

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0007/06-0
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A (TELEBAHIA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0363-05/06
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 04/06/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/07

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RELATIVO AO SERVIÇO ESCRITURADOS SOB A RUBRICA “FACILIDADES”. Correta a Decisão que entendeu ser o ICMS um imposto que não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de serviços de comunicação e que as chamadas “facilidades” são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação preexistente que lhes dá suporte. Não compete aos órgãos julgadores administrativos a arguição de inconstitucionalidade. Indeferido pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da JJF que julgou Procedente o presente Auto de Infração. O contribuinte através de seus advogados legalmente habilitados, interpõe o presente Recurso Voluntário.

O lançamento de ofício lavrado em 18/07/2006, exige ICMS no valor de R\$1.731.388,87, com multa de 60%, relativo à prestação de serviços de comunicação. Consta no Acórdão acima mencionado que os Autuantes explicaram, no campo descrição dos fatos, “*que esta auditoria refere-se às receitas de telecomunicações apresentadas no faturamento da TELEMAR no exercício de 2002*”. Acrescenta que aqueles funcionários : “*Informaram que o contribuinte escritura seu faturamento de receitas de telecomunicações no livro fiscal Registro de Saídas, e que este é dividido em duas partes: Relatório Sintético – com todas as notas fiscais, agrupadas por mês, ciclo de faturamento e valores, na segunda parte se demonstra quais serviços de telecomunicações foram prestados, recebendo por isso a denominação de Relatório Analítico. Além desses, o autuado apresentou Relatório Complementar de Faturamento, suprimindo omissões detectadas no livro Registro de Saídas e Relatório de Entidades Isentas (SISRAF e SISRED). Disseram que selecionaram alguns códigos de faturamento com serviços tributados pelo ICMS, deduzindo aqueles prestados a entidades isentas, obtendo assim o imposto devido, incluindo este na sua própria base de cálculo. Salientaram que o contribuinte ao lançar os serviços autuados na coluna isentas e outras de seu livro fiscal, declarou que não tributou esses serviços. Fundamentaram as infrações no Convênio ICMS 69/89, no RICMS-BA/97, sendo que nas infrações 8 e 10 recorreu-se também ao Convênio ICMS 126/98.*

As infrações foram assim descritas:

1. O contribuinte não forneceu à tributação o serviço de telecomunicação (0800), deixando de recolher imposto no valor de R\$19.517,12, estando a infração lastreada nos anexos I e II;
2. O mesmo para serviços tidos como aluguel de equipamentos, exigindo-se imposto no valor de R\$579.172,01;
3. Deixou de recolher imposto no valor de R\$184.055,24, relativo à prestação de serviços de comunicação, referente à transmissão de dados;

4. Deixou de recolher imposto no valor de R\$2.000,11, relativo à prestação de serviços de comunicação, referente ao serviço denominado de HABILITAÇÃO;
5. Como nos termos do item anterior no valor de R\$198.477,62, referente ao serviço de telecomunicação denominado de INSTALAÇÃO;
6. Deixou de recolher imposto no valor de R\$42.337,19, por não ter oferecido à tributação diversas receitas de telecomunicações, como serviços prestados através de microondas, serviço adicional, DVI, etc.;
7. Como nos termos do item anterior no valor de R\$273.439,23, referente às receitas por assinatura, identificador de chamada, bloqueio, DVI, serviços suplementares e adicionais, ligação para celular VC1, VC2, VC3, DDD, 0300, etc.;
8. Deixou de recolher imposto no valor de R\$352.165,84, por não ter oferecido à tributação o serviço de telecomunicações denominado de EILD.
9. Como nos termos do item anterior no valor de R\$104.276,79, referente a diversas receitas de telecomunicação sob a nomenclatura de EILD – ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS e
10. Como nos termos do item anterior no valor de R\$2.947,72, referente a diversas receitas de telecomunicação sob a nomenclatura de EILD – INSTALAÇÃO.

Em seu voto o Sr. julgador na 1ª Instância não acatou o argumento defensivo para que o lançamento fosse cancelado por afronta da cláusula primeira do Convênio 69/98 à Constituição Federal. Entendeu que àquele foro administrativo não caberia discutir a constitucionalidade da legislação posta de acordo com o art. 167, I, do RPAF/99. Da mesma forma não acolheu a arguição de ilegalidade do RICMS-BA, pois entende que ambos, o Convênio e o Regulamento, estão em conformidade com a Lei nº 7.014/96. Ainda preliminarmente e quanto ao argumento do autuado de que seus serviços aqui lançados não são tributados, devido a dispositivos contidos na Lei Geral das Telecomunicações, observou que este diploma legal não tem interferência alguma sobre o ICMS, uma vez que a competência legislativa é exclusiva dos Estados.

Quanto ao mérito, constatou que o autuado reconheceu a procedência do lançamento quanto à integralidade das infrações 1 (serviço denominado de 0800) e 8 (receitas de telecomunicação sob a nomenclatura de EILD) e parte das infrações 2, 3, 5 e 7 e que ao reconhecer o cometimento destas infrações ou itens destas, excluiu a lide até então existente sobre as mesmas, motivo pelo qual não se deteve mais demoradamente na análise das mesmas. Em consequência decidiu pela procedência dos valores reconhecidos, recomendando a homologação dos valores pagos.

Constatou que o argumento defensivo para as infrações 4, 5 e 10 tinha como base o entendimento de que as atividades ali descritas não eram serviços de comunicação. O entendimento do contribuinte era no sentido de que só devesse ser entendido com tal a *“disponibilização de aparelhos de longo alcance para a interação remota e bidirecional entre dois sujeitos”* enquanto que a exigência fiscal estava relacionada a um serviço prestado via telefone de consulta e informação de dados. Observou que autuado esclareceu que estas atividades *“apenas acrescentam ao serviço de telecomunicações novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenagem, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”*.

Teve a percepção *“que o deslinde dessas questões passa pela definição do que seja serviço de comunicação na hipótese de incidência do ICMS”*.

Transcreve comentários da Profa. Helena Xavier sobre o conceito de “serviços de comunicação” e observa que *“Ao trazer a competência para os Estados, a Constituição trouxe também todas as hipóteses de digressão do que vem a ser comunicação, ou seja, todas as formas e hipóteses existentes no campo da comunicação”*.

Salienta que *“na lição de Damasceno Borges de Miranda a lei complementar que veio dar respaldo ao quanto autorizado pela Constituição, informa que os serviços onerosos de comunicação (entendendo estes como gênero e os de telecomunicação como espécie) são passíveis de incidência do ICMS, sendo estes realizados “por qualquer meio e de qualquer*

natureza" (art. 2.º, III, da LC 87/96). Segundo aquele qualquer hipótese que se configure como prestação onerosa de serviços de comunicação estará dentro da abrangência da incidência do ICMS, em franca conformidade com a Constituição e com a LC 87/96."

Cita também o auditor Mário Celso Santiago Menezes que *"discorrendo sobre o tema, entende que o imposto estadual incide sim, como é de ver do seu próprio nomen iuris, sobre a PRESTAÇÃO (ONEROSA) DE TODO E QUALQUER SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA (aí incluída a telecomunicação)"*.

E concluiu a primeira parte do seu voto afirmando que *"da análise dos autos, resta comprovada a onerosidade, bem como a prestação de um serviço de comunicação (entendendo este como ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, ampliar e receber mensagens), consentâneo assim com a regra de incidência do imposto prevista no art. 4º, I, do RICMS/BA"* e assim votou pela manutenção da autuação no que se refere às infrações 4, 5, e 10.

Quanto as infrações 1 (serviço denominado de 0800) e 8 (diversas receitas de telecomunicação sob a nomenclatura de EILD), reiterou que abstinha-se de emitir juízo sobre as mesmas em virtude do reconhecimento integral dessas por parte do autuado, remanescendo porém a lide apenas quanto a forma de cálculo do imposto (considerando como líquido o valor cobrado, adicionando a este o imposto). A discussão sobre este mesmo aspecto vale para os itens reconhecidos nas infrações 3 a 7. Observou que a divergência apresentada pelo contribuinte quanto à forma de apuração da base de cálculo do imposto abarca todas as infrações. Lembra que o contribuinte defende que não pode a SEFAZ cobrar imposto sobre uma receita não auferida pela empresa, assegurando que no preço do serviço já se encontrava embutido o valor do ICMS. Adiciona a informação dos autuantes que os mesmos ressaltaram que intimaram o autuado, questionando qual o critério utilizado para lançar suas receitas não oferecidas à tributação. Obtiveram como resposta a informação que a empresa para fins de controle, apuração e recolhimento do ICMS, aloca na coluna denominada ISENTA, do seu livro de Apuração do ICMS, as receitas oriundas das prestações de serviços tendo por clientes entidades que estão dispensadas do pagamento do imposto, por força de disposição de lei estadual. Já para a coluna OUTRAS, aloca receitas não tributadas pelo ICMS. Acrescenta a observação feita pelos referidos servidores de que todos os valores apurados pela fiscalização neste PAF estavam consignados nas colunas ISENTOS e OUTRAS do livro de Registro de Saídas de Mercadorias ou no relatório de faturamento do contribuinte, demonstrando assim que o autuado não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço. Acrescentaram os mesmos que a empresa por sua conta e risco, entendeu que os serviços não eram tributados pelo ICMS.

Inclui no seu voto a observação, feita pelos autuantes, *"que em momento algum o autuado trouxe aos autos qualquer prova que pudesse contrapor a acusação"*.

Observou que o autuado concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, porque assim já referendou o próprio STF, divergindo apenas quanto à autuação que considerou como líquido o valor cobrado, adicionando a este o imposto, obtendo-se assim um acréscimo que supõe fictício, a que denominou de *"Gross up"*.

Tenho como demonstrado que o contribuinte deixou de agregar o imposto ao valor cobrado de seus clientes.

Ressaltou *"que a defesa não trouxe aos autos qualquer suporte fático aos seus argumentos, contrariando o preconizado pelo RPAF em seu art. 123"* e entendeu como correta a forma de apuração da base de cálculo empregada pelos autuantes para determinar o imposto exigido. Rejeitou o pedido de diligência fiscal, com fulcro no art. 147, I, "a", também do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos eram suficientes para decidir a lide.

No tocante a infração 2 e 9 (aluguel de equipamentos), diz ter o autuado contestado a acusação, tachando-a de ilegítima, porquanto compreendia que locação de bens móveis não era serviço. Observa que os autuantes rebateram esta argumentação, afirmando que os serviços de telecomunicações oferecidos e a utilização dos equipamentos são dependentes entre si, visto que são prestados no mesmo prazo e de forma simultânea. Entendeu que não se pode prestar

serviços de telecomunicações sem o auxílio de equipamentos, que nada mais são que os meios físicos por onde os dados trafegam. Diz compartilhar com análise feita sobre esta questão pela DITRI/SEFAZ, através de Parecer de 3/3/2003, de onde retirou trechos e transcreveu. Cita também o entendimento do Conselho Estadual de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo através do *Acórdão nº 046/2002*. Cita também trechos de uma Parecer da então 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 onde esclarece que o fato gerador do imposto previsto na Carta Magna é a prestação da comunicação e não apenas a realização de comunicação. Em outras palavras: *“é a atividade onerosa em que alguém favorece a outrem condições e meios materiais para que a comunicação ocorra”*. Cita e transcreve trecho do Prof. Roque Carrazza sobre a matéria..

Conclui que diante das “lições” expostas, e mais o disposto no art. 60 da Lei de Telecomunicações, não restam dúvidas que o serviço de telecomunicações *“é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”*, estando inserida entre essas atividades a disponibilização dos equipamentos para transmissão dos dados. Manteve assim a autuação quanto as infrações 2 e 9 em seus valores originais.

No que se refere à infração 3, referente à transmissão de dados (TC ISDN, TC VOICE NET, TC CPE SOLUTION, ASS WEB HOSTING, ASS FAST Internet, ASS ACESS FR RELAY, SERV MINAS PAC, ACESS CIRCUITO VIRTUAL, TC DATA TURBO, CIRC ACESS Internet, TC DIGITRONCO, TC VPN IP, TC IP Access CONECT AS, AC LC, etc) ressaltou que o CONFAZ já firmou entendimento de que se trata de serviço de telecomunicações e, como tal, deve sofrer a incidência do ICMS. Relembrou anotação feita por Celso de Oliveira, em artigo sobre o STJ e a não tributação do ICMS ao provedor de Internet, *“especificamente sobre o tema, que há um único precedente, da Primeira Turma daquela corte, relatado pelo Ministro José Delgado que, em longo e judicioso voto, concluiu serem de comunicação, espécie de serviço de telecomunicações, o prestado pelos provedores”*. Transcreveu a sumarização feita pelo referido tributarista sobre as decisões do relator.

Novamente, citou o RPAF (Decreto nº 7629/99) que estabelece em seu art. 123, §5º, que a defesa é o momento oportuno para se apresentar às provas disponíveis, sob pena de preclusão do direito. Entendeu que na hipótese em discussão o contribuinte assim não procedeu, teve precluso o seu direito de o fazer em momento posterior. Quanto ao argumento de que alguns dos serviços desta infração são em verdade preparatórios (TC CPE SOLUCIONTS), destacou o pronunciamento dos autuantes , que ao transcreverem descrição do serviço feita pela empresa, concluíram tratar-se de um serviço de comunicação com fornecimento de material para sua viabilização, cobrado em separado, embora vinculado a uma única razão. Reiterou a Decisão quanto à infração anterior, finalizando que é devida a cobrança do imposto neste caso. Novamente, rejeitou o pedido de diligência fiscal, com fulcro no art. 147, I, “a”, também do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos foram suficientes para decidir a presente lide. Manteve a autuação para a infração 3.

Observou que o argumento quanto a serem os serviços autuados preparatórios (instalação, habilitação, adesão, ativação, disponibilidade, configuração e transferência de titularidade) encontra-se presente nas infrações 4,5 e 10. Entendeu que o imposto é exigível , uma vez que se trata de um serviço de comunicação, albergada a cobrança pelo art. 2.º, III, da LC 87/96 quando dispõe como devida a tributação sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação realizados “por qualquer meio e de qualquer natureza”.

Quanto a infração 6 (serviços prestados através de microondas, etc) adotou o entendimento que a disponibilização remunerada de aparelhos é parte integrante do serviço de comunicação, sendo tributável. No que se refere aos serviços, entendeu que esta questão é pacífica neste CONSEF, que tem prolatado decisões pela procedência da autuação, em virtude da previsão legal no sentido de abranger, como serviço tributável de comunicação, todas as facilidades adicionais que aperfeiçoem ou agilizem o processo de comunicação. Pelas razões expostas, manteve este item.

No que se refere à infração 7 (identificador de chamada, bloqueio, DVI, habilitação, serviços suplementares e adicionais, ligação para celular VC1, VC2, VC3, DDD, 0300, etc), serviços

denominados de “facilidades” adicionais por otimizarem ou agilizarem o processo de comunicação, resta provado nos autos que o autuado não os oferecia à tributação, muito embora sejam considerados como tributados pelo ICMS, de acordo com o disposto nos artigos 2º, III (Lei Complementar nº 87/96), 1º, III, e 2º, VII (da Lei nº 7.014/96), 1º, III, § 2º, VII, 4º, I, §§ 1º e 4º (do RICMS-BA). Entendeu que agiram acertadamente os autuantes, razão pela qual procede a autuação quanto a esta infração.

Como mencionamos no início deste nosso relatório o contribuinte através dos seus advogados interpõe o presente Recurso Voluntário e cabe-nos apresentá-lo de forma resumida.

Após transcrever a “descrição das infrações” diz ter reconhecido parcialmente a procedência do lançamento pagou parte do débito (doc. 4) correspondente a integralidade das infrações 1 e 8 e parte das infrações 2, 3, 5, 7 e 8, conforme planilha apresentada.(Doc. 5).

Observou que o referido pagamento não inclui o acréscimo decorrente do aumento artificial da base de cálculo do ICMS (“gross up”). Em seguida praticamente repete o já aduzido quando da impugnação onde sustentou que todas as infrações tiveram como embasamento legal no Convênio ICMS 69/98 e que por isso mesmo considerou como ilegítimo este fundamento razão pela qual requer novamente a improcedência do lançamento de ofício. Volta a afirmar que o ICMS COMUNICAÇÃO somente incide quando há uma efetiva transmissão de mensagem do emissor ao receptor, por um terceiro contratado para prestar o serviço de comunicação. Anota outra vez que atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, mas que não envolvem a consecução de uma efetiva relação comunicativa fogem à hipótese de incidência do mencionado imposto. Ressaltou que atividades previstas pelo Convênio ICMS 66/98(habilitação, serviços suplementares e facilidades adicionais) não são fatos geradores do imposto em exame. Cita e transcreve trechos de comentários feitos por Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, Aires Barreto e Eduardo Botallo sobre o assunto de onde voltamos a destacar: *“a habilitação, a adesão, a ativação, a disponibilidade, a assinatura e a utilização dos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação absolutamente não tipificam serviços de comunicação tributáveis por meio de ICMS. São apenas providências que viabilizam o acesso do usuário potencial ao serviço público de telefonia”*. *“As atividades acessórias (tarefa-meio), como as de utilização ou disponibilização de equipamentos, são essenciais à atividade-fim de prestação do serviço de comunicação, nela se incluindo, indissociavelmente. Assim, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência do ICMS. Constitui errônea jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades-meios necessárias à prestação em tela, como se fossem serviços de telecomunicações parciais”*.

Entende que a própria Decisão corroborou com a tese esposada quando afirmou *“que não se pode prestar serviços de telecomunicações sem o auxílio de equipamentos que nada mais são que os meios físicos por onde os dados trafegam”*. *“No entanto, apesar de partirem de premissa correta, concluíram os julgadores pela incidência do tributo, ao argumento de que o acessório segue a sorte do principal.”* E concluem: *“ora se o serviço conexo é o meio para a execução do serviço de comunicação(condição, instrumento, caminho,etc) deve-se inferir que as atividades condicionantes à execução do serviço não devem ser tributadas, pois são diversas daquela considerada principal, que é a única sujeita à tributação pelo ICMS-Comunicação”*.

Volta a informar que a questão já está pacificada no STJ que declarou ilegítima, à unanimidade, toda cláusula primeira do Convênio ICMS 66/98, transcrevendo ementa com o teor referido, bem como voto do Ministro Relator no Recurso Especial nº 402.047/MG decidido na Primeira Turma daquele Tribunal Superior. Observa que tal entendimento tem sido seguido pelas Turmas de Direito Público do próprio STJ a exemplo do REsp. nº 680.831, cuja ementa e parte do voto transcreve, no qual se reconhece a ilegitimidade de toda a Cláusula primeira do Convênio 69/98. Volta a mencionar seu entendimento que como uma das citada decisões trata de habilitação, abarca por consectário lógico os valores pagos à título de ativação (outra denominação da habilitação), programação e demais atividades meramente preparatórias, anteriores à efetiva comunicação.

Reproduziu novamente o art. 4º, I e §1º do RICMS (Decreto nº 6284/97), concluindo que a ocorrência do fato gerador do ICMS na prestação de serviço de comunicação é condicionada a efetividade e a onerosidade do serviço prestado. Salientou outra vez que os serviços intitulados de sistema microondas, identificador de chamadas e bloqueio não atraem a incidência do ICMS. Isto porquê não são serviços de comunicação, entendido assim 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. Volta a frisar que estes apenas acrescentam ao serviço de telecomunicações novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenagem, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Vislumbrou incoerência na autuação, já que a Lei Geral de Telecomunicações, Lei nº 9.472/97 que dá embasamento ao lançamento de ofício definiu os serviços mencionados como de Valor Adicionado (SVAs), apartados dos serviços de telecomunicações, sendo seguida pela ANALTEL, através da Resolução nº 73/1998.

Reiterou novamente a inexigibilidade do ICMS incidente sobre serviços de valor adicionado, citando decisões do STJ e do STF neste sentido.

Pronuncia-se mais uma vez pela ilegitimidade do recolhimento de ICMS COMUNICAÇÃO sobre a atividade de aluguel de equipamentos. Trouxe o entendimento do STF que a locação de bens móveis não é serviço. Transcreveu o art. 110 do CTN, sustentando que ao Estado não cabe alterar a definição deste instituto, com o fim de assim sobrepujar conceitos do direito privado. Ressaltou decisório do STF (RE nº 116.121-3) e lição de Misabel Derzi reconhecendo que a locação de bens móveis não pode ser considerada serviço.

Repete o exemplo já apresentado quando da impugnação, de como a empresa procede ao calcular o ICMS, asseverando mais uma vez que concorda com a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, porque assim já referendou o próprio STF, divergindo quanto à autuação que considerou como líquido o valor cobrado, adicionando a este, o imposto, obtendo-se assim um acréscimo fictício. Trouxe aos autos Parecer da lavra de Hamilton Dias de Souza entendendo como incluída na base de cálculo do ICMS COMUNICAÇÃO todos os custos (inclusive ICMS). Cita e transcreve uma outra Decisão do STJ sobre cálculo do ISS à luz do DL 406/68. Destacou que o próprio Judiciário baiano já vem acolhendo esta razão defensiva, transcrevendo trechos da primeira sentença que tratou deste assunto (ação anulatória nº. 492173-2/2004).

Entende que o indeferimento do pedido de perícia foi indevido, pois *“se cabe à Recorrente produzir prova para afastar a presunção de legitimidade dos atos administrativos, desincumbindo-se de seu ônus probatório, e isto lhe é negado, esta se criando uma hipótese de presunção absoluta dos atos administrativos sem qualquer suporte legal”*. Volta a requerer a realização de perícia com o fim de se apurar a real base de cálculo do ICMS, indicando novamente como assistente técnico a Sra. Delane Áurea Moraes, devidamente qualificado nos autos, apresentando quesitação a que pretende ver respondida pelo perito.

Pede, por fim, a reforma da Decisão para cancelar o Auto de Infração e o seu arquivamento.

A PGE/PROFIS através da sua Representante emite um Parecer opinativo onde, após adotar como Relatório o Acórdão lavrado pela 5ª JF e afirmar que o contribuinte reproduz os argumentos já apresentados quando da defesa inicial passa analisá-los e assim nós resumimos:

Da incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação: entende a Sra procuradora que a CF/88 definiu expressamente que estão sujeitas ao ICMS *“operações relativas às prestações de serviço de comunicação”* e não apenas o serviço de telecomunicação propriamente dita e a Lei Complementar nº 87/96 tratou dos fatos geradores e definindo expressamente que o imposto estadual incide sobre prestações onerosas de comunicação por qualquer meio e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Entende, assim, que o ponto crucial da questão é conceituar e definir a prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito de tributação. Em seguida trás a baila a definição de prestação onerosa com ajuda do Prof. Caio Mario da Silva Pereira de cuja obra retira o conceito: *“è oneroso o negócio que proporciona ao agente uma vantagem uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente.”* Em seguida busca na

Lei nº 9.472/97 (Lei geral das Telecomunicações) e no Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações, Decreto nº 97.057/97 as definições de serviço de telecomunicação e de comunicação. Observa que o legislador brasileiro *“seguiu uma linha de pensamento abraçada no Direito Comparado, como, v.g., no Direito Norte-americano, por intermédio da Federal Standard 1037C, que definiu comunicação como: “transferência (ou movimentação) de informação entre usuários e processos de acordo com convenções preestabelecidas”. “Ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas”*. Entende que dentro desse conceito, *“a comunicação pode se dar unilateralmente, sem que haja “resposta”, ou entre equipamentos, como ocorre no caso da utilização de “paging e de provedores de acesso”*. *“Menciona Decisão do STF que entendeu que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, sendo inclusive o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação”*. Afirma que em decorrência é possível chegar-se à conclusão que abstraindo-se a idéia de onerosidade a comunicação em si não é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS ou seja o *“simples ato de estabelecer um elemento condutor de comunicação já é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.”* Menciona com exemplo o art. 2º, III, da LC 87 que se refere a *“ampliação de comunicação de qualquer natureza”*. Cita o Prof. Roque Carraza transcrevendo texto em que ele diz que *“Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra”*.

Entende que o legislador federal cometeu um erro crasso “engendrando um conflito “real” entre normas do seu corpo legal – os artigos 60 e 61 – ao estabelecer o conceito de serviços adicionais ou complementares de Telecomunicação (espécie do gênero comunicação), excluindo-o do conceito de serviços de Telecomunicação. Identifica neste ponto as divergências de entendimento entre os Fiscos Estaduais e a tese dos contribuintes. Retoma o conceito de serviço de telecomunicação inserto na Lei Geral das Telecomunicações (Lei nº 9.742/97). Entende que por neste conceito esta incluído *“todo o conjunto de atividade a ela relacionado, o que implica, sem sombra de dúvida, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação”* e conclui: *“em sendo assim, estando, as chamadas prestações eventuais e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação, perfeitamente caracterizadas como prestação de serviço onerosas de comunicação, estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, face ao dispositivo legal acima exposto”*. Diz que apenas para argumentar o Art. 61 §1º da Lei das Telecomunicações – repise-se espécie do gênero comunicação- excluiu do conceito de serviços de telecomunicação os tais serviços adicionais ou complementares. Entende que tal Lei não poderia fazer isto sob pena de violação clara às cláusulas pétreas do princípio do pacto federativo e do devido processo legal. Propõe a seguir um breve estudo sobre o deslinde constitucional da problemática. Inicialmente realiza uma análise cronológica das normas onde aparecem o Art. 155,II, da CF/88, seguindo-se da LC 87/96 e por derradeiro a Lei das Telecomunicações em 1997. E dentro do raciocínio jurídico realizado conclui que a LC 87/96 quis alcançar todo e qualquer ato ou fato jurídico que amplie os serviços onerosos de comunicação de qualquer natureza, independente, vale ressaltar, de sua concreção ou não no mundo fenomênico. Diz ser por analogia o mesmo raciocínio empregado na hipótese de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa no bojo do ICMS.

Em seguida passa a analisar o Convênio 69/89 afirmando que o mesmo nunca criou novos fatos geradores do ICMS e tampouco alargou a base tributária do imposto. Faz breve comentário sobre o conceito de Convênio citando o art. 100 do CTN e insiste na definição do fato gerador do ICMS contido na LC 87/96 e menciona trecho da Decisão prolatada em processo judicial onde o magistrado reafirma que não houve qualquer alteração da base de cálculo do ICMS pelo Convênio 69/89. E conclui:

- a) o ICMS incide sobre serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços complementares, e por fim, todo o conjunto de atividades a eles relacionados;
- b) a exigência do imposto é incidente também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividade que agilizem ou otimizem os serviços de comunicação. Entende que a cláusula primeira do citado convênio apenas explicita o contido na LC. Diz que não como prevalecer a pretensão do autuado, pois se de um lado defende a validade conceitual do que se entende por serviço suplementar explicitado no convênio por outro discute a própria constitucionalidade do convênio.

Comenta também a respeito do art. 109 do CTN concluindo que “...o legislador buscou conferir ao ramo autônomo do Direito Tributário, a prerrogativa ou a força de dar efeitos iguais para diferentes institutos ou princípios de direito privado, inclusive por ficção jurídica, aglomerando-os em um mesmo linde conceitual”. Em sendo assim agiu corretamente o legislador complementar quando “fundiu em uma só estrutura conceitual, todo tipo de serviço ligado à perfectibilização das operações relativas à atividade de comunicação independente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar) dando-lhes efeitos jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS. E conclui que em que pese ser possível a lei das telecomunicações definir o que sejam serviços adicionais ou suplementares não foi conferido ao legislador ordinário o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos”.

Relembra o conceito doutrinário de base de cálculo para em seguida comentar a respeito da inclusão do valor do ICMS em sua própria base por expressa opção política do nosso legislador complementar. Entende que “não há que se falar em qualquer arbitrariedade do Fisco em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do Tributo Estadual, desde que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS”. E acrescenta: “... grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base imponible feita pelo legislador, sob pena de se fazer tabula rasa do comando normativo expresso da Lei Nacional do ICMS”.

Conclui seu Parecer afirmando que não “vislumbra razão para que seja atendido o pedido de diligência formulado com vistas a demonstrar o mecanismo utilizado pelo Fisco na composição da base de cálculo, pois, consoante exsurge cristalino do escrutínio dos autos, tal mecanismo não é controvertido, não sendo negado pela fiscalização que, na formatação das bases imponible, tenha adicionado, ao preço do serviço, o valor do ICMS devido. Destarte seria ociosa a realização da perícia para confirmar o que não é negado, restando assentado que a querela verificada no particular não pertine aos aspectos fáticos que circundam a questão, sendo de feição exclusivamente jurídica”.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

O foco das discussões levadas a efeito nesta e noutras decisões recai sobre o alcance ou o significado do que é um *serviço de comunicação* e seus consectários. Tentando colaborar com esta discussão, podemos realizar, como já o fizeram Estados e contribuintes, um breve estudo, nos limites do Recurso Voluntário que ora apreciamos.

Tanto uns como outros percorrem, das premissas até a conclusão, caminhos parecidos na tentativa de encontrar um entendimento que teoricamente lhe sejam mais favoráveis. Ambos inicialmente buscam delimitar o conceito de comunicação dentro da matriz constitucional do imposto estadual e prosseguem discutindo outros conceitos até alcançarem conclusões diversas. E poderíamos dizer que estabelecem um processo dedutivo semelhante com conclusões diversas: o Estado entende que todo e qualquer serviço de comunicação é tributado pelo ICMS e que

serviço de valor adicionado é serviço de telecomunicação, espécie do gênero comunicação, e como tal deve ser incluído na base de cálculo do imposto estadual. O recorrente entende a incidência sobre o serviço de comunicação, mas não considera os denominados SVAs como serviço de telecomunicação e, por conclusão, o seu valor não deve ser considerado como integrante da base de cálculo do ICMS. Essa diferença de interpretação está alimentada, *máxima venia*, por argumentos ponderáveis tanto de um lado como de outro. Há necessidade de distinguirmos os argumentos jurídicos postos. Sem desejar trazer à baila discussões teóricas sobre a argumentação jurídica, tentaremos conduzir o nosso voto pela análise daquilo que a ciência do direito denomina de argumentos institucionais buscando alcançar dentro das nossas limitações analisar os argumentos lingüísticos e sistemáticos. Considerando nos primeiros a linguagem ordinária e técnica e nos seguintes primordialmente contextuais e das decisões judiciais.

Acompanhamos o Parecer da PGE/PROFIS entremeado de notas técnicas emitidas por este mesmo órgão consultor.

A matriz constitucional do imposto define de forma expressa que estão sujeitas ao ICMS as “operações relativas às prestações de serviço de comunicação” aí incluído como espécie, dentre outros, o serviço de telecomunicação propriamente dita. Observo que no sentido lingüístico temos a “tele”, que exprime a idéia de distância o que nos obriga a supor que este tipo de comunicação deve ocorrer através do uso dos mais variados instrumentos, quais sejam o telefone, o satélite, cabos, fibras óticas, etc. Impõe-se também que ocorra transmissão, emissão ou recepção de sinais, imagens ou sons. Por seu turno a Lei Complementar nº 87/96 següido o mandamento constitucional trata dos fatos geradores e define que o imposto estadual incide sobre prestações onerosas de comunicação por qualquer meio e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Também entendo que uma das questões a ser enfrentada é a definição do que deve estar compreendido numa prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito da tributação estadual. Como diriam os estudiosos do Direito econômico, o espírito da economicidade é que justifica a incidência. Não basta a simples comunicação, é fundamental haver a prestação de “serviço”. Buscar na Lei nº 9.472/97 (Lei geral das Telecomunicações) e no Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações, Decreto nº 97.057/97 as definições de serviço de telecomunicação e de comunicação é apenas uma etapa argumentativa. Acredito também que o legislador brasileiro buscou no direito comparado noções sobre os conceitos ora discutidos trazendo para a codex brasileiro expressões que acontecem no mundo todo. Creio que chegamos a uma primeira conclusão no sentido de que o ICMS incide sobre a relação comunicativa, ou seja, sobre uma atividade que em caráter negocial fornece a terceiro, condições materiais para que ocorra a comunicação.

Entendo, inicialmente, que cabe ao legislador ordinário federal estabelecer o conceito de comunicação e telecomunicação aplicáveis à regulamentação do setor em vista das questões técnico-jurídicas, não podendo, porém estender-se às consequências tributárias que à luz do nosso Código Tributário Nacional cabe ao ente tributante. E concordamos com a PGE/PROFIS: “em que pese ser possível a lei das telecomunicações definir o que sejam serviços adicionais ou suplementares não foi conferido ao legislador ordinário o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos”.

Esta linha de argumentação jurídica nos leva a entender que cabe à Lei complementar definir a hipótese de incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação e como tal explicitar o que deve ou não ser incluído na base de cálculo do imposto. Continuamos nossa concordância com o Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que neste conceito está incluído todo o conjunto de atividade relacionado ao serviço de comunicação, o que implica computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação e com ele concluimos, estando as chamadas prestações eventuais e os serviços suplementares, bem como as facilidades adicionais disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação, perfeitamente caracterizadas como prestação de serviço onerosas de comunicação, estão, na mesma medida, inseridas no campo de incidência do ICMS, face ao

dispositivo legal acima exposto. Entendo, também, que dentro do raciocínio jurídico realizado a LC 87/96 quis alcançar todo e qualquer ato ou fato jurídico que amplie os serviços onerosos de comunicação de qualquer natureza, independente, de sua concreção ou não, no mundo fenomênico.

Os comentários sobre o Convênio 69/89 afirmando que o mesmo teria criado novos fatos geradores do ICMS ou alargado a base tributária do imposto não faz o menor sentido. Um olhar mais cuidadoso sobre esta norma complementar constatará que se trata de um mero instrumento interpretativo comum usado pelos Estados numa tentativa de harmonizar entendimentos e jamais, inclusive por respeito ao conhecimento técnico dos seus elaboradores, poderia servir para instituir novos fatos geradores, bases de cálculo, etc. matéria reservada, como sabemos, à lei ordinária. Agregar qualquer argumento com base neste Convênio é desconhecer o seu objetivo unicamente esclarecedor do que já está previsto na legislação sobre a matéria.

Uma outra argumentação do contribuinte sobre a forma de cálculo do ICMS, nos faz lembrar o conceito doutrinário, e pacificamente aceito pelo nosso excelso pretório sobre a inclusão do valor do ICMS em sua própria base por expressa como resultado por sinal, da opção política do nosso legislador complementar. Não houve como disse a Sr. procurador *“qualquer arbitrariedade do Fisco em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do Tributo Estadual, desde que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS”*. E acrescenta: *“... grassa externar que o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base impositiva feita pelo legislador, sob pena de se fazer tabula rasa do comando normativo expresso da Lei Nacional do ICMS”*.

Comungamos também da sua conclusão no sentido que não vislumbramos razão para que seja atendido o pedido de diligência formulado com vistas a demonstrar o mecanismo utilizado pelo Fisco na composição da base de cálculo, pois, *“consoante exsurge cristalino do escrutínio dos autos, tal mecanismo não é controvertido, não sendo negado pela fiscalização que, na formação da base impositiva, tenha adicionado, ao preço do serviço, o valor do ICMS devido. Destarte seria ociosa a realização da perícia para confirmar o que não é negado, restando assentado que a querela verificada no particular não pertine aos aspectos fáticos que circundam a questão, sendo de feição exclusivamente jurídica.”*

Voto, portanto, no sentido de que o Recurso Voluntário seja pelo NÃO PROVIMENTO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **281081.0007/06-0**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (TELEBAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.731.388,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS