

A. I. Nº - 298636.0041/11-1
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 07.05.2012

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0066-02/12

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. No caso, 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, bem assim, que a assistência técnica, onera o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, e devem os mesmos constituir da base de cálculo do imposto. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/09/2011, exige ICMS no valor de R\$736.398,13, com multa de 60%, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$85.003,43, na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de novembro e dezembro de 2010, conforme demonstrativo à fl. 09 e CD à fl. 48. Em complemento consta: *O autuado prestador de serviços 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 cobrados dos clientes para transmissão da programação em ponto extra, sem incluí-los na base de cálculo do ICMS. Todos os equipamentos e softwares necessários à execução do serviço de telecomunicações 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 estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

Encontra-se anexo a este Auto de Infração as sumarizações mensais, por descrição de serviço, dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 (arquivo Item) com os valores de ICMS não recolhidos, mencionados no parágrafo anterior, destacados.

2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$651.394,70, na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no período de setembro de 2006 a dezembro de 2008, novembro e dezembro de 2010, conforme demonstrativo à

fl. 10 e CD à fl. 48. Em complemento consta: Em complemento consta: *O autuado cobra dos clientes serviço de assistência técnica de forma avulsa ou por intermédio dos planos de assistência denominados serviço de assistência prêmio 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 hipóteses, só a SKY os fornece. O contrato de adesão assinado pelo tomador do serviço obriga o 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 contrato de adesão). Do exposto está claro que o serviço de telecomunicações prestado pela SKY só se dá por concluído na saída do 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 adequadas a sua natureza, como estabelece o Art. 30, inciso I, do Regulamento de Proteção e Defesa dos 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 à prestação de um serviço de telecomunicações pelo qual o cliente está pagando e é dever da SKY fornecê-lo. Portanto tudo o que é cobrado ao cliente como assistência técnica integra o valor do serviço de telecomunicações e deve ser recolhido o ICMS correspondente. Estão sendo cobrados estes valores.*

O autuado foi cientificado da autuação em 22/09/2011 através da intimação e AR dos Correios, fls.52 e 53, tendo, através de seu advogado devidamente habilitado, apresentado impugnação com base nas razões de fato e direito adiante alinhadas.

Analizando os fatos, aduz que tem como objeto social a prestação de serviços de distribuição de programas de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro por meio de transmissão direta via satélite, como consta em seu Contrato Social.

Esclarece que se trata de serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH – Direct to Home), modalidade de serviço especial de telecomunicação, regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e por outros atos normativos expedidos pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Diz que tais serviços consistem essencialmente na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes, e que nesse Estado fica, ainda, o estabelecimento que gera os sinais transmitidos via satélite captados pelos assinantes.

Em seguida, discorre sobre os fatos objeto do presente lançamento tributário, e arguiu a nulidade da autuação com base na preliminar de que o auto de infração contém vício na peça inaugural, pois não preencheu os requisitos legais indispensáveis para a constituição do crédito tributário.

Fundamenta sua arguição dizendo que as disposições do artigo 51, II, “I” do RICMS/BA indicado na autuação encerram flagrante incongruência com o demonstrativo de débito a ela anexado, que prevê a aplicação da alíquota de 25% nas prestações objeto da autuação, enquanto que nos demonstrativos de cálculo anexos ao processo consta a aplicação de 27%, tornando difícil identificar claramente qual a alíquota que a fiscalização entende aplicável ao caso.

No mérito, quanto à infração 01, referente a não inclusão na base de cálculo do imposto de valores cobrados dos assinantes a título de cessão de softwares, argui a impossibilidade de ser exigido o ICMS sobre tais valores, cobrados a título de cessão de softwares.

Salienta 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, Dr. Carlos Velloso, em estudo publicado na Revista de Direito Tributário, cuja posição, ressalta que já foi praticada pelo STJ, em diversas oportunidades. Além disso, cita ensinamento de renomado professor de direito tributário sobre a questão de que a interpretação há de ser limitada à sua função específica, e ainda o entendimento no âmbito judiciário (STJ). Assim, defende que, 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, 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, no seu entender, 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 e transcreve doutrina e jurisprudência, inclusive a Súmula nº 350 por meio da qual foi pacificado o entendimento de que a LC nº 87/96 autoriza a incidência do ICMS exclusivamente sobre os serviços de telecomunicações stricto sensu.

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.

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 presta sua informação fiscal às fls. 120 a 121, e 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

A exigência fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, relativo às prestações de serviços de comunicações tributadas, porém escrituradas como não tributadas, conforme demonstrado às fls. 09 e 10 dos autos.

Com relação à infração 01, o fulcro da autuação é que o contribuinte autuado deixou de incluir na base de cálculo do ICMS, nos meses de novembro de dezembro de 2010, os valores cobrados dos seus assinantes como contrapartida da cessão de softwares necessários para prestação dos

serviços, classificados como locação de aparelho receptor, locação de equipamentos e licenciamento de softwares.

No caso da infração 02, a exigência fiscal decorre de recolhimentos a menor do ICMS realizados no período de setembro de 2006 a dezembro de 2008, e novembro e dezembro de 2010, em decorrência da não inclusão dos valores cobrados a título de assistência técnica na base de cálculo do imposto.

Foi argüido em preliminar que o lançamento contém vício na peça inaugural, pois não preencheu os requisitos legais indispensáveis para a constituição do crédito tributário, por entender que as disposições do artigo 51, II, “I” do RICMS/BA indicado na autuação encerram flagrante incongruência com o demonstrativo de débito a ela anexado, que prevê a aplicação da alíquota de 25% nas prestações objeto da autuação, enquanto que nos demonstrativos de cálculo anexos ao processo consta a aplicação de 27%, tornando difícil identificar claramente qual a alíquota que a fiscalização entende aplicável ao caso.

Analizando tal preliminar, verifico que assiste razão ao defendente, no sentido de que conforme dispõe os dispositivos do RICMS/97, a seguir transcritos, a alíquota é de 25%.

Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:

(....)

Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

(....)

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

(...)

l) serviços de radiodifusão sonora e de som e imagem, telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura.

Contudo, verifico que nos demonstrativos às fls.09 e 10, os valores do imposto foram transportados corretamente para o demonstrativo de débito às fls.01 e 02 dos autos, cuja alíquota especificada e a base de cálculo encontrada, apesar de incorretas, nenhuma repercussão teve nos valores apurados no levantamento fiscal, os quais correspondem a 50% dos valores devidos ao Estado da Bahia, merecendo ressaltar que o sujeito passivo em momento algum de sua peça defensiva argüiu incorreção nos mesmos.

Desse modo, tendo em vista que o lançamento obedeceu ao devido processo legal, haja vista que inexistente dissonância entre a descrição dos fatos, embasamento legal, e demonstrativo de apuração do débito, rejeito as preliminares argüidas na defesa fiscal por não se enquadrar o pedido do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99, e passo a analisar o mérito da lide.

No que tange ao mérito da autuação o defendente argui a impossibilidade de ser exigido o ICMS sobre tais valores, cobrados a título de cessão de softwares, frisando 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, entendendo 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.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0280-05/11, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e o mesmo autuante, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão acima citado, (decisão unânime), cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

(....)

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 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. 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 Secretário 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.

Assim, comungando com as conclusões acima, considero correto a conclusão fiscal, uma vez 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, bem assim, que a assistência técnica, onera o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, e devem os mesmos constituir da base de cálculo do imposto.

Por fim, deixo de acatar a arguição de inconstitucionalidade suscitada pelo autuado, em relação ao Convênio ICMS nº 20/2011, já que, acorde o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0041/11-1**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$736.398,13**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo homologar-se os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR