

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0003/06-5
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A (TELEBAHIA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0167-03/06
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 31/10/2006

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0351-11/06

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO E DE VALORES RELATIVOS A PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES. O ICMS incide 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 ampliação de comunicação de qualquer natureza. A lei não autoriza a exclusão do ICMS para fim de determinação do imposto a ser recolhido, tendo em vista que este imposto integra a sua própria base de cálculo, bem como, de valores tributáveis ou tidos como isentos. Infrações subsistentes. Rejeitada preliminar de nulidade. Decadência da constituição do crédito tributário não caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão da 3ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, em razão das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$605,07, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação o Serviço de Telecomunicação denominado 0800. Este serviço está dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA”.

INFRAÇÃO 2- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$741.022,83, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações, todas tributadas e referentes a SERVIÇOS BÁSICOS (Assinaturas, Identificador de Chamadas, Bloqueio, DVI, Serviços Suplementares, DDC Intra Setorial, Ligações para Celular VCI, VC2, VC3, DDD, 0300, etc.). Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

INFRAÇÃO 3- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 144.183,71, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações referentes à Transmissão de Dados (TC ISDN, TC VOICE NET, ASS WEB HOSTING, ASS FAST INTERNET, ASS ACESS FR RELAY, SERV MINAS PAC, ACESS CIRCUITO VIRTUAL, TC DATA TURBO, CIR. ACESS INTERNET, TC DIGITRONCO, TC VPN IP, TC IP ACCESS CONECT AS. AC. LC. etc.) . Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

INFRAÇÃO 4- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$1.058.942,08, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a

nomenclatura de EILD. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 126/98, (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.”

INFRAÇÃO 5- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$2.834.727,53 relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que a “*não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de Auxílio à Lista- 102. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 6- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$105.829,43, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “*não ofereceu à tributação o Serviço de Telecomunicação, denominado de DISQUE TURISMO. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 7- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 4.850,03, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “*não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Disque Despertador. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 8- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$309.895,41, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “*não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Habilitação. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 9- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$190.382,35, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Consta ainda o esclarecimento de que o contribuinte “*não ofereceu à tributação diversas receitas de Telecomunicações, sob a nomenclatura de Instalação. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 10- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 33.469,16 , relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de abril a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “*não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de EILD- Aluguel de Equipamentos. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

INFRAÇÃO 11- Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 152.012,12, relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2001. Foi esclarecido que o contribuinte “*não ofereceu à tributação diversas Receitas de Telecomunicações sob a nomenclatura de Aluguel de Equipamentos. Todas estas receitas e serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS de acordo com o Convênio 69/98 (anexo a este PAF) e o RICMS/BA.*”

Preliminarmente, os membros da 3ª JF rejeitaram o pedido de perícia formulado pelo contribuinte, por entenderem que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação de suas convicções. Ademais, a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme o previsto no art. 147 inciso II, “a” do RPAF/99.

Ainda em sede de preliminar, não acolheram as alegações do contribuinte quanto à decadência do exercício de 2001. Isso porque, o contribuinte foi intimado em 05/12/2005, conforme fl. 23 dos autos, sendo que tal procedimento (a notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento da constituição do crédito tributário) deu-se antes do término do prazo decadencial estipulado de 5 anos, conforme previsto no parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual foi reproduzido no art. 965 do RICMS, aprovado pelo Dec. 6.284/97.

No mérito, sustenta a Decisão recorrida que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, §2º, VII, do RICMS/97, prevêem que o ICMS incide 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 ampliação de comunicação de qualquer natureza. Assim, deve-se incluir na base de cálculo do imposto os valores tributáveis ou tidos como isentos, objetos das infrações exigidas neste Auto de Infração.

O recorrente não questionou os fatos apurados nas infrações 01 e 04 e parte das infrações 02, 03, 09 e 11 do Auto de Infração, conforme planilha por ele formulada e informou que procederá ao pagamento desta parte reconhecida, exceto quanto “inclusão do imposto na própria base”, entendendo o defendente que os valores de base de cálculo são maiores do que a receita efetivamente obtida pelo sujeito passivo. Disse que o excesso exigido é decorrente do inédito critério de cálculo adotado pelo Fisco baiano, que deveria tomar as receitas efetivamente auferidas pelo autuado, e sobre elas aplicar a alíquota prevista em lei.

Insurge-se o contribuinte contra a apuração da base de cálculo para determinação do ICMS, em todas as infrações, contudo não lhe cabe razão, pois a mesma está de acordo com o previsto no art. 13, inciso III, c/c o seu §1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, reproduzido no art. 17, § 1º, I da Lei n.º 7.014/96 e também no artigo 52 do RICMS/97, onde estabelecem que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Entende que está correta a forma adotada pelos autuantes para apurar a base de cálculo do imposto nas infrações 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 do Auto de Infração, ora guerreado, por encontrar amparo no RICMS-BA. Portanto, é subsistente a exigência fiscal nestas infrações.

As infrações 5, 6 e 7, impugnadas pelo contribuinte referem-se a valores apurados pela fiscalização correspondentes a receitas de telecomunicação (Auxílio à Lista 102), Turismo e Despertador, lançadas em sua contabilidade como isentas e sem apresentação de nenhum documento comprobatório de tais lançamentos.

Nas razões defensivas o contribuinte alegou que é ilegítima a exigência do tributo por se referir a fatos não sujeitos à incidência do ICMS, já que não se tratam propriamente de serviços de comunicação.

De acordo com o art. 2º, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, o ICMS incide sobre 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, ressaltando-se que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97.

Assim entendem que é subsistente a exigência fiscal, haja vista que, consoante a legislação, o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, que o autuado fornece aos seus clientes.

Quanto às Infrações 8 e 9, sustenta a Decisão recorrida que os serviços estão dentro do campo de incidência do ICMS conforme preleciona o artigo 4º, I, § 4º do RICMS-BA.

Com relação às Infrações 10 e 11, concorda inteiramente com as alegações dos autuantes, de que para que um serviço de telecomunicação seja prestado, ou melhor, para que uma mensagem saia de um local e chegue a outro, é necessário que percorra um “caminho”, o qual é realizado através de equipamentos, cabos, fios, ondas eletromagnéticas, modems, satélites, etc., sem tais equipamentos não pode haver a prestação do serviço de telecomunicação, ou seja, são imprescindíveis. Não obstante esta previsão, nos demonstrativos de arrecadação do ICMS dos serviços prestados pelo contribuinte, o aluguel de equipamentos para realizar a conexão é considerado isento do ICMS. O próprio § 4º do inciso I do artigo 4º do RICMS-BA cobre com o manto de legalidade a exigência do imposto.

Concluíram pela Procedência do Auto de Infração, considerando que ficou caracterizado nos autos o cometimento das infrações apuradas, devendo ser homologado o valor recolhido.

Insatisfeito com a referida Decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reconhece parcialmente a procedência do lançamento. Aduz que realizará o pagamento de parte do débito, correspondente às infrações 1 e 4 e parte das infrações 2, 3, 9 e 11, conforme planilha

formulada, tendo sido requerido prazo para que seja apresentada a guia de recolhimento parcial do imposto.

Afirma ainda que “o referido pagamento não inclui o acréscimo de imposto decorrente do aumento artificial da base de cálculo do ICMS “(gross up)”, e que os valores em discussão correspondem, portanto à integralidade das infrações 5, 6, 7, 8 e 10, bem como parte das infrações 2, 3, 9 e 11”.

Ressaltou que resta também, em discussão, o montante decorrente da adoção pelo fisco baiano, como base de cálculo do imposto devido, de valores maiores do que a receita com eles obtida pelo impugnante (feita incorretamente a título de inclusão do imposto da própria base).

Argumenta que a intimação do Auto de Infração, relativo a ICMS supostamente devido por fatos geradores havidos entre janeiro e dezembro de 2001, somente ocorreu em 08/02/2001, estando decaído o crédito tributário constituído há mais de cinco anos da ciência do lançamento e que em razão deste fato, alega a improcedência da exigência de valores a título de ICMS, cujos fatos geradores tenham ocorrido anteriormente a 7 de fevereiro de 2001. Cita decisões do STJ para embasar sua alegação defensiva.

Observou que a jurisprudência é pacífica do STF sobre a não-incidência do ICMS sobre os serviços previstos no Convênio ICMS nº 69/98, objeto da autuação.

Contestando a legitimidade do Convênio ICMS CONFAZ nº 69/98, o recorrente diz que o lançamento por ter sido todo ele fundamentado no mencionado Convênio, deve ser julgado improcedente.

Argumentou que as atividades previstas como tributáveis pelo ICMS no Convênio ICMS nº 69/98 como habilitação, serviços suplementares e facilidades adicionais não são fatos geradores do imposto em tela. São atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, mas que não envolvem a consecução de uma efetiva relação comunicativa, assim, refogem à hipótese de incidência do imposto em tela. Transcreveu trechos do Convênio 69/98 e os entendimentos de doutrinadores como Roque Antonio Carraza, Eduardo Bottallo, Geraldo Ataliba e Aires Barreto.

Alegando ser questão pacificada no Superior Tribunal de Justiça, o impugnante transcreveu a Ementa do Recurso Especial nº 402.047/MG, que declarou ilegítima – à unanimidade- toda a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Transcreveu ainda trecho do voto do Relator que diz ser aplicável “*in totum*” ao caso em tela e o Acórdão da Primeira Seção, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368/MT, relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09.02.2005 p.182.

Em relação às infrações 5, 6 e 7, referentes à falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação denominados Auxílio à Lista, Turismo, Disque Despertador, transcreve o artigo 4º, I e parágrafo 1º, do RICMS para fundamentar a não-incidência do ICMS, pois entende o recorrente que para que ocorra o fato gerador é mister que haja a prestação de serviço de comunicação e que esta prestação seja onerosa. E acrescenta que os serviços de Auxílio à Lista, Turismo, Disque Despertador não são serviços de comunicação, assim entendida a disponibilização de aparelhos de longo alcance para a interação remota e bidirecional entre dois sujeitos, mas sim um serviço prestado via telefone de consulta e informação de dados. Da mesma forma, não são serviços de comunicação – mas serviços prestados através do telefone, serviços de valor adicionado, tal como disque-piada, o disque-horóscopo etc. Em todos esses casos, é nítida a distinção entre a utilidade pretendida pelo usuário–diversão, despertador ou informação de natureza jurídica e o serviço telefônico, que é meio pelo qual tais utilidades chegam até o interessado. Tais exemplos, frise-se somente acrescentam ao serviço de telecomunicações novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Salienta que esses serviços são denominados pelo Convênio ICMS nº 69/98 de “*serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação*”, e que tais atividades são classificadas de serviços de valor adicionado (SVAs) pela Lei Geral de Telecomunicações nº 9.472/97. Transcreveu o artigo 61 da Lei nº 9.472/97 e o artigo 3º da Resolução Anatel nº 73 de 25/11/1998 que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações para sustentar que a própria legislação sobre telecomunicações classificam

estas atividades de forma apartada dos serviços de telecomunicações. Diz que o STF também já enfrentou a questão em debate, tendo assentado que os serviços de valor adicionado, não se confundem com os serviços de telecomunicações.

Aponta que o serviço de Auxílio à Lista (102), relativo à Infração 5, consiste no serviço prestado pelas operadoras do Serviço Telefônico Comutado (STFC), por determinação da Anatel, para disponibilização de informações relativas aos números de telefones dos assinantes cadastrados, tratando-se de uma obrigação complementar à de editar as listas telefônicas, conforme art. 213, § 2º da LGT e arts. 3º, X, 82 I e 87 do Regulamento do STFC, assim, caso o número solicitado pelo usuário não esteja publicado nas listas telefônicas, a ligação para o 102, não poderá ser cobrada.

Esclarece que a chamada para o auxílio à lista possui valor fixo, em muito superior àquele normalmente cobrado nas ligações telefônicas porque embute um serviço que possui custo à parte, a saber: a manutenção de uma central com funcionários e equipamentos especializados, para o fornecimento das informações solicitadas. Cita Decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, considerando indevida a exigência do ICMS a título do serviço prestado de Auxílio à Lista. Declara que o serviço “102”, é prestado através da rede de telecomunicações, mas não se confunde com o serviço de comunicação em si, o que afasta a possibilidade de cobrança do ICMS na hipótese.

Em relação às infrações 10 e 11, argüiu que o ICMS sobre a atividade de aluguel de equipamentos é absolutamente ilegítima, que a locação de bens móveis não é serviço, por não corresponder à hipótese de incidência do imposto e que este é o entendimento do STF.

Assevera que a locação de bens móveis não é serviço, cita os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil, que define a locação de coisa e locação de serviços e transcreve o artigo 110 do CTN para sustentar a ilegalidade da exigência do imposto sobre serviços na locação de rádio MULTICANAL, modem, PABX, roteador, de acessórios e demais equipamentos, configurando-se manifestamente ilegítima a exigência consubstanciada no Auto de Infração. Sobre este assunto transcreveu teor decisório do STF, Recurso Extraordinário nº 116.121-3, Rel. Ministro Octávio Gallotti, DJ 25.05.2001 e trechos de ensinamentos de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi.

Alega “*aumento ilegítimo do imposto causado pelo método de definição da base de cálculo – “Gross up” - adotado pelo Fisco baiano*”. Com isso, diz que os autuantes não observaram o art.13, III da Lei Complementar nº 87/96 - segundo o qual a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

Requer Perícia, na qual apresenta os seguintes quesitos:

- a) Qual a receita obtida pela Impugnante (ou melhor, faturada contra seus clientes, independentemente de ter ou não sido efetivamente recebido) em razão dos serviços autuados?
- b) Qual a alíquota do ICMS sobre telecomunicações no período?
- c) Multiplicando-se a receita identificada em “1” pela alíquota referida em “2”, e cotejando-se com os valores pagos pela Impugnante, pode-se dizer que o pagamento abarcou a integralidade do principal (ICMS) resultante dessa multiplicação (preço do serviço x alíquota)?
- d) A diferença entre os valores (de principal) pagos pelo impugnante e os valores (de principal) exigidos pelo Fisco baiano deve-se à consideração como base de cálculo do imposto, por parte deste último, de valores maiores do que os identificados em 1?
- e) Como a fiscalização chegou a esses valores (superiores aos efetivamente devidos)?
- f) No que tange aos valores não pagos pelo impugnante, o principal e seus consectários também estão sendo exigidos de forma majorada pelo Fisco (item 5)?

Concluiu requerendo pela reforma da Decisão de 1º grau, cancelando o Auto de Infração, para extinguir-se o crédito tributário.

A representante PGE/PROFIS, em seu Parecer opinou pelo indeferimento da perícia, pois o recorrente não demonstrou a imprescindibilidade. Quanto à decadência, entendeu que esta não se operou, aplicando a regra do art. 173, I, CTN.

Outrossim, entendeu ser desarrazoada a alegação de “*gross up*”, em virtude da legislação estadual aplicável ao ICMS.

Por fim, entendeu que o imposto incide sobre serviço de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os complementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados. Incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e às atividades que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação.

Concluiu pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido em relação às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11)

Após a análise dos autos verifico preliminarmente que o pedido de perícia não deve ser Acolhido, por entender que os documentos trazidos aos autos são suficientes para convencimento deste colegiado. Ademais, como bem ressaltou a Decisão recorrida, a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme o previsto no art. 147 inciso II, “a” do RPAF/99.

Ainda em sede de preliminar, entendo que a decadência não se operou. Isso porque nos tributos sujeitos a lançamento por homologação na hipótese em que ficar constatada a ausência do recolhimento do imposto, tal como ocorreu no presente caso, a contagem do prazo decadencial obedece à regra prevista no art. 173, I, do CTN e não àquela disposta no art. 150, § 4º, do referido diploma legal. Esta somente se aplica na hipótese de restar configurado o pagamento do tributo, ainda que a menor, conforme jurisprudência pacificada do STJ arrolada inclusive pelo recorrente.

No mérito, entendo que, não obstante o brilho costumeiro dos membros da 3ª JJF, bem como da i. Representante da PGE/PROFIS, merece reforma a Decisão recorrida, em relação à incidência do ICMS na prestação de serviços auxiliares e complementares ao serviço de comunicação. Vale dizer, em relação aos serviços básicos (assinatura, identificador de chamada, etc.), transmissão de dados, habilitação, instalação e aluguel de equipamentos, que correspondem, respectivamente, às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11. Explicamos.

A Constituição Federal vigente delineia em seu art. 155, inciso II, a competência dos Estados para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. De fato, a Carta Magna ao instituir o ICMS sobre serviços de telecomunicações trouxe em seu corpo um núcleo semântico balizador.

Por sua vez o art. 146 da Carta Magna reserva a matéria a ser regulada por lei complementar, dentre as quais inclui as normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies e respectivos fatos geradores, base de cálculo e sujeitos passivo da obrigação tributária, quanto aos impostos discriminados naquele diploma legal.

Com base nisto, a fim de explicitar este conceito, foi criada a Lei Complementar nº 87/96, que estabelece normas gerais sobre o ICMS e em seu art. 2º, III¹, fixa o critério material do tributo como sendo prestar serviços onerosos 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.

A matéria também foi regulada pela Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações.

A Lei Estadual nº 7.014/96, em seu art. 2º, IX, repetindo a LC nº 87/96, indica, reforçando todo o alegado, que é fato gerador do ICMS a prestação de serviços de comunicação desde que onerosa.

Destarte, fixada está hipótese de incidência do imposto multicitado, qual seja, a prestação onerosa de serviços de comunicação, repita-se.

O crédito tributário ora discutido foi constituído, reafirme-se, sob o fundamento de que o recorrente não teria recolhido o ICMS sobre os valores cobrados a título de 0800, serviço básico (assinatura, identificador de chamadas, etc.), transmissão de dados, 102, disque turismo, disque

¹ Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

III - 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;

despertador, habilitação, instalação e aluguel de equipamentos, qualificados como serviços de comunicação, lançando-se o imposto supostamente devido sobre os referidos valores, acrescido de multa, correção monetária e juros.

Mister identificar, pois, o significado da expressão serviço de comunicação, já que toda a discussão está pautada em definições meramente jurídicas. Ao se analisar os conceitos de comunicação e de serviço de comunicação, ver-se-á que a habilitação, assinatura, identificador de chamadas, transmissão de dados, instalação e aluguel de equipamentos não correspondem a nenhum deles, não podendo, desta maneira, ser incluídos na base de cálculo do ICMS.

Outrossim, vale lembrar que é o Direito Tributário um direito de sobreposição, logo, nenhuma norma tributária pode alterar os conceitos já existentes para fins de tributação (art. 110 do Código Tributário Nacional).

Pois bem. O conceito de comunicação pode ser expresso como sendo a transmissão de uma mensagem que é recebida pelo destinatário. Nas palavras de José Cretella Júnior, comunicação é *sinônimo de transmissão de mensagem, de um indivíduo a outro, de um ponto a outro.*²

Assim, três elementos são indispensáveis à caracterização da **comunicação**. O primeiro é a **existência de uma mensagem**, que pode ser escrita, falada, por sinais, caracteres. O segundo é a **transmissão dessa mensagem pelo emissor**, qualquer que seja o meio, e o terceiro é a sua **recepção pelo destinatário**. Se não estiverem presentes esses três elementos não há comunicação.

Cite-se o exemplo do telefone "ocupado". O emissor buscou transmitir sua mensagem, dispunha do meio necessário (que era o telefone), mas não houve recepção, razão pela qual não houve comunicação. O meio utilizado é irrelevante, reafirme-se. Pode ser o telefone, o fax, o *e-mail* ou, então, um mensageiro que leva uma carta a outrem.

Serviço, por sua vez, é uma atividade que implica a criação de um bem imaterial. Nos dizeres de Pontes de Miranda³ *“é esforço humano prestado a outrem, em caráter negocial, sob regime de direito privado. É qualquer prestação de fazer, e servir é prestar atividade a outrem”*.

Serviço de comunicação, então, nada mais é do que a atividade de transmitir a mensagem do emitente ao destinatário, ou seja, de levar essa mensagem de um ponto a outro. Não é, portanto, qualquer serviço que pode ser considerado de comunicação sujeito ao ICMS e sim, apenas aquele que se presta a fazer a ligação entre o emissor e o receptor da mensagem.

Ora, esclarecidos os conceitos, a questão fundamental reside em saber se haveria espaço para interpretação jurídica segundo a qual os valores exigidos pelo Fisco caracterizar-se-iam como remuneratórios da prestação de um serviço de comunicação. Senão vejamos.

HABILITAÇÃO (INFRAÇÃO 8)

A habilitação corresponde a modalidades de cessão onerosa do direito de acesso à rede de telecomunicações posta pela operadora à disposição dos assinantes.

Assim, aquele que paga a tarifa torna-se juridicamente incluído (ou habilitado) no universo de assinantes aos quais os serviços de telecomunicações prestados pelo recorrente são ofertados. Em outras palavras, o pagamento da tarifa de habilitação corresponde à aquisição do direito de ter acesso aos serviços ofertados, na qualidade de assinante.

Portanto, a chamada taxa de habilitação não é cobrada pelo serviço de levar uma mensagem do emissor ao destinatário, mas sim pela cessão onerosa do direito que possibilita ao consumidor, desde que habilitado, utilizar-se do serviço de comunicação prestado pelo recorrente.

Habilitar é tornar apto a fazer algo. O consumidor que se habilita torna-se apto a utilizar-se do serviço de comunicação. Quando usa o serviço de comunicação, o consumidor habilitado paga as "chamadas" por ele iniciadas, ou seja, o tráfego telefônico, este sim um serviço de comunicação tributado pelo ICMS.

A cobrança da habilitação no âmbito do serviço móvel celular é atualmente regida pela Norma nº 23/96, do Ministério das Comunicações, que define:

² in "Comentários à Constituição, 1ª Edição, Ed. Forense Universitária, volume 07, 1992, fls.3648

³ Tratado de Direito Privado, 2ª edição, Tomo XL, Rio de Janeiro, Borsí, 1962, p. 03.

2.4.Habilitação: item de Plano de Serviço, correspondente ao valor devido pelo Assinante à Concessionária de SMC no ato da ativação de sua Estação Móvel.

2.4.1. A ativação da Estação Móvel do Assinante habilita-lo-á ao imediato e pleno uso do SMC.

Merece destaque a redação do item 2.4.1 da Norma nº 23/96, acima transcrito. Se a ativação da Estação Móvel habilita o usuário "ao imediato e pleno uso do SMC", isto é porque essa ativação não se confunde com o próprio uso do SMC - Serviço Móvel Celular, ou seja, com a prestação do serviço de comunicação. Assim, não há dúvida de que a habilitação é algo que precede à prestação do serviço de comunicação, não tendo relação com a atividade de levar uma mensagem de um ponto a outro, ou seja, com o serviço de comunicação.

Em síntese, o pagamento da tarifa de habilitação é anterior à prestação do serviço de comunicação, razão pela qual com ele não se confunde.

Ainda que se admitisse que a habilitação visasse remunerar o serviço de ativação (ligação) do aparelho móvel celular (o que não seria correto), este serviço de ativação não se confundiria com um serviço de comunicação, visto que não envolve a transmissão de mensagem de um ponto a outro. A ativação também precede ao serviço de comunicação, com ele não se confundindo em hipótese alguma.

Demonstrado está que a tarifa de habilitação não se subsume ao critério material da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, já que não é atividade, e, portanto, não é serviço, muito menos de comunicação, o que evidencia a improcedência da infração.

INSTALAÇÃO, TRANSMISSÃO DE DADOS E SERVIÇOS BÁSICOS – ASSINATURA, IDENTIFICADOR DE CHAMADAS (INFRAÇÕES 2, 3 E 9)

Como já remarcado anteriormente, o ICMS incide sobre prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A mera disponibilização de condições para a efetivação da comunicação não significa, ainda, a prestação do serviço, mas tão somente uma etapa necessária à sua complementação, a qual, repete-se, não é fato gerador do ICMS-Comunicação, conforme teoriza Roque Carrazza⁴.

Nessa linha, pode-se afirmar que assim como a habilitação, a instalação, transmissão de dados, assinatura, identificador de chamadas, etc. constituem apenas atividades-meio necessárias à prestação da atividade-fim: o serviço de comunicação. São atos preparatórios não se confundindo com o fato impositivo do tributo.

Ressalta-se, ainda, que foi dado provimento ao Recurso Especial nº 402.047-MG, em que se discute a obrigação de recolher o ICMS sobre os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou apliquem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada nos termos do Convênio ICMS nº 69/1998.

A Primeira Turma, acompanhando o voto do Relator, Ministro Humberto Gomes de Barros, em 04/11/2003, deu provimento ao Recurso, por unanimidade, reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária, pois a interpretação do art. 2º, III, da LC n. 87/1996 indica que só há incidência de ICMS nos serviços de comunicação *stricto sensu*, pelo que não se incluem os serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita. Senão vejamos:

EMENTA:

TRIBUTÁRIO - ICMS - "SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO" - CONCEITO - INCIDÊNCIA - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98.

1. Há "serviço de comunicação" quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato "por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao "serviço de comunicação" propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

⁴ Temos por indisputável, pois, que o fato impositivo do ICMS em pauta ocorre não no momento em que é celebrado o contrato de prestação de serviço de comunicação, nem quando são preparados os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos necessários à comunicação, mas, sim, quando vêm praticados os atos de execução, ou seja, quando se dá a efetiva prestação deste serviço. E esta só se dá quando pelo menos duas pessoas – diversas da que presta os serviços que possibilitam a comunicação à distância e previamente identificadas – efetivamente trocam mensagens.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. *A mingua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).*

4. Recurso provido. (grifou-se)

XXXXXXXXX TJ/BA

Em suma, sob todo e qualquer enfoque, conclui-se que assim como os valores cobrados a título de habilitação, os demais serviços denominados pelo Fisco como complementares, não se caracterizam como valores pagos pela prestação de um serviço de comunicação, razão pela qual não são tributáveis pelo ICMS, visto que carece competência constitucional aos Estados para tanto, nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal.

Logo, devem ser desconstituídos os débitos de ICMS em questão, também quanto a estes itens da autuação.

LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS (INFRAÇÕES 10 E 11)

Em relação às infrações 10 e 11, entendo que a cobrança de ICMS sobre a atividade de aluguel de equipamentos é absolutamente ilegítima, uma vez que a locação de bens móveis não é serviço, não consiste em uma prestação de fazer, mas sim em uma obrigação de dar, conforme entendimento pacificado do STF (RE nº 116.121-3/SP).

Portanto, se a locação de equipamentos não é serviço, ainda mais de comunicação, pelas razões expostas acima, entendo que o ICMS jamais poderá ser cobrado sobre essa atividade exercida pelo recorrente, tendo em vista a ausência do núcleo de sua incidência que é a prestação de serviços onerosos de comunicação.

Deveras, não pode a norma infraconstitucional criar, ao seu talante, presunções legais que, na essência, envolvam uma contradição com o texto que lhe dá suporte e validade. A lei só pode eleger como substrato para a tributação, fatos caracterizadores de prestação de serviço de comunicação.

Nesse contexto, entendo que as infrações 10 e 11 devem ser afastadas.

Quanto às infrações 1 e 4, já reconhecidas e pagas pelo recorrente, 5, 6 e 7 entendo que subsistem, tendo em vista se tratar de serviço de comunicação.

Por fim, entendo que não subsiste a alegação do recorrente contra a apuração da base de cálculo do ICMS em todas as infrações, uma vez que a mesma está de acordo com o previsto no art. 13, inciso III, c/c o seu §1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, reproduzido no art. 17, § 1º, I da Lei n.º 7.014/96 e também no artigo 52 do RICMS/97, onde estabelecem que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Em vista de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida quanto às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11.

VOTO VENCEDOR (Em relação às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11)

Em que pese o brilhantismo costumeiro do i. Conselheiro, Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta, ousou discordar, com a devida *vênia*, do entendimento do ilustre Relator, apenas quanto a sua Decisão no sentido de tornar insubsistentes as infrações: 2, 3, 8, 9, 10 e 11 do Auto de Infração.

Conforme já consignado, inclusive no próprio voto vencido, o crédito tributário foi constituído, sob a acusação de que o sujeito passivo não teria recolhido o ICMS sobre os valores cobrados a título de: 0800 - infração 01; serviços básicos (assinatura, identificador de chamadas, etc.) – infração 02; transmissão de dados (tc isdn, tc voice net, ass web hostimg, etc.) – infração 03; EILD (Empresas de Serviços Públicos de Telecomunicações) – infração 04; auxílio a lista - 102 – infração 05; disque turismo – infração 06; disque despertador – infração 07; habilitação – infração 08; instalação – infração 09; EILD (aluguel de equipamentos) – infração 10 e aluguel de equipamento (modem) – infração 11, qualificados como serviços de comunicação, lançando-se o imposto supostamente devido sobre os referidos valores, acrescido de multa de 60 %.

A Decisão recorrida, sustenta que “A Lei Complementar n.º 87/96, no art. 2º, III, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei n.º 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, prevêm que o ICMS incide 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 ampliação de comunicação de qualquer natureza. Assim, deve-se incluir na base de cálculo do imposto os valores tributáveis ou tidos como isentos, objetos das infrações exigidas neste Auto de Infração.”

Decisões reiteradas deste Colegiado tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades” integram a base de cálculo do ICMS, a exemplo do Acórdão 0197-12/03, citado na Decisão recorrida, como também os Acórdãos: 142-11/04 e 167-12/04 deste CONSEF, em processos fiscais similares contra o próprio recorrente.

A legislação dispõe a incidência do ICMS sobre a comunicação propriamente dita e também sobre os seus serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais, oferecidos pelo sujeito passivo aos seus clientes, que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Devo ressaltar, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, que a Lei Complementar n.º 87/96, no art. 2º, III, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele, cuja Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no caput de seu art. 60, o conceito de serviços de telecomunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra 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 e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

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 **281081.0003/06-5**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (TELEBAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.575.919,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

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

VOTO VENCIDO: Conselheiro: Marcos Rogério Lyrio Pimenta.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGERIO LYRIO PIMENTA – RELATOR/VOTO (Vencido quanto às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11)

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 2, 3, 8, 9, 10 e 11)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS