

PROCESSO - A. I. N.º 232882.0010/05-7
RECORRENTE - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF N° 0071-03/06
ORIGEM - IFEP - DAT/METRO
INTERNET - 29/06/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0243-12/06

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECEITAS ORIUNDAS DE LIGAÇÕES INTERNACIONAIS – DDI. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas prestações de serviços de comunicação tipo DDI há previsão, na legislação, da incidência do ICMS. Rejeitada a argüição de decadência de parte do lançamento fiscal. Mantida a Decisão de primeira instância. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº JJF 0071-03/06, que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$173.824,67, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação correspondente aos serviços de ligações internacionais - DDI. A empresa apresentou, à fiscalização, planilha com os valores faturados sobre ligações internacionais, sem, porém, o devido recolhimento do ICMS (exercício de 2000).

O autuado apresentou defesa, argüindo, preliminarmente, que a cobrança do crédito tributário pertinente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/00 a 07/12/00 deve ser cancelada, tendo em vista a decadência do direito de sua constituição. Alegou que, para fins de contagem do prazo decadencial, deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e não o previsto no art. 173, do citado diploma legal. Ressaltou que existem dois regimes decadenciais distintos no CTN. O primeiro, aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo prazo de cinco anos conta-se da data do fato gerador da obrigação tributária (caso presente) e o segundo, para os tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração, cujo prazo, embora de cinco anos, somente tem sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Transcreveu diversos trechos de autoria dos professores Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, bem como acórdãos do STJ e dos Tribunais Administrativos do Paraná, Minas Gerais, Distrito Federal e de São Paulo, para reforçar a tese de que, na situação presente, operou-se a decadência de todos os fatos geradores do ICMS anteriores a 07/12/00.

No mérito, inicialmente transcreveu parte de um texto do professor Paulo de Barros Carvalho, o qual define o termo de comunicação, sintetizando que qualquer processo comunicacional envolve: emissor, canal, mensagem, código e receptor.

Afirmou que equivocadamente o fisco “fundamenta o lançamento no sentido de que os serviços prestados pela impugnante não seriam considerados destinados ao exterior, mas como prestação interna”, ignorando a efetiva comunicação internacional, com participação do destinatário situado no exterior, visto que o processo de comunicação cria uma relação jurídica, não restrita a pessoas situada no país.

Alegou que a exigência do ICMS, sobre as operações de comunicação internacional, afronta a norma instituidora da imunidade contida nos art. 155, II, § 2º, X e XII da Constituição Federal, ratificado nos artigos 3º, II, e 32, I da Lei Complementar 87/96, os quais transcreveu.

Transcreveu, ainda, parte de textos dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antônio Carrazza, os quais demonstram o entendimento de que os serviços de transporte e comunicações iniciados no Brasil e concluídos no exterior, não estão sujeitos ao ICMS, à luz dos dispositivos contidos na Constituição Federal e na LC 87/96, anteriormente citados. Disse que, materialmente a autuação institui novos fatos geradores do ICMS, colidindo com a Constituição Federal e hipóteses de incidência previstas na mencionada Lei Complementar, sem observar as limitações impostas pelos artigos 97, 110 e 111, todos do CTN.

Argumentou que o agente público exerce atividade vinculada à lei, bem como que, inexistindo qualquer previsão legal para tributar as prestações de serviços de comunicação internacional pelo ICMS, o ato é viciado em seu objeto. Afirmou que é falaciosa a alegação de que o seu prestador e o seu tomador se encontram no Brasil, visto que os prestadores do serviço de comunicação, além da impugnante, possuem cabos transoceânicos para viabilizar o destino das ligações (mensagem).

Alegou que não é sensato a afirmação de “*que o serviço de comunicação internacional é prestado ao originador da chamada no Brasil e não é prestado ao seu interlocutor no estrangeiro*”, haja vista que ambos possuem interesse na mensagem quanto ao conteúdo da comunicação.

Ressaltou que o Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei nº 4.117/62) define, nos seus artigos 4º e 5º, “b”, como serviços internacionais, as prestações de serviços entre estações brasileiras fixas ou móveis e estações estrangeiras ou estações brasileiras móveis que se achem fora dos limites da jurisdição territorial da União e que, conforme previsto no art. 22, IV da CF88, é de competência privativa da União legislar sobre telecomunicações.

Alegou que não pode prosperar o entendimento do Fisco Baiano em caracterizar “*por nacional o serviço de comunicação internacional, lastreado pelo art. 11, II da Lei Complementar nº 87/96*”, visto que, no seu entendimento, o mencionado dispositivo estabelece o efeito de identificação do Estado em que é devido o ICMS e do estabelecimento responsável pelo seu pagamento, enquanto o que se discute é se o serviço é tributável ou não, com base na legislação tributária.

Por fim, requereu que fosse declarada nula, em face de ter operado a decadência e, se não acatada, que seja cancelada a autuação por ausência de sustentação jurídica.

Os autuantes, em sua informação fiscal, preliminarmente afirmam que já existe jurisprudência no CONSEF, relativamente à falta de recolhimento do ICMS oriundo de ligações internacionais (DDI), sobre as prestações de serviços de telecomunicações, conforme Acórdãos JJF 0144-04/04 e JJF 0193-04/05.

Quanto à alegação defensiva da decadência parcial do crédito tributário, relativo aos lançamentos até o dia 07/12/00, afirmam que, diante das regras previstas no art. 965, I, do RICMS/97, a faculdade da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e que, na presente situação, o lançamento refere-se a operações registradas no exercício de 2000, com trabalhos iniciados e concluídos no curso do exercício de 2005, em conformidade com o dispositivo regulamentar acima citado.

Ressaltaram que, em relação ao posicionamento doutrinário, conceitos e legislação federal invocados na defesa do autuado, por dever funcional, restringiram o embasamento legal no Regulamento do ICMS do Estado.

Salientaram que todos os valores autuados foram considerados como serviço de telecomunicação internacional (DDI), conforme faturas juntadas ao processo, nas quais o autuado não destacou o

ICMS das aludidas operações.

Esclareceram que intimaram o autuado para demonstrar mensalmente as operações internacionais de serviços de telecomunicações e seus respectivos recolhimentos, tendo o mesmo apresentado uma planilha (fl. 105), na qual constam que os valores foram faturados sem o devido destaque do ICMS, conforme faturas acostadas ao PAF (fls. 108 a 432).

Afirmaram que diante das provas apresentadas pela impugnante, relativas a não incidência do ICMS sobre a prestação do serviço de telecomunicação internacional, é devido o recolhimento do imposto nos serviços de longa distância internacional, mantendo a totalidade da infração indicada na autuação.

Através do Acórdão JJJ n.º 0071-03/06, a 3.ª JJJ julgou procedente o Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) a preliminar de nulidade deve ser rejeitada, “*tendo em vista que lançamento fiscal foi realizado em 05/12/05, com ciência do autuado em 07/12/05*”, transcrevendo o art. 173, I, do CTN c/c o art. 965, I, do RICMS/97 e asseverando que “*a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação*”, sem prejuízo do fato de que “*Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2000, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/00 a 31/12/00 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/06*”; outrossim, entende a R. Junta de Julgamento Fiscal que “*Na situação presente, o pagamento do ICMS não foi antecipado, não sendo caso de lançamento por homologação, e sim, lançamento de ofício*”, tendo o presente lançamento ocorrido em 05/12/05, não havendo porque se falar em decadência;
- b) quanto ao mérito, manifesta-se a primeira instância no sentido de que “*a Lei Estadual do ICMS, Lei 7.014/96, com suas alterações, inclui no campo de incidência do ICMS, a prestação onerosa de serviços de comunicação (art. 2º, VII) e define como momento da ocorrência do fato gerador do imposto*”, à luz do art. 4.º, XIII, “a”, 1, cujo teor transcreveu; assim, entendeu que “*no presente caso, as faturas acostadas pelo autuante às fls. 108 a 432 do PAF, comprovam que o contribuinte prestou serviços de comunicações, correspondente a serviços internacionais tarifados, e tendo as ligações sido originadas do Brasil, gerou uma receita para o estabelecimento autuado, que é o contribuinte do ICMS (art. 5º, § 2º III da Lei 7.014/96)*”, razão pela qual “*ocorreu o fato gerador do imposto e é devido o ICMS ao Estado da Bahia*”; transcreve, no bojo de seu voto o art. 13, III, “d”, da Lei n.º 7.014/96, para asseverar que o mencionado dispositivo legal “*define com local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, em se tratando de prestação onerosa de serviço de comunicação*”; por tal razão, prossegue, “*não pode ser acolhido o argumento defensivo de que o Fisco Bahiano pretenda caracterizar como nacional, o serviço de comunicação internacional*”, primeiramente porque “*a descrição da infração contida nos autos indica ‘a falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação relativos aos serviços de ligações internacionais – DDI’, portanto a exigência fiscal refere-se a prestação de serviços de comunicações referente a ligações internacionais*”; além disso, decidiu que “*embora o processo comunicacional internacional envolvam diversos suportes físicos (rede fixa de telefonia, canais de rádio, satélite ou cabos transoceânicos), para transmissão da mensagem, o fato é que todos os custos deste processo comunicacional, são suportados pelo agente que deu origem ao mesmo, exceto se a ligação for a cobrar, caso em que o ônus da ligação é transferido ao receptor*”;
- c) salienta o a quo, ainda, que “*as faturas juntadas ao processo identificam ligações internacionais na modalidade DDI (Discagem Direta Internacional), cujo serviço foi prestado pelo estabelecimento autuado aos assinantes de telefonia, utilizando os meios (canal) de comunicações proporcionado pelo impugnante juntamente com as companhias locais, e pago*

ao prestador do serviço, o qual está instalado no Estado da Bahia”, razão pela qual “*De acordo com o dispositivo legal acima transscrito neste voto, esta prestação é tributada pelo ICMS, e o imposto é devido ao Estado da Bahia, onde foi cobrado o serviço*”, sendo o prestador de serviço oneroso de comunicação nas chamadas de longa distância internacional e responsável pelo seu pagamento, o sujeito passivo da relação tributária;

d) por fim ressalta que “*em relação ao Acórdão JJF 0193-04/05, a Câmara do CONSEF, negou provimento ao Recurso voluntário impetrado pelo autuado, conforme Acórdão CJF 323-12/05 e decidiu como devido o ICMS oriundo de ligações internacionais (DDI), sobre as prestações de serviços de telecomunicações*”.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, repisando os argumentos suscitados em sua peça defensória, inclusive, preliminarmente, o concernente à decadência do direito do Fisco Estadual constituir o crédito tributário com os mesmos fundamentos lançados em sua peça inaugural. No âmbito meritório, reitera o recorrente os argumentos e fundamentos lançados em sua peça defensiva, referente à não incidência dos serviços de comunicação em sua prestação destinada ao exterior.

Em seu Parecer, o eminente representante da PGE/PROFIS, quanto à argüição de decadência do crédito tributário, após tecer ensinamentos acerca do lançamento por homologação e sua eficácia quando da existência ou não do pagamento antecipado para efeito de decadência, entende que o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública constituir seu crédito, como direito potestativo indelével, será:

- a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração;
- b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso do lançamento por homologação em que há o pagamento antecipado completo do imposto corretamente liquidado pelo contribuinte;
- c) de dez anos a contar do fato gerador nos casos de lançamento por homologação sem que haja pagamento antecipado ou exista pagamento a menor do que o liquidado ou, mais ainda, haja pagamento de imposto liquidado de forma ilegal e incorreta, hipóteses em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação (aplicação concomitante do art. 150, § 4.º, com o art. 173, I, do CTN, ambos do CTN).

Transcreve lição do jurista Luciano Amaro que adere à linha acima especificada, questionando como poderia ser cobrado pelo FISCO o imposto não pago a menos, respondendo que apenas por intermédio de um lançamento de ofício, razão pela qual não há como aceder à tese da defesa.

Além disso, prossegue, “*fora as razões acima expostas, o art. 150, § 4.º, do CTN estabeleceu expressamente que se a lei do ente tributante dispuser sobre o prazo para homologação do lançamento, este será o prazo que prevalecerá para efeitos de contagem do prazo decadencial*”, transcrevendo o art. 150, § 4.º, do CTN c/c o art. 28, § 1.º, do COTEB, que estabeleceu expressamente como prazo *a quo* para homologação dos auto-lançamentos tributários aquele relativo ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que concerne à análise meritória, acerca da incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação para o exterior, após a) invocar os arts. 155, II, da Carta Magna, 2.º da Lei Complementar n.º 87/96, e 110 do CTN, b) conceituar “*prestação onerosa*”, à luz do jurista Caio Mário da Silva Pereira, c) definir “*serviços de comunicação*”, em face do quanto prescrito no Decreto n.º 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações), entende que a “*comunicação pode se dar unilateralmente, sem que haja ‘resposta’, como ocorre no caso da utilização de ‘paging’*”.

Invoca e transcreve Decisão do Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal que, por unanimidade, nos autos da ADIN n.º 1.467-6/DF, decidiu pela constitucionalidade da argüição.

Após transcrever lição do ilustre Roque Antonio Carraza, assevera que “*resta inquestionável que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação ou facilitação, ousrossim, os serviços disponíveis para tal mister*”.

Traz à colação também lição de Hugo de Brito Machado, para ao final concluir que “*não interessa na delimitação legal do elemento material do ICMS o destino da mensagem, mas, isto sim, o do serviço, que vem a corresponder ao do contratante/usuário que contrata o prestador para que este lhe assegure o direito à remessa de mensagem para qualquer lugar, ainda que no exterior*”, razão pela qual “*não se pode considerar exportação de serviços a ligação internacional realizada por assinante localizado no Brasil que se concretiza pela atuação do prestador do serviço aqui localizado, contratado para disponibilizar os meios necessários à realização da comunicação*”.

Por fim, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Cinge-se a peça recursal à análise e enfrentamento de dois argumentos invocados pelo recorrente em sua peça defensiva e ora reiterados no Recurso Voluntário pelo mesmo interposto, a saber: a) decadência do direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário e b) não podem ser tributados os serviços de comunicação para o exterior, independente de onde esteja o tomador do serviço.

No que concerne à súplica preliminar, entendo que efetivamente não há que se cogitar *in casu* de incidência dos efeitos da decadência. Todavia, discordo da fundamentação alinhada pelo julgador de primeira instância, referente à aplicação do art. 173, I, do CTN, aderindo àquela esposada pelo nobre Parecerista da PGE/PROFIS, na parte final do item I, daquele opinativo.

Com efeito, o art. 150, § 4.º, do CTN, consigna expressamente que se a lei do ente tributante dispuser sobre o prazo para homologação do lançamento, este será o prazo que prevalecerá para efeitos de contagem do prazo decadencial. Ora, no que tange especificamente ao Estado da Bahia, prescreve o art. 28, § 1.º, do COTEB, de forma cabal, como prazo *a quo* para homologação dos auto-lançamentos tributários aquele relativo ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por tal razão, diante do quanto insculpido nos dispositivos legais supra invocados – art. 150, § 4.º, do CTN, c/c o art. 28, § 1.º, do COTEB, rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente, mantendo a Decisão recorrida, ainda que com fundamentação distinta àquela constante do Acórdão exarado em primeira instância.

Pari passu, no tocante ao *meritum causae*, melhor sorte não assiste ao recorrente. Se não, vejamos.

A Lei n.º 7.014/96 inclui no campo de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviços de comunicação (art. 2º, VII), definindo como momento da ocorrência do fato gerador do imposto a hipótese descrita no art. 4º, XIII, “a”, 1. No caso vertente, restou comprovado, através das faturas acostadas pelo autuante às fls. 108 a 432 do PAF, que o contribuinte prestou serviços de comunicações, correspondente a serviços internacionais tarifados, sem prejuízo do fato de que, tendo as ligações sido originadas do Brasil, gerou-se uma receita para o estabelecimento autuado, que é o contribuinte do ICMS, em face do quanto insculpido no art. 5º, § 2º, III, da mencionada Lei 7.014/96.

Assim sendo, ocorreu o fato gerador do imposto, razão pela qual é devido o ICMS ao Estado da Bahia.

Ademais, o art. 13, III, “d”, da Lei n.º 7.014/96, define como o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, em se tratando de prestação onerosa de serviço de

comunicação. Daí porque, *permissa venia*, não há como ser acatada a tese recursal de que o Fisco Bahiano pretenda caracterizar como nacional, o serviço de comunicação internacional. Isso não só porque, como brilhantemente decidiu a primeira instância “*a descrição da infração contida nos autos indica ‘a falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação relativos aos serviços de ligações internacionais – DDI’, portanto a exigência fiscal refere-se a prestação de serviços de comunicações referente a ligações internacionais*”, como também porque, apesar de o processo de comunicação internacional, envolver diversos suportes físicos (rede fixa de telefonia, canais de rádio, satélite ou cabos transoceânicos), para transmissão da mensagem, é incontestável que todos os custos do referido processo são suportados pelo agente que deu origem ao mesmo, com exceção da chamada ligação a cobrar, hipótese em que o ônus da ligação é transferido ao receptor.

Acresça-se a isso o fato de que as faturas juntadas ao processo, em verdade, se referem a ligações internacionais na modalidade DDI, convindo reiterar o quanto decidido em primeira instância de que o serviço, neste caso, “*foi prestado pelo estabelecimento autuado aos assinantes de telefonia, utilizando os meios (canal) de comunicações proporcionado pelo impugnante juntamente com as companhias locais, e pago ao prestador do serviço, o qual está instalado no Estado da Bahia*”.

Impende ressaltar, ainda nesse envolver, que o que realmente interessa para a caracterização do fato gerador é o destino do serviço, que vem a corresponder ao do contratante/usuário que contrata o prestador para que este lhe assegure o direito à remessa de mensagem para qualquer lugar, ainda que no exterior.

Logo, *permissa venia*, não se pode considerar exportação de serviços a ligação internacional realizada por assinante localizado no Brasil, “*que se concretiza pela atuação do prestador do serviço aqui localizado, contratado para disponibilizar os meios necessários à realização da comunicação*”, como corretamente aduziu o ilustre representante da PGE/PROFIS.

Destarte, por tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão de primeira instância em toda a sua inteireza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232882.0010/05-7, lavrado contra EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. - EMBRATEL, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$173.824,67, sendo R\$157.250,99, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014.96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$16.573,68, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da citada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMA RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPRES. DA PGE/PROFIS