

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0001/04-1  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0228-04/05  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/METRO  
**INTERNET** - 05/12/2005

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0395-11/05

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, EM FACE DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DO ISS. O ICMS não só incide sobre os serviços de telecomunicações, mas, também, em relação às parcelas cobradas pelo prestador dos serviços aos seus clientes a título de locação de equipamentos, sem os quais é impossível a realização da comunicação. Infração caracterizada. Este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão nº 0228-04/05, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação oferecidos à tributação do ISSQN. Consta na descrição dos fatos que se trata de serviços descritos como de aluguel cobrado aos seus assinantes, em desacordo com o disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98, nos exercícios de 2001 a 2003.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu, preliminarmente, afastar a alegação defensiva de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98, sob o entendimento de que não cabe aos órgãos julgadores administrativos apreciá-la.

No mérito, aquele órgão julgador manteve o débito exigido, com fundamento nos seguintes argumentos:

1. o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação e, portanto, o imposto estadual não incide apenas sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação negocial, onde alguém fornece a outro, ou outros, condições materiais para que a comunicação ocorra;
2. para que um serviço de telecomunicações seja prestado, ele “trafega” por meio de equipamentos, cabos, fios, ondas eletromagnéticas, satélites, etc, ou seja, meios físicos imprescindíveis para a sua consecução, que acabam por se confundir com o próprio serviço de telecomunicação, não havendo como dissociar um do outro, pois perfeitamente conectados entre si;
3. a locação de equipamentos de telecomunicação ofertados pelo autuado, independentemente do nome ou sigla que lhe seja dado, constitui-se em serviço de comunicação, onerado pelo ICMS, conforme determinação do artigo 66, § 4º, do RAICMS/97;
4. não há porque realizar retificações no levantamento fiscal, pois embasado em relatórios da própria empresa, onde foram indicados os valores dos serviços prestados e faturados para o Estado da Bahia, apenas indevidamente tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em vários municípios deste Estado (Salvador, Ilhéus, Porto Seguro, Irecê, Barreiras, Feira de Santana e Vitória da Conquista), haja vista que o autuado não iria recolher

o ISSQN para cidades deste Estado se tais serviços fossem prestados em outras unidades da Federação;

5. não há razão para analisar as alegações defensivas quanto às hipóteses de serviços "medidos", uma vez que, como bem ressaltado pelos autuantes, este lançamento tributário refere-se ao aluguel de equipamentos para a prestação de serviço de comunicação "não medidos".

Em seu Recurso Voluntário (fls. 952 a 962), o sujeito passivo alega que o órgão julgador de primeira instância incorreu em erro, ao não acolher o argumento defensivo de inconstitucionalidade do Convênio ICMS Nº 69/98, pois é dever da Administração Pública, aí inserido o CONSEF, controlar os atos de seus subordinados e verificar a legalidade do ato impugnado, como forma de garantia do Estado democrático de Direito.

Inicialmente diz que é uma empresa prestadora de serviços de comunicação com atuação em todo o território nacional e que os autuantes levaram em consideração os valores indicados nos anexos deste lançamento, os quais foram obtidos a partir da análise de seus documentos contábeis e fiscais - os relatórios denominados IMPR220 e IMPR223 -, porém alega que os serviços ali mencionados se referem a receitas oriundas de serviços sujeitos à incidência do ISSQN e não do ICMS.

Discorre sobre a hipótese de incidência da norma jurídica e argumenta que, no presente caso, a hipótese de incidência do ICMS se dá quando da prestação de serviços de comunicação, mas não pelas prestações de serviços deles decorrentes, as quais não guardam nenhuma relação de natureza com telecomunicações.

Ressalta que os autuantes, ao tributarem as receitas decorrentes da tributação pelo ISSQN, acabaram por elencar serviços alheios ao campo de incidência do ICMS, violando a norma constitucional que prevê a incidência do imposto estadual somente sobre serviços de comunicação (artigo 155, inciso II, da Constituição federal).

Alega que quando presta um determinado serviço de comunicação oferece ao cliente a possibilidade de alugar os equipamentos, que poderão auxiliar ou incrementar o referido serviço, sendo que o cliente pode optar por utilizar seu próprio equipamento ou alugar de outras empresas. É o caso, por exemplo, dos equipamentos denominados *modem* e roteador (microestação), em que o cliente, ao optar por alugar o aparelho de seu estabelecimento, paga um valor mensal a título de aluguel, receita que é submetida à tributação do ISSQN em estrita obediência ao Decreto-Lei nº 406/68, vigente à época dos fatos geradores.

Destaca que, até a edição do Convênio ICMS Nº 69/98, não havia nada que legitimasse a cobrança do imposto estadual sobre os serviços ora tributados, razão pela qual entende que o citado Convênio é inconstitucional, haja vista que alargou a hipótese de incidência do ICMS quando dispôs que se incluem na sua base de cálculo "serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação". Aduz que o Supremo Tribunal Federal já afastou reiteradamente a possibilidade de um simples convênio vir a dispor sobre matérias reservadas à lei, entre as quais a base de cálculo e a hipótese de incidência, conforme a ementa da Decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 149922-2-SP cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão.

Argumenta que o que é tributável é o "*processo de comunicação, é a prestação onerosa deste processo*", e não outros serviços prestados ou utilidades colocadas à disposição dos clientes, tais como a locação de equipamentos, os quais não são serviços de comunicação e, portanto, não podem estar sujeitos à incidência do ICMS.

Acrescenta que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro também já se manifestou sobre a impossibilidade de ampliação da base de cálculo do ICMS realizada pelo Convênio ICMS 69/98 em Mandado de Segurança interposto, conforme a ementa que trouxe aos autos, e que a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento do Recurso Especial nº 402.047-MG (DJ de 09/12/03) no qual foi discutida a possibilidade de serem tributados os meios necessários à consecução dos serviços de comunicação com base no mencionado Convênio, decidindo que "*à míngua de lei não é lícita a dilação da base de cálculo do ICMS-comunicação pelo Convênio*

ICMS Nº 69/98”, consoante a ementa que trouxe à colação.

Por fim, requer a reforma da Decisão recorrida e o cancelamento do Auto de Infração.

O ilustre representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer (fls. 1016 a 1021) opinando pelo não provimento do Recurso interposto pelo autuado, inicialmente aduzindo que não cabe aos órgãos administrativos de julgamento proferirem decisões sobre a constitucionalidade ou não de normas legais, pois somente ao Poder Judiciário compete tal mister, tanto pela via abstrata como pelo controle concentrado.

Relativamente ao mérito da peça recursal, afirma que o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal estabeleceu a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, determinou que o ICMS 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 a ampliação de comunicação de qualquer natureza”*.

Ressalta que, acorde o artigo 110, do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Apresenta a definição de prestação como *“o objeto de uma obrigação cuja origem pode derivar de um contrato, declaração unilateral de vontade, atos ilícitos e, em última análise, de lei, fonte primária de todas as obrigações”*, proporcionando *“ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente”*, nos dizeres do jurista Caio Mário da Silva Pereira (*in* Instituições do Direito Civil, Forense, Vol. I, página 239).

Prossegue aduzindo que, segundo o Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações (Decreto nº 97.057/98), comunicação é a *“transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados”* e, de acordo com a Decisão exarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1.467-6/DF, *“o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação”* e o *“serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação”*, chegando à conclusão de que, abstraindo-se da questão relativa à onerosidade a que se refere a Lei Complementar nº 87/96, a comunicação em si não é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.

Em outras palavras, afirma que a regra matriz do ICMS é a prestação de serviços de comunicação no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação ou facilitação, e não simplesmente a realização da comunicação, trazendo à colação o entendimento do jurista Roque Antonio Carraza, *in* ICMS, Ed. Malheiros, pág. 115 e 116: *“Note-se que 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**”*.

Acrescenta que, consoante o artigo 60 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), *“Serviço de Telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”* e, portanto, entende que *“a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação”*.

Afirma que o Convênio ICMS Nº 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, como reconhecido na Decisão prolatada pelo juiz titular da 9ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, e finaliza concluindo que:

1. o imposto estadual incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares

e todo o conjunto de atividades a eles relacionados;

2. a exigência do imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividades que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação, em razão do sentido amplo conferido pela Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98.

## VOTO

O recorrente baseou toda a sua argumentação no entendimento de que o Convênio ICMS Nº 69/98 é inconstitucional e que a Decisão recorrida deve ser reformada porque os julgadores de primeira instância não se manifestaram a respeito. Entretanto, observo que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, competência atribuída ao Poder Judiciário, tanto pela via abstrata como pelo controle concentrado, e, enquanto não for declarado inconstitucional pelos órgãos competentes para tal mister, o Convênio ICMS 69/98 deve ser aplicado pela Administração Tributária.

No mérito, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida, haja vista que, como bem salientado pela Digna PGE/PROFIS, o ICMS incide não apenas sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre todo o processo oneroso que viabiliza a prestação da comunicação, aí incluindo-se todos os dispositivos e equipamentos utilizados na sua ampliação ou facilitação, nos termos Cláusula primeira, do Convênio ICMS Nº 69/98 e do artigo 66, § 4º, do RICMS/97.

Este, inclusive, é o entendimento já manifestado pelas Câmaras do CONSEF em outros autos de infração lavrados contra este mesmo contribuinte, como é o caso dos Acórdãos CJF nºs 0200-12/04 e 0217-11/04.

Saliento, ainda, que o levantamento fiscal foi baseado em relatórios de faturamento apresentados pelo próprio autuado, nos quais constam os valores faturados no Estado da Bahia e oferecidos, indevidamente, à tributação do ISSQN de diversos municípios baianos, já efetivada a divisão de receitas referentes a serviços não medidos como preceitua a Cláusula quinta, do Convênio ICMS Nº 04/89 e a Cláusula terceira, § 2º, do Convênio ICMS Nº 126/98, uma vez que o contribuinte não trouxe aos autos elementos de prova em contrário. O ICMS foi exigido sobre a receita auferida com o aluguel e a instalação de equipamentos para a prestação de serviços de comunicação **não medidos**, excluindo-se os serviços prestados a órgãos públicos isentos do imposto estadual.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0001/04-1, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.213.881,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as) Denise Mara Andrade Barbosa, Fernando Antônio Brito de Araújo e Antônio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Oswaldo Ignácio Amador e Marcos Rogério Lyrio Pimenta.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS