

A. I. N° - 274068.0010/06-2
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e
ABELARDO DE ANDRADE CARDOSO
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 26/01/07

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0006-03/07

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECEITAS ORIUNDAS DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O ICMS não incide sobre comunicação, mas, sobre prestações de serviços de comunicação. O valor cobrado da locação de equipamentos a assinantes, constitui parte integrante do custo do serviço de comunicação, integrando o campo de incidência do ICMS. Infração não elidida. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/10/06, exige ICMS no valor de R\$10.421.657,71, acrescido da multa de 50%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo à prestação de serviços de comunicação escriturados nos livros fiscais próprios. Consta, na descrição dos fatos que o contribuinte entende que a locação de equipamentos necessários à prestação de serviço de comunicação, cobrada de seus assinantes e tributada pelo ISS, e a exigência fiscal está em desacordo com o disposto nos artigos 4º, § 4º e 568 do RICMS, que prevêem a incidência do ICMS na prestação desses serviços, tudo conforme Anexos I-A (Demonstrativo Resumo do ICMS a pagar) a VIII-A, correspondente a diversos serviços (faturamento do ISS IMPR 223), tendo sido excluído do total dos serviços faturados pelo ISS, os seguintes serviços: MAN - Manutenção de equipamento; IFN – Disponibilização de infra-estrutura e WFN – Disponibilização de área com infra-estrutura, bem como os serviços prestados aos órgãos do governo que estão sujeitos à não isenção do ICMS, e também dos serviços prestados às operadoras de telecomunicação relacionadas no Anexo do Convênio 126/98 (anexo VII-A). Informa ainda, que os fatos geradores a partir de 01/04/04, tiveram os seus vencimentos alterados do dia 9 para o dia 20, conforme disposto no Decreto 9.037/04 e 9.250/04 (exercício de 2005).

O autuado apresentou defesa às fls. 505 a 508, por meio de advogado legalmente constituído (fl. 516), preliminarmente, argumenta que há um equívoco por parte dos autuantes, por entender que os serviços prestados pela impugnante, tais como acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização de serviços suplementares adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, “em que pese a jurisprudência e doutrina autorizada que o ICMS-Comunicação somente incide sobre as prestações de serviços de comunicação em sentido estrito.

Acrescenta que pela capituloção da autuação, foi indicado como infração à legislação fiscal a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 e art. 4º, § 4º do RICMS/BA, e entende que o malfadado Convênio tentou ampliar ilegal e constitucionalmente à base de cálculo do ICMS, incluindo serviços que não têm qualquer relação com serviços de comunicação.

Afirma que a Constituição Federal de 1988 (CF88) atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar, por meio do ICMS, a prestação de serviço de comunicação, reservando aos Municípios competência para tributar os Serviços de Qualquer Natureza (ISS), com exceção dos serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, e de comunicação, mantidos sobre o campo de incidência do ICMS.

Cita parte de texto de autoria do professor Roque Antonio Carrazza, para reforçar o seu entendimento de que a competência tributária do ICMS fica adstrita “prestar a terceiros, em caráter negocial, serviços de comunicação, remetendo para a lei complementar (art. 146 da CF88), a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto.

Prossegue dizendo que o Convênio ICMS 66/88, regulava o ICMS antes da edição da Lei Complementar 87/96, a qual no seu artigo 2º, III estabeleceu que o ICMS incide sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio inclusive a geração, a emissão, a recepção e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, e que nos artigos 12, VII e 13, III da mencionada Lei, considera respectivamente ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que acontecerem as mencionadas atividades, determinando que a base de cálculo do imposto é, “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”.

Acrescenta que, em que pese a definição do campo de incidência na legislação pertinente, foi editado o Convênio ICMS 02/96, que ampliou a base de cálculo do ICMS-Comunicação, para incluir-lhe o valor correspondente ao respectivo preço: I- assinatura da telefonia celular, II- salto III- atendimento simultâneo, IV- siga-me V- telefone virtual. Diz que, posteriormente, revogando o Convênio 02/96, foi editado o Convênio ICMS nº 69/98, que ampliou o leque de serviços sujeitos à incidência do ICMS. Diz que desde o antigo Imposto Sobre Serviços de Comunicação (ISC), o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, já haviam firmado o entendimento de que o conceito de “serviço de comunicação”, para fins de tributação, deve ser considerado em sentido estrito, não sendo possível a inclusão, na base de cálculo do tributo incidente sobre serviços de comunicação outras atividades paralelas desempenhadas pelas empresas de telefonia.

Transcreve decisões do STF, RE 163.725-1/ES de 27/08/99, cujo Relator foi o Ministro Marco Aurélio e do STJ referente ao RESP 18.890 de 03/09/93, cujo Relator foi o Ministro Garcia Vieira, cujas decisões lhes são favoráveis (fl. 505). Entende que, não obstante já pacificada a questão nos Tribunais Superiores, com o advento da CF/88, os fiscos estaduais houveram por bem se lançarem em nova tentativa de exigir o imposto sobre prestação de serviço de comunicações, agora o ICMS, sobre hipóteses de incidências que não estavam sob sua competência (serviços adicionais, locação de equipamentos, serviços de manutenção, dentre outros), através da edição dos Convênios ICMS 02/96 e posteriormente o Convênio 69 de 1998, tentativa esta que, conforme será demonstrado, a exemplo das tentativas anteriores, também já fora rechaçada pelos Tribunais pátrios, em manifesta afronta aos princípios basilares do Direito Tributário.

Define o conceito jurídico tributário de serviço de comunicação, conforme entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho. Diz que é forçoso concluir que o processo comunicativo, segundo teóricos das comunicações e lingüistas, consiste na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada. Acrescenta que o esquema de comunicação supõe, portanto, a transmissão de mensagem, por meio de um canal, entre um emissor e um receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem. Cita o professor Aires F. Barreto e Ministro José Delgado, para fortalecer sua argumentações defensivas.

Transcreve o artigo 110 do CTN, e salienta que a jurisprudência do STF, firmou-se no sentido de proteger institutos de direito público e privado, de alterações em seus conceitos por parte da lei tributária. Declara que a obediência do direito tributário aos conceitos que lhe são estranhos, assim como a obediência explícita ao mencionado dispositivo legal, foi corroborada pelo Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, como no RE 116.772, o STF manteve a aplicação restritiva dos institutos de direito privado, ao decidir pela impossibilidade de incidir contribuição social sobre folha de salário sobre a remuneração de autônomos, já que não é empregado, não recebe salários, e, portanto, não é remunerado por meio de folha de salários. Ressalta que no âmbito da aplicação dos conceitos de direito privado pelo direito tributário, o Ministro do STF, Maurício Corrêa, se manifestou sobre a questão, dizendo que não podem ser alterados pela legislação tributária.

Declara que a taxatividade das operações de telecomunicações passíveis de integrar o serviço de comunicação objeto da competência tributária dos Estados, imposta pela Lei Complementar 87/96, é

decorrente do princípio da tipicidade fechada em matéria tributária. Salienta que não bastasse a distinção acima exposta, é interessante trazer à discussão as disposições da LGT, que consagrou expressamente a distinção entre os conceitos de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado, já anteriormente firmada no plano internacional.

Reproduz o artigo 61 do aludido diploma legal, e entende que o fornecimento de utilidades adicionais (como aquelas relativas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações), pode abranger tanto a locação de bens e equipamentos como a prestação dos mais diversos serviços de aplicativos informáticos. Ressalta que tais serviços, não sendo caracterizados como de comunicação, estão fora do alcance do ICMS-Comunicação, e no seu entendimento, somente poderão ser tributados pelo ISS, nos termos da legislação própria.

Acrescenta que, admitir a incidência do ICMS-Comunicação sobre tais serviços pelo simples fato de guardarem relação com o serviço de comunicação, com o qual não se confunde, seria permitir a usurpação da competência impositiva dos Municípios perante os Estados, o que a CF/88, e somente ela, prevê em casos excepcionalíssimos. Diz que o Convênio ICMS 69/98, alargou a base de cálculo do ICMS-Comunicação. Declara que o STJ manifestou-se expressamente sobre a impossibilidade de se exigir ICMS- Comunicação, sobre serviços de outra natureza, citando o Recurso Especial nº 402.407-MG; Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, e transcreve o teor do acórdão. Salienta que também o Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro já se manifestou sobre a questão, reproduzindo voto do Ministro Teori Albino Zavascki.

Conclui, dizendo que comprovada a regularidade do procedimento por ele adotado, a constitucionalidade e ilegalidade do Convênio ICMS 69/98, bem como a inocorrência da infração apontada pelo autuante, requer a improcedência da autuação.

Os autuantes, produzem informação fiscal (fls. 545 a 560), discorrem, inicialmente, sobre a autuação e as razões de defesa, dizendo que já existe jurisprudência firmada no contencioso do deste CONSEF, sobre a falta de recolhimento de ICMS relativo às receitas oriundas da prestação de serviços de telecomunicação, citam a decisão do julgamento relativa ao Acórdão JJF 0144-04/04 e CJF 0395-11/05, relativa ao autuado.

Destacam que o trabalho da fiscalização foi embasado em relatórios fornecidos pelo autuado, no qual constam os valores faturados no Estado da Bahia e oferecido à tributação do ISS, e que estão totalmente associados e vinculados aos serviço de telecomunicação prestado pelo autuado. Afirmam que os serviços prestados pelo autuado são imprescindíveis para que ocorra o serviço de telecomunicação entre dois pontos e que sem estes trabalhos e serviços oferecidos pelo autuado, “não haveria nenhuma possibilidade de ocorrer à prestação de serviços de telecomunicação”, tendo em vista a sua dependência e simultaneidade.

Esclarecem que o autuado segrega nas faturas emitidas para os clientes, dos serviços de telecomunicação e dos equipamentos, na tentativa de dissociar os serviços dos equipamentos oferecidos e utilizados para a concretização dos serviços de comunicação.

Ressaltam que a Lei Complementar nº 104/01, introduziu no art. 116 do CTN, o parágrafo único, que transcreveram à fl. 541, permitindo que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, observando os procedimentos estabelecidos em lei tributária. Afirmam que a divisão da prestação do serviço de comunicação praticada pelo autuado, em prestação de serviço e locação de equipamentos, tem como objetivo reduzir a carga tributária de 27% do ICMS para 5% do ISS, por meio da dissimulação das referidas prestações, à luz do mencionado dispositivo e diploma legal.

Aduzem que a infração trata da cobrança de aluguel de equipamentos que permitem a prestação do serviço de comunicação, cujo processo descrito pelo professor Paulo de Barros Carvalho justifica que para que ocorra esse processo, é necessário um canal físico para possibilitar uma conexão entre o remetente e o destinatário. Destacam que sem o canal físico, não se realiza o processo de comunicação

e consequentemente nenhuma prestação de serviço, sendo a remuneração a título de aluguel agregada ao valor da prestação do serviço e no entendimento deles, tributado pelo ICMS.

Quanto a decisões do STF e STJ citadas na defesa pelo impugnante, diz que o RE 163.725-1/ES e RESP nº 18.890, referem-se à incidência do ISS e do antigo e extinto ISC, imposto federal. Alertam que o ICMS é um outro tributo, de competências dos Estados e diverso do ISC que não foi recepcionada pela CF88. Ressaltam que os Estados e o Distrito Federal (DF) possuem autonomia tributária e não pode o defendant se fundamentar em jurisprudência de outro imposto de competência federal.

Ressaltam que o ensinamento do Prof. Aires F. Barreto e José Delgado, relativo à ampliação da base de cálculo do ICMS e transmissão de mensagens de modo oneroso, trazidos pelo impugnante não pode ser acolhido, tendo em vista que os equipamentos locados fazem parte do canal e da prestação do serviço de comunicação.

Dizem que a decisão do RE 94.580 não trata de ICMS e sim de Imposto Sobre Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI) e o aluguel de equipamento necessário ao serviços de comunicação, não se enquadra no art. 61 da LGT.

Quanto ao argumento do recorrente de que a autuação fere os art. 21, XI e 22, IV da CF88, que transcreveu à fl. 549, dizem que houve um equívoco, tendo em vista que se trata de competências da União de explorar, ou mediante autorização, conceder ou permissionar os serviços de comunicação.

Rebatem que o RESP 402.047/MG, citado na defesa, não serve como exemplo de jurisprudência, porque trata de TV a cabo.

Informam que “atualmente a empresa alterou o seu entendimento, reconhecendo a incidência do tributo e passou a recolher o ICMS sobre o aluguel de equipamentos utilizados na prestação do serviço de comunicação.

Relativamente à alegação defensiva de que ao tributar as operações de locação de equipamentos, está se usurpando a competência tributária, nos termos do art. 110 do CTN, salientam que conforme definição do professor Aires F. Barreto, a tributação recai sobre a operação final e não nas operações intermediárias e ao tributar a locação do equipamento está se tributando um dos componentes de custo da operação como um todo. Rebatem que a decisão do STF contida no RE 116.772, juntada com a defesa não configura tal problemática, pois trata de locação de serviços com locação de móveis.

Transcrevem às fls. 550 a 552, consulta a DITRI, sobre a incidência do ICMS na chamada “locação de equipamentos” para prestação de serviços de telecomunicações por empresa de telefonia fixa, cujo parecer final foi de que “aluguéis de bens móveis e equipamentos e instalação de equipamentos” não são alheios à incidência do ICMS e não fazem parte da lista de serviços do ISSQN, devendo ser recolhido o ICMS.

Ressaltam que a fiscalização se baseou em diversos relatórios do estabelecimento autuado, tendo excluído da base de cálculo os valores dos serviços que estão fora do âmbito da tributação do ICMS, inclusive, ter o recorrente grafado nos seus relatórios a nomenclatura de “aluguéis de equipamentos, instalação”.

Destacam que a atuação respalda no art. 66, § 4º do RICMS/BA, combinado com a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/88, que transcreveu à fl. 559, e que não cabe a discussão sobre a constitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, por questão de responsabilidade funcional. Aduzem que a cláusula primeira do mencionado Convênio, objetiva explicitar os serviços de valor adicionados como necessários e indispensáveis à prestação do serviço de comunicação e que no entendimento deles, não pode ser dissociado a utilização do serviço do equipamento canal da realização da prestação do serviço de comunicação.

Concluem dizendo que mediante essas considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal e pedem a procedência total da autuação.

Após a instrução do processo, foi feito juntada às fls. 570 a 583 de demonstrativos nos quais o

impugnante reconheceu parte do débito e efetuou o pagamento dos valores de R\$2.814.091,64; R\$57.430,74 e R\$3.602.352,29, utilizando os benefícios instituídos pelas Leis de nºs. 10404/06 e 10328/06.

VOTO

O Auto de Infração acusa a exigência de ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo à locação de equipamentos necessários à prestação de serviço de comunicação, cobrada de seus assinantes.

Na defesa apresentada o autuado não questionou o valor do ICMS apurado pela fiscalização, contestando apenas que os serviços suplementares adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação estão fora do campo de incidência do imposto, por entender que o ICMS-Comunicação somente incide sobre as prestações de serviços de comunicação em sentido estrito e entende que o Convênio ICMS 69/98 ampliou de forma ilegal e inconstitucional a base de cálculo do ICMS, incluindo serviços que não têm qualquer relação com serviços de comunicação.

Conforme relatado pelo autuado, a CF 88, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar, por meio do ICMS, a prestação de serviço de comunicação, remetendo para a lei complementar (art. 146 da CF88), a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto. Inicialmente, por ausência de lei específica foi firmado o Convênio ICMS 66/88, que regulava o ICMS, surgindo então a Lei Complementar 87/96, a qual no seu artigo 2º, III, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação. Também, conforme relatado na defesa a 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”. Logo, a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas 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.

Quanto às decisões do STF e STJ, cujas ementas foram transcritas à fl. 508, conforme argumentado pelos autuantes, não podem servir de fundamento jurisprudencial desta autuação pelos seguintes motivos:

- a) STF, RE 163.725-1/ES de 27/08/99: Esta decisão refere-se à demanda da exigência do ISS, relativo à “locação de aparelhos, mesas, terminais, colocação e retirada de troncos”, tendo como fundamento o art. 21 da Constituição Federal de 1969 (CF/99). Naquela época, existia o antigo Imposto Sobre Serviços de Comunicação (ISC), de competência da União, que foi extinto com a promulgação da Constituição Federal de 1988, cujos fatos geradores foram integrados ao novo imposto denominado ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Portanto, a decisão citada não guarda qualquer relação entre o ICMS ora exigido, sobre a égide do novo ordenamento tributário estabelecido pela CF88;
- b) STJ, RESP 18.890 de 03/09/93: Da mesma forma, a questão estabelecida era se as receitas provenientes de aluguéis de bens móveis, publicidade e propaganda, deveriam ser tributadas pelo ISC ou pelo ISS, durante a vigência da CF/69. Conforme apreciado anteriormente, aquela decisão refere-se a outro ordenamento jurídico tributário, visto que os fatos geradores do ISC foram incorporados ao ICMS e a nova legislação tributária possui regras próprias após a CF88, que regram a tributação dos serviços de comunicação;
- c) RESP 402.047/MG (fl. 513), citado na defesa, não serve como exemplo de jurisprudência, porque trata de taxa de adesão de TV a cabo.

Quanto ao argumento defensivo de que a autuação fere os art. 21, XI e 22, IV da CF88 (fl. 510), conforme rebatido pelo autuantes (fl. 546), houve um equívoco, haja vista que se trata de competências da União de explorar, ou mediante autorização, conceder ou permissionar os serviços de comunicação, visto que, a Carta Magna (art. 146) remeteu para a Lei Complementar (LC 87/96), a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto.

Na situação presente, verifico que as notas fiscais acostadas ao processo (fl. 66 a 503), comprovam que o autuado disponibilizou de forma remunerada, aparelhos necessários à prestação de serviço de comunicação, que são partes integrantes deste serviço, embora, cobrado em separado, sendo, portanto, tributável. Isso porque, conforme disposto no 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, 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.

O art. 60 da Lei 9.472/97, dispõe sobre a organização dos serviços de comunicações, estabelece que “o serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita à oferta de telecomunicação”. Portanto, a tributação deve recair sobre o valor da operação final do serviço e não sobre operações intermediárias, e ao tributar a locação do equipamento está se tributando um dos componentes de custo da operação de prestação de serviço de comunicação como um todo.

Concluo que existe previsão legal no sentido de abranger, como serviço tributável de comunicação, “*todas as facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação*”, como reiterada e pacificamente, vem decidindo este CONSEF em processos fiscais similares, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 046/02, CJF Nº 0131-11/06 e CJF nº 0160-12/06.

Quanto ao argumento defensivo da ilegalidade e inconstitucionalidade da Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/88, observo que o ICMS exigido está amparado nos artigos. 2º, III da Lei Complementar n.º 87/96; 1º, III, e 2º, VII da Lei nº 7.014/96 e 1º, III, § 2º, VII, 4º, I, §§ 1º e 4º do RICMS-BA. Portanto é legal a exigência do imposto.

Em relação à inconstitucionalidade da legislação tributária, não cabe a este órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da mesma, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, devendo esta questão ser discutida em outra instância.

Assim, deve-se incluir na base de cálculo do imposto os valores relativos à locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação. Ressalto que este entendimento já foi manifestado pela 4ª JJF no Acórdão 0228-04/05, cuja decisão foi mantida pela 1ª Câmara do CONSEF, conforme Acórdão 0395-11/05.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0010/06-2, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.421.657,71**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014.96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2007.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR