realização de diligência, seu direito de o fazer encontrava-se precluso.

Que e ademais, de acordo com as normas que regem o processo administrativo fiscal no Estado da Bahia, as solicitações de diligência, emanadas pelo relator, devem ser submetidas, mediante despacho fundamentado, à discussão pela Junta ou Câmara que apreciará a necessidade e possibilidade da mesma, transcrevendo o art. 137 e 138 do RPAF/99. Não obstante a ausência de discussão da Junta Julgadora no tocante à necessidade da realização da diligência solicitada, passaram aos esclarecimentos técnicos, que confirmariam, disseram, a desnecessidade da mesma.

Quanto ao pedido referente ao item 01 do Auto de Infração, acreditaram que deveria ter ocorrido um equívoco na referida solicitação, pois, dos quatro tipos de clientes que utilizam os serviços do autuado (Particular, Governo, Própria Empresa e Governo Estadual Direto), somente foram considerados os dois primeiros (Particular e Governo), conforme demonstrativos que compõem o Anexo 01. Os serviços prestados, pelo autuado, aos demais clientes não integraram o referido demonstrativo, uma vez que as operações de seu cliente Governo Estadual Direto são amparadas pela isenção prevista no art. 31, IV do RICMS/BA (Convs. ICMS 107/95 e 44/96) e, as identificadas como Própria Empresa não constituem fato gerador do ICMS tendo em vista não serem prestações onerosas de comunicação. Desta forma, perdia o sentido do item 01, constante da solicitação de diligência.

Em relação ao item 02, não entenderam a solicitação, uma vez que, se procedessem conforme o solicitado, encontrariam um percentual de estorno próximo de 100%, pois somente poderiam considerar nos cálculos os clientes amparados por isenção ou que não configurassem fato gerador do ICMS. Esclareceram que procederam de acordo com o previsto no RICMS/BA no cálculo do percentual de estorno de crédito, encontrando a participação das prestações isentas ou não tributadas, também existentes em alguns serviços prestados aos clientes, Particular e Governo, em relação ao total das prestações (soma das prestações efetuadas aos quatro tipos de clientes).

Solicitaram, novamente, a total procedência da autuação.

Esta JJF baixou, novamente os autos em diligência para que fosse recalculado o imposto relativo aos

itens 03, 04 e 05, desta vez, dando maiores esclarecimentos sobre o pretendido (fl. 1.035).

Os autuantes realizaram o solicitado, onde ficou demonstrado que houve agravamento das infrações (fls. 1.055 a 1.057).

Chamado a tomar conhecimento da diligência realizada, o defendant reiterou o inteiro teor de sua impugnação inicial, principalmente no que tange à flagrante violação ao princípio da não-cumulatividade (fl. 1.114).

VOTO

A infração 01 trata da cobrança do imposto que não foi recolhido tendo em vista que o contribuinte entendeu que os chamados "serviços complementares" de telecomunicações não se encontravam no campo de incidência do ICMS.

Ressalto, inicialmente, que os autos foram baixados em diligência vez que, os autuantes, na acusação da primeira infração, não fizeram a observação de que o imposto, nela cobrado, se referia, exclusivamente, aos serviços tomados pelo setor privado, governo municipal e da união, e não estadual, como os especificaram nas infrações 03, 04 e 05. Visando que no futuro não houvesse qualquer arguição de nulidade do lançamento, foi solicitado que o fato ficasse registrado no processo, embora o impugnante, na presente ocasião, em momento algum tenha se manifestado a respeito do assunto.

Isto posto, o autuado ao impugnar o lançamento, definiu o que entende por serviço de telecomunicação e afirmou que, para caracterizá-lo são indispensáveis a presença de três elementos: a existência de uma mensagem, sua transmissão e sua recepção, ou seja, a execução do serviço em levar uma mensagem do emissor ao destinatário. Diante desta afirmativa, ainda não adentrando em suas outras colocações, e analisando o levantamento fiscal, onde estão indicados todos os serviços cujo imposto foi cobrado, fica provado que em quase toda a sua totalidade, esses se enquadram na própria interpretação legal por ele mesmo apresentada. No intuito de exemplificar o que ora coloco, esclareço que os serviços foram os seguintes: telegrama fonado, telestrado, ligue amizade, tele namoro, alo 1 Cing/tarô, tarô video, TV-prêmio, prognóstico III, ombro amigo I e II, disk esperança, evangélico em ação, promofolha, linha de encontro, dicas video, concurso público, diskcontabilidade, universidade da magia, esoterismo, Monica Buonfignole, emoção, saúde, flerte, T.O Ratinho show, telemãe Dinah, magia line, T.O Balanço Geral, T.O Rádio 99.3, e dezenas de outros nesta mesma linha. Em tais serviços é patente que existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção. O fato de que em alguns deles a mensagem é comandada por uma máquina, no caso, uma mensagem gravada, de maneira alguma descaracteriza o circuito da comunicação, conforme definição do impugnante. Além do mais, todos os serviços não são gratuitos. Assim, o fato imponível da "prestação onerosa de serviços de telecomunicação" encontra-se configurado, surtindo efeito de solução da lide relativa a tais serviços que, embora tenham sido denominados de "serviços complementares", é, na realidade, uma efetiva prestação onerosa do serviço de telecomunicação, como as demais, posta à disposição do usuário e não "atividade-meio", como caracterizou o impugnante.

No entanto, devo continuar a me pronunciar sobre os demais questionamentos do impugnante, que pautou sua defesa estribada no serviço de habilitação, também autuado.

Sobre o argumento de que, pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, III), o ICMS somente incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a "geração, a emissão

a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza.” e, portanto, não seriam quaisquer serviços que ficavam sujeitos ao ICMS, meu entendimento é o mesmo formulado no Parecer PROFAZ, publicado no Informativo Técnico Tributário da SEFAZ ano II nº 19 - julho/98, ao analisar o ICMS sobre comunicação após a edição do Convênio 69/98. Aquele Órgão Jurídico esclarece que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Ou seja, a regramatriz (prevista na Constituição Federal) “delimita não apenas a comunicação propriamente dita, mas sim, também, a relação comunicativa, ou seja, a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra.” (fl. 4 do citado Informativo Técnico Tributário). Portanto, entendo que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação negocial, onde alguém fornece a outro, ou outros, condições materiais para que a comunicação ocorra e, com base nesse entendimento é que se tributam os serviços de telecomunicações. Dentro desta interpretação, concluo que os serviços de comunicação dos valores cobrados a título de “acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, ou melhor, os “serviços complementares” ou “atividade-meio” postas à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, constituem-se em serviço de comunicação, onerados pelo ICMS, vez que no seu âmbito de incidência.

No mais, o Convênio nº 69/98 não criou novas hipóteses de incidência do ICMS. Como norma interpretativa, esclareceu o alcance da tributação sobre a prestação de serviços de telecomunicações e deu uniformidade aos procedimentos do lançamento do imposto pelos Estados. Este convênio expressa a mesma definição do que seja serviço de telecomunicações da Lei Geral de Comunicações (Lei nº 9.472/97 - art 60) e do artigo 2º do Regulamento dos Serviços de Comunicações aprovado pela Resolução nº 73/97 da ANATEL segundo o qual “serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de transmissão, emissão ou recepção por fios radioelétricidade meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético de símbolos caracteres escritos imagens sons ou informações de qualquer natureza.”

Quanto ao argumento da defesa de que o art. 3º II, da Resolução nº 73/97 da ANATEL não define a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso como serviço de comunicação, ressalto que o citado artigo define o âmbito de fiscalização daquele órgão, que administra a exploração dos serviços de telecomunicações, não podendo ser utilizado como norma limitadora ao poder de tributar, posto que a competência de instituir o tributo está definida constitucionalmente.

Em relação ao argumento de que, no passado, a posição oficial do Estado da Bahia era de que as tarifas de habilitação e dos serviços complementares não estavam sujeitas à tributação do ICMS e que somente posteriormente este fato ocorreu, observo que as determinações do art. 4º, I e seu § 1º, do RICMS/97, que define o que seja prestação de serviço de comunicação, e conforme acima exposto, é a mesma daquela estipulada no RICMS/96. Como os fatos geradores do imposto, ora cobrado, se referem aos exercícios de 1998, 2000 e 2001 não existe motivo a se argüir às determinações do art. 146 do CTN e art. 150, III, “a” da Constituição Federal.

Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois em conformidade com o art. 42, II “a” da Lei nº 7.014/96.

Subsiste a ação fiscal no valor de R\$2.072.464,02.

Quanto ao recolhimento a menor do imposto decorrente do erro na determinação da base de cálculo, a defesa argumenta que o ICMS sobre os serviços de telecomunicações é devido a partir do momento

da emissão da nota fiscal. Conhecido o preço do serviço efetivamente tomado, o imposto é calculado e a ele agregado, ou seja, o imposto é calculado sobre o valor da operação realizada, que é a faturada e a auferida, conforme as determinações legais. Que os autuantes ignoraram esta sistemática e utilizaram uma base de cálculo fictícia e absurda, ou seja, calcularam 33,33% sobre o valor faturado e o adicionaram ao valor original, aplicando, em seguida, a alíquota de 25% para conhecerem o imposto, supostamente, devido. Argumentou, ainda, que embora o ICMS faça parte da sua própria base de cálculo, em momento algum a legislação afirma que, necessariamente, o ônus econômico deva ser repassado ao consumidor final, não podendo a Fazenda Pública supor que o impugnante estava repassando o valor do imposto aos seus clientes e, neste momento, lhe cobrar valores que em nenhum momento foram faturados.

Para definir a matéria, ora em questão, é necessário que se atente as determinações da legislação tributária vigente. A Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto

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

Sob a orientação da lei complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/98. A base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, VIII, § 1º que, por sua vez, também está expressa no art. 66, 68 e 52 do RICMS/97.

De sua análise, verifica-se que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Melhor dizendo, no seu cálculo, está incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo.

Analizando, agora, o procedimento do autuado. Em primeiro lugar, não é verdadeira a afirmativa de que o ICMS é devido a partir da emissão da nota fiscal. O ICMS é devido no momento da ocorrência do fato gerador do serviço de comunicação. Porém como é apurado através das contas de débitos e créditos e para que se possa administrá-lo de maneira correta, este procedimento é realizado mensalmente.

Em segundo lugar, a ANATEL, por força da legislação pertinente à administração do serviço de comunicação, editou a Portaria nº 226, de 03 de abril de 1997, fixando os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação, onde exclui os tributos neles incidentes. Como aquele órgão não tem competência para legislar sobre matéria tributária, o concessionário do serviço de comunicação deve atentar para a legislação pertinente. Assim, sobre este preço “líquido” deve agregar os impostos e contribuições para formação do preço final do serviço, na forma da lei e repassar, aos usuários, este ônus, vez que, é o consumidor final o contribuinte de fato do tributo, sendo o contribuinte de direito, o responsável pela sua apuração e recolhimento. Neste momento foi que o impugnante, equivocadamente, calculou o imposto. Ou seja, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo, dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma

nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente.

Portanto, a sistemática utilizada pelos autuantes não foi nem fictícia nem absurda, estando respaldada na legislação pertinente a matéria.

Quanto ao fato desta diferença do imposto não ter sido repassada aos usuários do serviço de comunicação prestado pelo contribuinte, como afirmado pela defesa, observo que a ninguém é dado o direito de desconhecer a lei. Se, acaso, este fato aconteceu, o ônus deve recair sobre quem, por obrigação, deve apurar e cobrar corretamente o imposto, pois receita pertencente ao Erário.

Em relação ao imposto recolhido através de denúncia espontânea, realizada e paga após a lavratura do Auto de Infração, aqui nada acrescenta ao que se cobra. Apenas demonstra o reconhecimento do contribuinte de que os serviços com os códigos FT190, FT191, FT193, FT157, FT277, FT278, FT279, FT280, PDSMG, FT156 e FT157, cujas descrições constam no demonstrativo de débito às fls. 627 a 628 do PAF estão inclusos no âmbito do ICMS. Foi dado, ao autuado, o direito de recolher o imposto sem multa. Como o imposto foi calculado ferindo a norma regulamentar, os autuantes apuraram as diferenças que deixaram de ser recolhidas.

Mantendo a autuação relativa a este item no valor de R\$43.454,73.

As infrações apontadas como 03, 04 e 05 cuidam da cobrança do ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de serviço de comunicação, de energia elétrica e das aquisições de mercadorias para o ativo permanente do estabelecimento, por não ter sido realizada a proporcionalidade, indicada na legislação estadual, quando das saídas das prestações de serviços não tributados, realizados pelo autuado.

O impugnante afirmou que a ação fiscal não poderia prosperar, na medida que lavrada com absoluta afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto, consagrado constitucionalmente pelo art. 155, II e § 2º, I, da Constituição vigente. Nessa condição, não poderia sofrer restrições de qualquer ordem, a não ser aquelas expressas no seu § 2º, II. Que o mencionado princípio garante a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Ou seja, o imposto devido em cada operação transforma-se em crédito fiscal, a ser abatido do valor de ICMS a recolher em novas operações, pois o mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado. São estas, inclusive as determinações que emanam da Lei Complementar nº 87/96. Contudo, o Fisco Estadual, com base em dispositivos do RICMS/97 exige estorno de crédito em flagrante violação a lei maior, ao impor limitação no aproveitamento dos créditos tributários oriundos da aquisição de bens destinados ao ativo fixo e da prestação de serviços de telecomunicações e energia elétrica.

O art. 155, § 2º, “b” da Constituição Federal expressa, claramente, que a isenção e a não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores realizadas.

A Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 20, § 3º, II veda o crédito relativo as mercadorias entradas no estabelecimento ou serviços prestados a ele, quando realizados para comercialização, ou prestação de serviço, quando as saídas subsequentes não foram tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto aquelas destinadas ao exterior. No § 4º do art. 21, determina que *Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente foram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou*

não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20. Portanto, a Lei Complementar recepcionou o disposto no texto constitucional, de forma clara, vendando os créditos relativos as entradas de mercadorias ou prestação de serviços, no âmbito do ICMS, quando as saídas subseqüentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto.

Continuando a analisar as leis infraconstitucionais, a Lei Estadual nº 7.014/96, em obediência às disposições constitucionais e da Lei Complementar nº 87/97, seguiu as mesmas regras nos seus art. 29, § 4º, II e art. 30, § 4º. Por sua vez, o RICMS/97 assim procedeu (art. 92, § 1, II, art. 97, I) e a previsão dos seus estornos encontra-se determinada, para o caso ora em pauta, no art. 100, §§§ 1º, 2º, 9º, 10º 11º e 12º.

Após tais colocações e adentrando no mérito das acusações, os autuantes levantaram, mês a mês, o faturamento da empresa (demonstrativos constantes dos Anexos A, B, C e D do PAF). Em cada mês determinaram o percentual dos serviços prestados tributados e dos isentos ou não tributados. Em seguida, levantaram os créditos utilizados relativos ao ativo permanente, energia elétrica e de comunicação do estabelecimento. Sobre tais créditos, aplicaram os percentuais anteriormente apurados, estornando as parcelas sobre as mercadorias isentas ou não tributadas (demonstrativos constantes dos anexos E, F e G do PAF), uma vez que o autuado havia utilizado integralmente o crédito fiscal.

Diante de todas as colocações acima expostas, a questão não se trata de inconstitucionalidade do procedimento fiscal, mais sim, da submissão a normal constitucional. O contribuinte pode e deve utilizar os créditos fiscais que a lei determina, vez que parte do procedimento legal de apuração do ICMS. Porém não pode utilizar-se daqueles que a lei veda, inclusive a Constituição Federal. Além do mais, não tem pertinência se adentrar, no caso, em considerações sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto, pois se não há débito não há que se falar em crédito.

Entretanto, foi observado que os autuantes incluíram no levantamento dos serviços tributados aqueles referentes ao Governo Estadual. Como as prestações de serviço utilizadas por este poder público são isentas (art. 31, IV do RICMS/97) era necessário que as mesmas foram excluídas do demonstrativo, pois o imposto sobre elas recolhido caracteriza-se indébito tributário. Ao realizar tal ajuste, conforme solicitado, houve agravamento da infração, ou seja, o valor do imposto tornou-se maior do que aquele inicialmente apurado, uma vez que o percentual dos estornos se tornou maior. Como neste momento não é possível cobrá-lo, ao teor do art. 156 do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), tal valor deve ser analisado em outro procedimento fiscal.

No mais, o autuado não trouxe aos autos qualquer prova que desconstituísse os valores apontados pela fiscalização, que devem ser admitidos como verdadeiros. Mantendo a autuação relativa aos três itens, nos valores de R\$406.751,58, R\$26.700,37 e R\$37.970,92, respectivamente.

Por derradeiro, a defesa alega que a multa de 60% tem caráter confiscatório. Falece a esta Junta de Julgamento apreciar semelhante objeção. Esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois em conformidade com o art. 42, II “a” da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA da ação fiscal no valor de R\$2.587.341,62.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269280.0001/02-9, lavrado contra **TELEBAHIA CELULAR S/A**.

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$2.587.341,62, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR