

A. I. Nº - 298636.0033/11-9
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET 16.11.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0280-05/11

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTADO CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20.03.2011, refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$ 1.304.310,50, relativo aos exercícios de 2009/2010, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo R\$ 430.280,32, relativa à infração 1 e R\$ 874.030,18, à infração 2, sob a acusação de “*Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.*”, sendo consignado:

1ª Infração: O autuado prestador de serviço de televisão por assinatura está deixando de recolher ICMS relativo a serviços de telecomunicações ao classificar como locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de software valores sem incluí-los na base de cálculo do ICMS. Todos os equipamentos e software necessários a execução do serviço de telecomunicação fazem parte do serviço pois são indispensáveis a execução do mesmo. O parágrafo 1º do art. 4º do RICMS/Ba define serviço de comunicação para os efeitos do Regulamento do ICMS como: O ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens através de sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de televisão por assinatura. A alínea d do inciso V do Art. 86 esclarece a correta interpretação do Regulamento do ICMS/Ba da seguinte forma: Todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem ser incluídos no preço total do serviço de comunicação. Encontra-se anexo a este Auto de Infração as Sumarizações mensais, por descrição de serviços, dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 (arquivo Item) com os valores de ICMS não recolhidos, mencionados no parágrafo anterior, destacados.

2ª Infração: O autuado cobre dos clientes serviço de assistência técnica de forma avulsa ou por intermédio dos planos de assistência denominados serviço de assistência premium ou Sky prime 24hs, estes serviços estão descritos com mais detalhes no contrato de adesão (anexo) mas o fato é que não é recolhido nenhum imposto sobre esta cobrança, os equipamentos utilizados nos serviços de televisão por assinatura podem ser cedidos em comodato, locados ou vendidos mas, em qualquer uma das hipótese, só a Sky os fornece. O contrato de adesão assinado pelo tomador do serviço obriga ao mesmo a recorrer somente a Sky sempre que houver necessidade de manutenção nos equipamentos que são imprescindíveis a realização dos serviços (cláusula 7.1, alínea c). Os equipamentos decodificadores só funcionam com um cartão com chip que é introduzido no equipamento decodificador. Pelo contrato de adesão estes cartões são de propriedade da Sky e em hipótese alguma podem ser vendidos (cláusula 2.3 do contato de adesão). Do exposto está claro que o serviço de telecomunicações prestado pela Sky só se dá por concluído na saída no sinal do aparelho decodificador para a televisão do cliente, portanto é da responsabilidade da Sky garantir o envio do sinal até o aparelho televisor do cliente com padrão de qualidade e regularidade adequados a sua natureza, como estabelece o Art. 3º, inciso I, do Regulamento de Proteção e Defesa de Direitos dos Assinantes dos Serviços de Televisão por Assinatura (Anexo). A Sky não tem o direito de cobrar do cliente serviço de assistência técnica indispensável a prestação de um serviço de telecomunicações pelo qual o cliente está pagando e é dever da Sky fornecer-lo. Portanto tudo o que é cobrado ao cliente integra o valor do serviço de telecomunicações e deve ser recolhido o ICMS correspondente. Estão sendo cobrados estes valores de ICMS. (sic)

O autuado, através de seus advogados devidamente habilitados, apresenta tempestivamente sua defesa, às fls. 67 a 78 dos autos, após discorrer sobre a acusação fiscal e seus dispositivos tidos

como infringidos, aduz que a fiscalização pretende conferir caráter interpretativo às disposições do Decreto nº 12.831/11, emprestando-lhe efeitos retroativos de maneira a abarcar períodos anteriores a sua publicação. Entretanto, diz ser evidente que tal entendimento não merece guarida, tanto pelo fato de tais atividades não ensejarem, por sua própria natureza, a incidência do ICMS, quanto em virtude da impossibilidade de o agente público, por si só, conferir à norma infralegal efeitos retroativos. Alega que, a rigor, não existem leis e normas interpretativas, cuja função é típica do Poder Judiciário, do que cita ensinamento do Ministro do STF, Sr. Carlos Velloso, em estudo publicado na Revista de Direito Tributário, cuja posição já foi praticada pelo STJ, em diversas oportunidades. Assim, defende que, na verdade, ao pretender a sua aplicação a fatos pretéritos, conforme consignado no Auto de Infração, o autuante violou abertamente os princípios da irretroatividade da lei e da segurança jurídica, assim como admitir que a própria administração pública defina qual norma tem ou não caráter interpretativo, consiste em clara violação ao princípio da separação dos poderes, previstos no art. 2º da CF/88. Logo, resta imperioso que se considere a aplicabilidade do referido da alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11, conforme “nota” estabelecendo efeitos a partir de 10/05/11.

Registra, ainda, ser evidente que as receitas apontadas não se tratam de prestação de serviços de telecomunicações propriamente dito e, por isso, não podem compor, em absoluto, a base de cálculo do ICMS, pois, como regra, nos termos da lei, somente a receita decorrente da prestação de serviços de telecomunicação poderá ser onerada pelo imposto, ou seja, no caso específico, aquela auferida como contraprestação do serviço de transmissão dos programas de televisão e de áudio via satélite.

Defende que o fornecimento de equipamentos e a cessão de software aos assinantes ocorrem, a rigor, antes do início da efetiva prestação de serviços de telecomunicações (DTH). Assim, quando são fornecidos à parte deste serviço, não constituem receita da prestação de serviços de telecomunicação de acordo com a legislação aplicável. Por esta razão, é ilegítima a incidência do ICMS sobre essas espécies de receita, ainda que, mediante Convênio, posteriormente internalizado, os Estados tenham estabelecido de maneira diversa, visto que tais atividades são apenas preparatórias, necessárias à prestação do serviço de telecomunicações, esta, sim, atividade-fim sujeita à incidência do imposto. Portanto, a remuneração decorrente da cessão dos equipamentos e dos softwares, a rigor, em nada tem a ver com o custo desta programação em si, devendo-se distinguir os meios técnicos necessários para que o serviço de comunicação se consuma e a comunicação em si, que são realidades absolutamente distintas.

Salienta que a discussão da incidência de ICMS sobre valores cobrados a título de atividades preparatórias à prestação de serviços de telecomunicações é antiga e data da implantação do imposto sobre os serviços de comunicação, do que sustenta ser o Convênio ICMS nº 20/11, que visa legitimar a incidência do ICMS sobre os valores cobrados a título de cessão de equipamentos no contexto da prestação de serviços de televisão por assinatura, uma flagrante violação ao quanto estabelecido pelo CTN. Cita doutrina e jurisprudência.

Diz ser ainda mais evidente quando se tratam de exigências de ICMS decorrentes da cessão de softwares realizada pela impugnante aos assinantes baianos, pois essa atividade, a rigor, consiste em prestação de serviço sujeita ao ISS, conforme previsão expressa no art. 1º, § 2º, da LC nº 116/03, além do subitem 1.05 da Lista Anexa que prevê a incidência do ISS sobre os serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Em seguida, quanto à infração 02, relativa às exigências decorrentes da não inclusão na base de cálculo do ICMS de valores cobrados dos assinantes a título de assistência técnica, o autuado aduz que, tal qual já exposto no tópico anterior, é evidente que as receitas apontadas pela fiscalização não se tratam de receitas oriundas da prestação de serviço de telecomunicação propriamente dito, não podendo compor a base de cálculo do ICMS, por se tratarem de atividades específicas distintas, sujeitas à incidência exclusiva do ISS, do que cita o art. 1º, § 2º, da LC 116/03, além do subitem 14.02 da Lista Anexa, na qual prevê a incidência do ISS sobre os serviços de assistência técnica. Cita decisão do STJ.

Por fim, pede o cancelamento das exigências formalizadas no Auto de Infração.

O autuante, na informação fiscal à fl. 128 dos autos, em relação à infração 01, aduz que o ICMS está sendo cobrado com base no art. 4º do RICMS/BA, uma vez que o cliente ao entrar em contato com a Sky para ter a transmissão da programação num ponto adicional agenda a visita do técnico da Sky que comparece a residência do cliente e instala o aparelho decodificador, que a Sky alega apenas locar, conectando-o a antena que recebe o sinal enviado pela Sky via satélite e ao aparelho televisor do cliente e, em seguida, o aparelho decodificador é configurado para transmitir a programação no televisor do cliente, conforme o pacote de canais contratado. Logo, toda uma estrutura é instalada e configurada para que se preste um serviço de televisão por assinatura via satélite. Registra que no momento em que o aparelho decodificador recebe o sinal via satélite e o transmite ao televisor, possibilitando a reprodução da programação, está ocorrendo uma prestação de serviço de telecomunicações e, em consequência, o fato gerador do ICMS, conforme estabelece o art. 4º do RICMS/BA. Sustenta que o aparelho decodificador e o software são recursos tecnológicos necessários à execução da prestação do serviço de televisão por assinatura via satélite, sem os quais o serviço não pode ser prestado.

Defende que a alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA não cria um novo fato gerador para incidência do ICMS, visto que o fato gerador já está estabelecido no art. 4º do RICMS/BA. Logo, o fato gerador ocorre independente da existência da referida alínea, pois é perfeitamente possível chegar a uma correta interpretação do RICMS para o caso em questão, como foi demonstrado, sem a necessidade de se referir à alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA. Assim, entende que o autuado está se utilizando de um artifício para não recolher o ICMS devido, pois é um direito legítimo da Fazenda Estadual cobrá-lo.

Quanto à infração 2, ressalta que a Lista de Serviços sujeitos ao ISS, anexa à LC 116/2003, que dispõe sobre o imposto de serviços de qualquer natureza (ISS), no seu item 14 faz referência a “serviços relativos a bens de terceiros”, logo, a incidência do ISS ocorre quando a assistência técnica, incluída no subitem 14.02, for realizada em bens de terceiros. Salienta que a Sky cobra dos clientes serviços de assistência técnica realizados em seus próprios equipamentos, o que fica claro não se tratar de um caso de incidência do ISS.

Portanto, é dever da Sky manter o correto funcionamento de todos os equipamentos necessários a prestação do serviço sem custos adicionais para o tomador de serviço, ainda mais que, por força do contrato de adesão, o cliente não pode providenciar assistência técnica que não seja a fornecida pela Sky. Sendo assim, os custos de manutenção dos equipamentos são de responsabilidade da Sky e não do cliente.

Registra que a Sky cobra dos clientes mensalmente o Prime 24 horas e a Assistência Prêmio, cujos valores são de R\$ 19,00 e R\$ 12,00, respectivamente, para que tenham direito a assistência técnica nos equipamentos de propriedade da Sky, caso precisem algum dia, para que possam continuar recebendo a programação pela qual já pagam.

Esclarece que tais valores, cobrados indevidamente como assistência técnica, oneram o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, devendo constituir da base de cálculo do imposto.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 20.03.2011, para exigir do sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 874.030,18, relativo às prestações de serviços de comunicações tributadas, porém escrituradas como não tributadas, nos exercícios de 2009 e 2010, conforme demonstrado às fls. 13 a 36 dos autos.

Alega o autuado que a fiscalização pretende conferir caráter interpretativo às disposições do Decreto nº 12.831/11, emprestando-lhe efeitos retroativos de maneira a abarcar períodos anteriores a sua publicação, pois, resta imperioso que se considere a aplicabilidade da alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA apenas a fatos geradores ocorridos após a publicação do Decreto nº 12.831/11, conforme “nota” estabelecendo efeitos a partir de 10/05/11.

Há de se ressaltar que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais 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. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretario da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

Portanto descabe a alegação da impugnante acima, uma vez que a previsão constante da alínea “d” do inciso V do art. 86 do RICMS/BA, no sentido de que, nas prestações de serviço de televisão por assinatura, *“todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação”*, já tinha previsão legal, tendo tal inserção, ocorrida através do Decreto nº 12.831/11, com efeitos a partir de 10/05/11, em relação à opção do contribuinte pelo benefício da redução da base de cálculo, previsto no art. 86 do RICMS/BA, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/crédito). Logo, denota-se que não se trata de efeitos retroativos à norma.

Igualmente descabe a alegação de que o fornecimento de equipamentos e a cessão de software aos assinantes são atividades preparatórias à prestação de serviços de telecomunicações, pois para a efetivação da sua prestação de serviço de televisão por assinatura via satélite se faz necessária tal estrutura (aparelho decodificador e o software), devendo a remuneração decorrente da cessão dos equipamentos e dos softwares compreenderem do campo de incidência do ICMS, conforme previsão legal acima, visto que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

Da mesma forma, devem-se incluir na base de cálculo do ICMS os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica *disponíveis*, por força do contrato de adesão, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto, não incidindo ISS por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos, conforme determina a LC 116/2003.

Diante do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0033/11-9**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.304.310,50**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA