

PROCESSO - A. I. Nº 269135.0001/11-4
RECORRENTES - TIM NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM NORDESTE S/A.
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0006-04/12
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 12/09/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/12

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de qualquer natureza. Estão compreendidos no campo de incidência os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização, bem como os assim chamados complementares ou facilidades adicionais, que agilizem ou otimizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Infração parcialmente elidida após revisão fiscal, que retirou dos demonstrativos as operações já tributadas ou não sujeitas ao ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 269135.0001/11-4, lavrado em 05/08/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$646.803,06, acrescido da multa de 60%, em razão de falta de recolhimento do imposto por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis no período de março a outubro/2009.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte não ofereceu à tributação diversas receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços a contribuintes não isentos, consoante registros dos arquivos magnéticos que foram entregues à Fiscalização conforme determina o Convênio ICMS 115/2003 [*Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica.*]

Consta, também, que a base de cálculo do imposto foi determinada consoante previsto no artigo 52 do RICMS/BA, e que a apuração foi realizada com base nos Anexos e arquivos magnéticos, na forma do mencionado Conv. ICMS 115/2003.

O Fisco acosta, às fls. 06 a 31, documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais e contábeis (fl. 28), e anexa mídia CD com descritivo de conteúdo (fls. 29 a 31).

Às fls. 02, 35 e 36 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados às fls. 01 a 28, da mídia CD e do Auto de Infração.

Por intermédio de advogado regularmente constituído (substabelecimentos às fls. 65/66), a sociedade empresária TIM Celular S/A ingressa com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 38 a 62, na qualidade de sucessora por incorporação.

Dentre outros argumentos, cita e acosta cópia de Decisão em Mandado de Segurança às fls. 94 a 96, em que o TJ/BA concede, na data de 05/03/2010, a liminar requerida pela empresa TIM, determinando que os valores cobrados a título de ICMS incidam apenas sobre a atividade-fim da impetrante, retirando do cálculo do imposto o previsto pelo Convênio nº 69/98, até julgamento final da ação.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 100 a 104, acolhendo parcialmente as alegações defensivas e retirando do demonstrativo do lançamento fiscal as cifras referentes às rubricas “assinatura mensal durante suspensão temp”, “TIM chip pdv”, “cobrança única parcela TIM chip”, “cobrança TIM chip”, “rescisão contratual”, “parcelamento promocional” e “doações”. Desse modo, a exigência fiscal foi modificada de R\$646.803,06 para R\$581.156,00 (fl. 116).

Intimado e tendo recebido cópia da Informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme comprovante de fl. 116-A, o impugnante se manifesta às fls. 118 a 121 reiterando as suas razões defensivas.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 006-04/12, às fls. 126 a 129. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descrevendo no corpo da peça inicial o ilícito tributário, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicaram o embasamento jurídico.

Igualmente, não foi identificada cobrança em duplicidade, violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

A intimação para apresentação de livros e documentos, que o defendente disse não existir, está juntada à fl. 28 dos autos.

Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto ao mandado de segurança, de acordo com o entendimento que já se pode reputar pacificado nos tribunais superiores do País, a constituição do crédito estatal não é obstada pela medida judicial, mas sim a sua execução. Coube às autoridades administrativas, para evitar os efeitos da decadência, lançar de ofício, principalmente porque na situação em exame o “mandamus” não transitou em julgado.

Nos termos dos arts. 158/159 do RPAF/99, esta Junta não possui atribuição legal para apreciar pedido de cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal. Por outro lado, a responsabilidade por sucessão não é questão em contenda na presente lide, e não deve ser apreciada na instância administrativa, a quem cabe decidir tão somente se o lançamento de ofício é procedente (total ou parcialmente), improcedente ou nulo (inclusive no caso de ilegitimidade passiva, o que não se verifica).

No mérito, os fatos são regidos pelo Convênio ICMS 115/2003, bem como pelos dispositivos legais e regulamentares abaixo citados. O Convênio dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação.

Com relação à insurgência contra a incidência do ICMS sobre serviços como atividades suplementares, atividades meio, cessão de softwares ou aplicativos (intermediação na prestação de serviços de dados) etc., não assiste razão à sociedade incorporadora, pois, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS atinente ao Auto de Infração nº 28108110016/05-1, o art. 2º, III da Lei Complementar nº. 87/1996 definiu como sujeitas ao tributo as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas de telecomunicação, subespécie daquele.

A Lei nº. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações) conceituou no caput de seu art. 60 o serviço de telecomunicação: “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação em exame não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo a sua disponibilização, estendendo-se a todo conjunto de atividades a ela relacionadas, o que implica em computar na base de cálculo do imposto as facilidades e serviços complementares, que as agilizem ou otimizem.

Tal previsão está também contida no art. 1º, III c/c art. 2º, VII da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII do RICMS/97, os quais estatuem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de qualquer natureza.

Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97 dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do imposto os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização, bem como os assim chamados complementares ou facilidades adicionais, que agilizem ou otimizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Logo, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto alguns dos valores contra os quais o dependente se insurge. Ressalto que o CONSEF vem decidindo neste sentido em processos fiscais similares, dos quais consta o próprio impugnante (ou sua incorporada) na condição de sujeito passivo, a exemplo dos Acórdãos 142-11/04 e 167-12/04.

Relativamente às rubricas “ASSINATURA MENSAL DURANTE SUSPENSÃO TEMP”, “TIM CHIP PDV”, “COBRANÇA ÚNICA PARCELA TIM CHIP”, “COBRANÇA TIM CHIP”, “RESCISÃO CONTRATUAL”, “PARCELAMENTO PROMOCIONAL” e “DOAÇÕES”, agiram com acerto os autuantes quando as retiraram do lançamento, seja porque algumas delas referem-se a operações já tributadas, seja porque outras não se sujeitam ao campo de incidência do ICMS.

Acato o levantamento de fl. 116, elaborado pelos auditores, de modo que a exigência fiscal reste alterada de R\$ 646.803,06 para R\$ 581.156,00.

Infração parcialmente elidida.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 581.156,00.

A Junta recorre de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 141 a 168, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária.

Em síntese o Recorrente inicialmente argui a tempestividade do Recurso, descreve as imputações, a informação fiscal e a Decisão de primeiro grau, e em seguida aduz que o lançamento fiscal seria nulo porque realizado sem observar o disposto no artigo 142, do CTN, que copia, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, e à apuração da base de cálculo, pelo que ele, Recorrente, teria sido prejudicado no exercício do seu direito de defesa; no que tange ao mérito da exigência fiscal, não teria deixado de recolher o ICMS que recai sobre a prestação de serviços de comunicação; ao menos a penalidade aplicada deveria ser cancelada nos termos do artigo 132, do CTN, diante da incorporação da TIM Nordeste S/A pelo oro recorrente, ocorrida em 30/12/2009.

O contribuinte discorre acerca de lançamento tributário e em seguida aduz que o Fisco teria presumido a incidência do imposto, mediante a análise que qualifica de superficial, das vias eletrônicas das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações - NFST emitidas em observância ao disposto no Convênio ICMS 115/2003, e que isto inquinaria de nulidade o Auto de Infração.

O sujeito passivo diz que a Fiscalização Estadual não teria identificado os lançamentos realizados por ele, Recorrente, nas suas NFST, a fim de confirmar se tais lançamentos efetivamente referiam-se a operações sujeitas à incidência do ICMS, e que o Fisco teria apurado a base de cálculo do imposto mediante o somatório dos valores de todos os lançamentos realizados a débito que não tinham sido considerados por ele, Recorrente, na determinação da base de cálculo do imposto estadual, para calcular o montante dos créditos tributários indicados como devidos. Diz que por esta forma de apuração o Auto de Infração seria nulo, porque ter-se-ia

configurado violação ao mencionado artigo 142 do CTN. Cita texto de jurista acerca de lançamento.

Aduz que o Convênio ICMS nº 115/2003 prevê a obrigatoriedade de as empresas emissoras de NFST – Modelo 22 discriminarem nos respectivos arquivos eletrônicos todas as cobranças por elas realizadas, bem como eventuais créditos concedidos aos seus clientes, independentemente da incidência, ou não, do imposto estadual.

O Recorrente transcreve o teor do item 6.2.3.2, do Anexo Único do aludido Convênio, sobre o tema, no qual está mencionado que todas as cobranças realizadas no documento fiscal, mesmo não sendo fato gerador do ICMS, deverá ser informado como um item do documento fiscal. Em seguida afirma que, assim, a realização de lançamento a débito na NFST por parte dele Recorrente, não materializaria a hipótese de incidência do imposto estadual, e que caberia ao Fisco ver a natureza das cobranças nas NFST, aduzindo que isto só seria possível “*em seu meio físico*”. Diz que assim o Fisco avaliaria “*a efetiva ocorrência de operações sujeitas à incidência do ICMS e, por conseguinte, eventuais lapsos incorridos no recolhimento do imposto estadual. Assim é que, no caso sob análise, a Fiscalização Estadual deveria ter analisado a primeira via das NFST, ainda que por amostragem, e a escrita contábil do recorrente, em especial o Livro Razão e os Balancetes que se prestam a identificar as rubricas e a natureza das receitas nelas registradas.*”

O contribuinte afirma que nos autos do presente processo administrativo não haveria evidência no sentido de que, durante o procedimento de fiscalização, antes da lavratura do Auto de Infração, ele, Recorrente, houvesse sido intimado a apresentar “*tais documentos contábeis e fiscais.*”

Disse que seu direito de defesa teria sido cerceado porque para se defender do lançamento fiscal teve que, no que qualifica de “curto espaço de tempo”, realizar procedimentos que diz que o Fisco não teria realizado no curso da ação fiscal, com o fito de comprovar equívoco no que chama de “presunções” adotadas pelo Fisco.

Cita decisões deste Conselho de Fazenda acerca de vício de procedimento fiscal.

Reprisa sua alegação defensiva originária acerca de que a autuação seria improcedente porque o Auto de Infração foi lavrado em virtude do não recolhimento de supostos créditos de ICMS, que recaem sobre a prestação de serviços de comunicação, os quais foram apurados a partir da análise dos arquivos a que se refere o Convênio ICMS 115/2003, nos quais se encontram registrados os espelhos das NFST emitidas pela ora recorrente ao longo do ano de 2009, a título de: (i) atividades meio e serviços suplementares, que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação; (ii) aplicativos e softwares; (iii) comercialização de mercadorias; (iv) multas; e (v) ajustes.

Discorre acerca de atividades meio e serviços suplementares.

Repete que considerável parte do lançamento impugnado refere-se às atividades meio e aos serviços suplementares que, segundo afirma, não seriam prestação de serviços de comunicação, nos termos do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, porque implicariam estabelecimento de uma relação comunicativa entre duas pessoas (emissor e receptor), e sim por serem meios de viabilização da atividade de comunicação.

O contribuinte passa a citar o que define como alguns exemplos de atividades meios e serviços suplementares registrados nas NFST a que se refere o Auto de Infração objeto do Recurso, elencando-os como:

(i) serviço de auxílio à lista telefônica: trata-se do serviço suplementar que o usuário acessa, discando o número 102 do seu aparelho telefônico, com o intuito de receber informações sobre os números de telefone de terceiros, como, por exemplo, estabelecimentos comerciais. Com efeito, esse serviço é disponibilizado pela empresa de telefonia que detém a concessão para a prestação de serviços de telefonia fixa (STFC), que, no Estado da Bahia, é a Telemar Norte Leste S/A. Por esse motivo, tem-se que a ora recorrente sequer é a prestadora do serviço de

auxílio à lista telefônica, que consiste em inequívoco serviço de informação (e não serviço de comunicação), disponível para qualquer usuário de telefonia fixa ou móvel. Evidentemente, o serviço de informação em questão somente é prestado mediante a realização de uma chamada telefônica, sendo certo que essa chamada consiste em serviço de comunicação, de modo que, quando realizada pelos seus usuários, é prestado pela oro recorrente, e, conseqüentemente, devidamente submetido à incidência do ICMS. No entanto, é claro que, para fins fiscais, o serviço de serviço de auxílio à lista telefônica (serviço de informação) prestado pela Telemar Norte Leste S/A, e sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, não se confunde com a respectiva chamada telefônica (serviço de comunicação), que deve ser tributada pelo ICMS. Diante desse cenário, cumpre destacar que os lançamentos realizados pelo recorrente em suas NFST a título de “Auxílio à Lista” e “Chamada Auxílio à Lista”, referem-se tão somente aos serviços de auxílio à lista telefônica - não tributado pelo ICMS -, sendo certo que a chamada telefônica realizada pelo usuário para acessar esse serviço de informação é devidamente submetida à incidência do imposto estadual pela oro recorrente, e descrita em outro item da NFST relacionado à prestação de serviços de comunicação;

(ii) alteração de número: trata-se da opção concedida pela oro recorrente aos seus clientes para alterar o número do seu telefone mediante o pagamento de uma quantia, sendo certo que, nesse caso, os lançamentos realizados nas NFST a esse título (“Alteração Inclusão de Número”) não têm qualquer relação com a prestação de serviços de comunicação que possa legitimar a incidência do ICMS, na medida em que não se verifica qualquer relação comunicativa nesta hipótese;

(iii) habilitação e bloqueio: os usuários de serviços de telefonia podem optar por ter acesso a determinados serviços e facilidades, tais como chamadas de longa distância, planos promocionais, bloqueio do recebimento de chamadas provenientes de determinados números de telefone; ou, por outro lado, optar pelo bloqueio de certos serviços e facilidades. Dessa forma, a habilitação e o bloqueio, por si só, não têm qualquer relação com a prestação de serviços de comunicação e, portanto, não ensejam a cobrança de débitos de ICMS. Nesse contexto, merecem destaque os seguintes lançamentos realizados pela oro recorrente em suas NFST, que possuem essa natureza: “Bloqueio de Chamadas Rec a cobrar”, “Habilitação e Bloqueio Chamadas Longa Distância”, “Habilitação Natal B Tarifa Zero com taxa”, “Habilitação Plano TIM Brasil 60”, “IR Bloqueio Chamada Originada”, “IR Bloqueio Chamada Recebida”, “Nova Bônus Tarifa Zero com Taxa” e “Troca da área TIM Casa”;

(iv) identificação de chamadas: facilidade por meio da qual os usuários recebem a informação do número do telefone daquele que realiza uma chamada em seu favor, também conhecido como bina, e é cobrado nas NFST por meio de lançamentos denominados “Identificador de Chamadas.

Fica claro, portanto, que em nenhuma das hipóteses acima poderá haver a incidência do ICMS, pois não há a prestação de serviços de comunicação, mas sim a mera atividade meio ou serviços suplementares ao próprio serviço de comunicação.

Copia decisões do STJ, datadas de 2005 e de 2006, acerca de incidência do ICMS nos serviços suplementares ao serviço de comunicação. Cita parte da Decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.805.0000-0, que aduz estar acostada aos autos, por meio da qual expressa que se reconheceu o direito dele, Recorrente, de não ser submetido à exigência de débitos de ICMS em decorrência do desenvolvimento das atividades meio e dos serviços suplementares em questão.

Afirma que considerando que essa Decisão liminar ora citada continua em vigor, ao lavrar o Auto de Infração em questão [lavrado em 05/08/2011, sobre fatos geradores de 2009] a Fiscalização Estadual teria agido em desconformidade com o que fora determinado pelo Poder Judiciário [Mandado de Segurança às fls. 94 a 96 dos autos, em que o TJ/BA concede, na data de 05/03/2010, a liminar requerida pela empresa TIM], o que entende que ensejaria o cancelamento dos respectivos lançamentos, sob pena de aplicação da multa prevista no artigo 461, “inciso IV”, do Código de Processo Civil.

Afirma que quando determinado crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa por força de Decisão judicial, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional CTN, ainda que seja facultada às Autoridades Fiscais a realização de lançamento de ofício para a constituição de tais créditos tributários com o objetivo de prevenir a decadência, não se poderia aplicar penalidades ao contribuinte, porque o não recolhimento do tributo teria decorrido de autorização judicial, pelo que não se justificaria cominação de multa por inobservância da legislação tributária. Cita Decisão do STJ sobre o tema.

Aduz que na informação fiscal de fls. 100 a 116 a Fiscalização Estadual reconheceu que a Decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.805.0000-0, impetrado por ele, Recorrente, suspendera a exigibilidade da cobrança de créditos tributários do ICMS relacionado às atividades meio e aos serviços suplementares a que se refere o Convênio ICMS nº 69/1998. Que desta forma ele, contribuinte, confia na reforma do Acórdão ora objeto do Recurso, para que todos os débitos relacionados às atividades meio e aos serviços suplementares sejam cancelados, porque não se confundiriam com a prestação de serviços de comunicação.

O contribuinte passa a explicar o que sejam “aplicativos e conteúdos” afirmando que com o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos serviços de telefonia, surgiu a possibilidade de conexão à internet diretamente dos aparelhos telefônicos, de modo que as operadoras de telefonia passaram a disponibilizar aos seus usuários o acesso a aplicativos e conteúdos a serem utilizados nos seus aparelhos telefônicos. Que, via de regra, esses aplicativos e conteúdos são obtidos pelos usuários junto às empresas que os distribuem de modo que a ele, Recorrente, caberia a tarefa de intermediar o acesso, mediante a prestação de serviços de comunicação específicos, denominados serviços de dados, e, ainda, promover a cobrança junto ao usuário pela aquisição dos aplicativos e conteúdos. Que assim, a partir do seu aparelho telefônico, o usuário acessa uma determinada página na *internet*, ou mesmo na *intranet*, na qual seleciona os aplicativos e conteúdos da sua preferência e realiza o seu *download* para, dessa forma, poder utilizá-los diretamente do seu aparelho telefônico.

Afirma que esses aplicativos e conteúdos são normalmente vídeos, músicas, toques de telefone, imagens, jogos e programas diversos, registrados nas NFST emitidas por ele, Recorrente, com as denominações: “Blackberry ilimitado”, “BlackBerry Professional”, “Blah Chat”, “E-mail + internet blackberry”, “Gestão Total”, “Serviços de jogos”, “Serviços de navegação GPS”, “Serviços de Imagens”, “Serviço LUPA”, “Serviços de Sons”, “Serviços de Vídeo”, “Serviço VAS” e “TIM TV”.

Prossegue aduzindo que, por esse motivo, o fornecimento desses programas e aplicativos, que diz que via de regra não seria realizado por ele, Recorrente, não poderia ser considerado como prestação de serviços de comunicação, sob incidência do ICMS. Que os serviços de dados necessários à realização do *download* desses softwares e aplicativos, por consistirem em serviços de comunicação, são devidamente submetidos à incidência do ICMS por ele, Recorrente. Que esses serviços de comunicação são registrados em item específicos da NFST, e não naqueles acima listados. Que os serviços de comunicação destinados à realização do *download* não se confundem com a disponibilização desses aplicativos e conteúdos de modo a atrair a incidência do imposto estadual, e que a disponibilização de aplicativos e conteúdos possui a natureza de atividade meio a que já se referira em seu Recurso, pelo que entende não deveria ser mantido o lançamento fiscal em lide, pelo que o Acórdão da JJF deveria ser reformado para cancelar os respectivos débitos de ICMS, multa e juros, com relação a esses serviços.

O contribuinte aduz que promove a comercialização de aparelhos telefônicos e cartões inteligentes (também denominados *chips*, *simcards* e *smartcards*), para incrementar o desenvolvimento da sua atividade principal, que é a prestação de serviços de comunicação. Que ao comercializar essas mercadorias emite nota fiscal com destaque do ICMS que recai sobre a operação, e que é recolhido em favor do Estado da Bahia. Que em alguns casos realiza a venda parcelada dessas mercadorias, ou mesmo somente cobra o respectivo preço em momento posterior à comercialização. Que, nessas hipóteses, as futuras cobranças relacionadas à comercialização de mercadorias acabam constando das NFST posteriormente emitidas em favor do cliente e, conseqüentemente, dos arquivos digitais previstos pelo Convênio ICMS 115/2003. Que são exemplos de lançamentos dessa natureza aqueles realizados na NFST a título de “Cobrança Única Parcela TIM Chip”, “Cobrança TIM Chip”, “Parcelamento Aparelho 12x Fidelização”, “Parcelamento Promocional” e “TIM chip PDV”.

Que, considerando que por ocasião da comercialização da mercadoria promovera o recolhimento integral do ICMS que recai sobre a operação, bem como a emissão da nota fiscal, então quando da

emissão da NFST para registro da cobrança da mercadoria, ou mesmo de determinada parcela, o respectivo valor não é novamente submetido à incidência do imposto estadual.

Que, assim, no Acórdão objeto do Recurso fora acatada a manifestação da Fiscalização Estadual e determinado o cancelamento dos débitos de ICMS lançados por meio do Auto de Infração ora impugnado, que tinham relação com a circulação de mercadoria, isto é, que estavam relacionados com os lançamentos realizados nas NFSTs a título de “Cobrança Única Parcela TIM Chip”, “Cobrança TIM Chip”, “Parcelamento Promocional” e “TIM chip PDV”, porque em tais casos não se verificara a ocorrência do fato gerador que legitimasse a cobrança de débitos de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação.

Que, porém, teria havido um equívoco quando, no Acórdão recorrido, não fora determinado o cancelamento dos débitos de ICMS relacionados a lançamentos realizados a título de “Parcelamento Aparelho 12x Fidelização”. Que tais lançamentos possuiriam a mesma natureza daqueles que foram cancelados por ocasião do julgamento de primeira instância, isto é, referem-se à circulação de mercadorias. Que assim ele, Recorrente, pede o cancelamento dos débitos de ICMS relacionados aos lançamentos realizados nas suas NFST também a título de “*Parcelamento Aparelho 12x Fidelização*”.

O sujeito passivo passa a reproduzir suas alegações defensivas originárias acerca de ajustes que afirma realizar nas faturas que emite, aduzindo que tais ajustes têm motivos diversos, e são realizados para adequar os seus valores àqueles efetivamente devidos pelos usuários. Que, por exemplo, ele, Recorrente emite NFST para o registro e cobrança de serviços de comunicação devidamente especificados no seu corpo, o que enseja o destaque e o recolhimento do ICMS que recai sobre a operação. Que em muitos casos o usuário entra em contato com o Centro de Relacionamento com o Cliente – CRC do recorrente, para apresentar reclamação relativas a cobranças indevidas (total ou parcial) constantes das NFST, de modo que, em muitos casos, a cobrança contestada é suspensa.

Que assim, depois de apurar a reclamação do cliente e considerá-la descabida, ou seja, que é devida a cobrança contestada, pode acontecer de, na próxima NFST emitida em favor deste mesmo cliente, venha a ser registrada a cobrança dos valores por ele contestados, em um lançamento realizado a título de ajuste, tal como “Ajuste Base de Cálculo de Impostos”, “Ajuste Chamadas”, “Ajuste Mensalidades / Franquias”. Que, assim, esse lançamento realizado na NFST a título de ajuste não poderia provocar novo recolhimento de ICMS, o que diz que caracterizaria recolhimento em duplicidade do imposto, pelo que deveria ser cancelado o Auto de Infração quanto a essa parte.

O Recorrente passa a novamente se pronunciar sobre a multa aplicada reprimando o seu argumento originário no sentido de que, como anteriormente citara, em virtude de supostas infrações cometidas por ele, Recorrente, a Fiscalização Estadual aplicara a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei Estadual nº 7.014/1996, que entende seria indevida, porque os débitos exigidos decorrem de supostas infrações cometidas pela TIM Nordeste S/A, que foi incorporada por ele, Recorrente, consoante documentos societários acostados à sua impugnação. Que a TIM Nordeste S/A (CNPJ/MF nº 01.009.686/0001-44) fora incorporada pela TIM Celular S/A (CNPJ/MF nº 04.206.050/0001-80), ora recorrente, em 30/12/2009. Que, nesse contexto, destacava o disposto no artigo 132, do Código Tributário Nacional - CTN, que copia. Afirma que segundo este dispositivo ele, Recorrente, na condição de incorporadora, só responderia pelos tributos, não pelas penalidades aplicadas posteriormente a essa data e que sejam decorrentes de infrações praticadas pela incorporada. Cita jurista e decisões de outros contenciosos administrativos sobre o tema. Afirma que diante da interpretação restritiva a ser conferida ao artigo 132, do Código Tributário Nacional, não lhe poderia ser imputada a penalidade prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei Estadual nº 7.014/1996.

O contribuinte conclui requerendo que seja reformado o Acórdão de primeiro grau na parte em que manteve parcialmente os lançamentos fiscais impugnados, de modo que sejam canceladas

todas as exigências fiscais a título de principal, multa, juros e atualização monetária, porque seria materialmente nulo o Auto de Infração em questão, por desrespeito ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que a Fiscalização Estadual teria deixado de identificar a ocorrência do fato gerador do ICMS, não teria identificado a matéria tributável, e teria incorrido em erro na apuração da base de cálculo, o que diz que teria prejudicado o direito de defesa dele, Recorrente; que teria realizado o recolhimento do ICMS que recai sobre os serviços de comunicação que prestara, e as atividades que ensejaram a presente autuação não poderiam ser caracterizadas como serviços de comunicação, por ausência de relação comunicativa, ou porque já teriam sido tributadas. Que, sucessivamente, com relação às penalidades aplicadas, estas deveriam ser canceladas tendo em vista o disposto no artigo 132, do CTN, considerando que ele, Recorrente, TIM Celular S/A, incorporara a TIM Nordeste S/A.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, emite Parecer às fls. 175 a 181 aduzindo que ao revés do quanto alegado pelo contribuinte como preliminar de nulidade, o processo encontra-se revestido de todas as formalidades legais, não havendo mácula que enseje uma das hipóteses do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, aduz que o inciso II do artigo 155 da Constituição da República preconiza que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, ainda que as operações se iniciem no exterior. Que assim restou expressamente definido estarem sujeitas ao ICMS as prestações de serviços de comunicação, e não apenas os serviços e telecomunicação, subespécie daquele. Que a Lei Complementar nº 87/96 tratou do assunto no inciso III do seu artigo 2º, que copia. Que, assim, o ponto crucial da questão é conceituar e definir a prestação onerosa de serviço de comunicação, para efeito de tributação. Que é necessário fazer uso da definição dada pelas normas de direito privado, observando-se o disposto no artigo 110 do CTN. Que assim dissecará a hipótese de incidência em debate para melhor facilitar a visualização da questão. Que inicia definindo o que é prestação onerosa, que é o objeto de uma obrigação cuja origem pode derivar de um contrato, declaração unilateral de vontade, atos ilícitos e, em última análise, de lei, fonte primária de todas as obrigações.

A douta Procuradora cita jurista em texto que define que é oneroso o que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspectiva. Aduz que definirá o que significa serviços de comunicação, para tanto utilizando o conceito estabelecido no Decreto nº 97.057/88 (Regulamento Geral do Código Brasileiro de Telecomunicações), como sendo “*Comunicação – Transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.*”

Expõe que este conceito, para efeito de tributação pelo ICMS, foi objeto de Acórdão em que o STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN nº 1.467-6-DF, prolatou Acórdão definindo que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer meio de comunicação, e que o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação.

A digna Procuradora prossegue expondo que a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS, e que o artigo 155 da Constituição da República, ao arrolar os serviços de comunicação em seu artigo 155, II, não se refere à comunicação propriamente dita, em seu sentido literal, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa. Que, assim, a regra matriz do ICMS é prestar serviços de comunicação, e não apenas realizar a comunicação. Cita jurista acerca do conceito de relação comunicativa.

Prossegue expondo que, assim, resta inquestionável que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação no sentido mais amplo possível abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação, ou facilitação.

Aduz que a Lei nº 9.742/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispôs, no *caput* do seu artigo 60, que “*Serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*” Que assim uma leitura, mesmo breve, desta norma, deixa absolutamente claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando ocorre a

telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, e por isto devem ser computados, na base de cálculo do ICMS, todas as facilidades e serviços complementares que agilizem, ou otimizem, o serviço de telecomunicação. Que, assim, as ditas prestações eventuais, os serviços suplementares, e as facilidades adicionais disponibilizados pelas concessionárias de serviços de telecomunicação estão perfeitamente caracterizados como prestações onerosas de serviços de comunicação, portanto estão inseridos no campo de incidência do ICMS.

Prossegue expondo que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto.

A preclara Procuradora transcreve trecho de Decisão prolatada pelo juiz titular da Nona Vara da Fazenda Pública no Mandado de Segurança nº 6.406.330/98 acerca da matéria, e conclui expondo seu entendimento no sentido de que não cabe guarida às alegações esposadas pelo Recorrente, porque está perfeitamente emoldurado, no campo de incidência do ICMS, os serviços ora discutidos, mesmo prestados de forma eventual, ou não, por conta do sentido amplo conferido a norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, conforme devidamente explicitado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

Copia a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 [*Conv. ICMS 69/98 - Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*] e aduz que trafegou corretamente o legislador complementar.

Fala que se deve entender que o processo hermenêutico se deve vincular ao texto positivado e ao contexto da norma positivada.

Cita o artigo 109 do CTN [*CTN - Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*] e expõe que tendo o CTN status de Lei Complementar, este confere ao Direito Tributário a prerrogativa, ou a força, de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado, inclusive por ficção jurídica, aglomerando-os em um mesmo linde conceitual. Que assim as “facilidades”, com são as hipóteses dos serviços objeto do lançamento, integram o campo de incidência do ICMS.

Relata que este CONSEF vem seguidamente decidindo neste sentido, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0197-12/03, CJF nº 0455-11/04 e CJF nº 0217-11/04.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os

demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo.

A alegação de que o Fisco não teria intimado o Recorrente para que este apresentasse documentos fiscais e contábeis, na ação fiscal desenvolvida antes da lavratura do Auto de Infração, colide com o teor do Termo de Intimação de fl. 28, exatamente como consta no Relatório que antecede este voto e na Decisão *a quo*.

Por outro lado, ainda que o Fisco não houvesse intimado o contribuinte a apresentar documentos impressos em papel - intimação esta que comprovadamente foi realizada – isto em nada macularia o procedimento fiscal, posto que cabe ao contribuinte declarar de forma exata todos os dados de suas operações de prestação de serviços de telecomunicação nos arquivos magnéticos previstos no Convênio ICMS 115/03, inclusive nos termos do parágrafo único de sua Cláusula Terceira, que exige que os dados dos arquivos magnéticos reproduzam fielmente os dados dos documentos fiscais emitidos, sendo cada contribuinte responsável pela exatidão dos dados que informa, consoante teor do §2º da Cláusula Sexta do mencionado Convênio ICMS 115/03.

Assinalo que labora em grave equívoco o contribuinte quando afirma, no Recurso Voluntário, que nos registros dos arquivos magnéticos que tem a obrigação de enviar ao Fisco e de entregar-lhe quando para tanto intimado, não seria necessário existir o detalhamento acerca de serem, ou não, as operações tributadas. Tal afirmativa também afronta o teor do Manual de Orientação que se constitui como Anexo Único do mencionado Convênio ICMS 115/03. Neste Manual, em diversos dispositivos, consta à exigência de que o contribuinte, ora recorrente, faça nos arquivos magnéticos a descrição minuciosa de cada operação de prestação de serviços de comunicação, sua natureza jurídica, a base de cálculo do ICMS, o ICMS apurado, os valores das operações isentas, dentre muitos outros dados ali explicitados. Portanto o Fisco corretamente fez a apuração com base nos dados que lhe foram fornecidos pelo próprio contribuinte. Se porventura houvesse algum equívoco cometido pelo contribuinte, nos arquivos que entregou ao Fisco, o que não está comprovado nos autos, o contribuinte, que teria dado causa a esta possível incorreção, não poderia invocar tal situação como causa de nulidade.

Arguições de nulidade rejeitadas.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Sigo palmilhando o mesmo entendimento já expressado nesta e em outras lides pela PGE/Profis e por este CONSEF, e observo que cronologicamente o tema do ICMS sobre serviços de Comunicação foi nacionalmente tratado no artigo 155, II, da Constituição da República; no artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96; e posteriormente na Lei Brasileira de Telecomunicações, em 1997. Assim, a norma constitucional recepcionou as normas infra-constitucionais. Embora não caiba a este contencioso analisar alegação de inconstitucionalidade de norma posta, observo que também não merece guarida à alegação recursal no sentido de que o Convênio ICMS 69/98 teria ampliado o âmbito de incidência do ICMS. Os Convênios, conforme consta no inciso IV do artigo 100 do CTN, são também normas complementares das Leis.

E conforme artigo 102 do mesmo diploma legal, “*a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.*”

Determina o artigo 2º, inciso III, da LC 86/97, que:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

A partir de tal definição de limites pela Lei Complementar, veio o Convênio ICMS 69/98 e determinou, em sua Cláusula Primeira:

"Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Nestes termos, as chamadas facilidades, ou funcionalidades, de que se vale a empresa prestadora de serviços de comunicação, para que seja possibilitado, ao seu cliente, o uso de seus serviços de comunicação, na verdade estão incluídas no campo de incidência do ICMS.

Por outro lado, ainda que não seja obrigatório que o cliente utilize equipamentos, ou facilidades, viabilizados pelo seu prestador e de serviços de telecomunicação, se deles se utiliza, em relação aos valores monetários relativos à operação de prestação de serviços de comunicação, no quanto assim se proceda, incidirá o citado imposto.

Por oportuno assinalo que inexistente, na legislação, a exigência de que “um terceiro” participe do processo de comunicação, sendo necessário, apenas, que a comunicação ocorra e este serviço seja prestado de forma onerosa para o cliente, em benefício do prestador do serviço.

Quanto aos ditos “ajustes” que o Recorrente aduz que teria feito a partir das reclamações dos seus usuários, o próprio contribuinte narra que quando o cliente reclama da conta que lhe é fornecida esta cobrança é suspensa, vindo a ser realizada se verificada a improcedência da queixa do cliente nos chamados “ajustes”. Ou seja, quando da cobrança efetiva do serviço, materializa-se a onerosidade da prestação do serviço, pelo que nesta operação do “ajuste”, em seu resultado financeiro, como cobrança de prestação de serviço de comunicação, incide o imposto tal como lançado.

Por outro lado, acerca da rubrica “parcelamento 12X Fidelização”, o contribuinte lançou estes valores na coluna “isentas/não tributadas”, mas em se tratando de venda de mercadoria, como afirma no Recurso Voluntário, obviamente incide o imposto.

Adoto como fundamento o já descrito na Decisão *a quo*, acerca da manutenção da multa aplicada, que corroboro. Assim me posiciono no sentido da manutenção da multa tal como indicada no Auto de Infração e mantida na Decisão de primeiro grau, consoante teor dos artigos 132 e 133 do CTN e 158 e 159 do RPAF/99.

Quanto ao Recurso de Ofício, as exclusões corretamente realizadas pelos autuantes foram devidamente admitidas pelo julgamento de primeiro grau, relativamente às rubricas “ASSINATURA MENSAL DURANTE SUSPENSÃO TEMP”, “TIM CHIP PDV”, “COBRANÇA ÚNICA PARCELA TIM CHIP”, “COBRANÇA TIM CHIP”, “RESCISÃO CONTRATUAL”, “PARCELAMENTO PROMOCIONAL” e “DOAÇÕES”, porque algumas delas referem-se a operações já tributadas, outras não se sujeitam ao campo de incidência do ICMS.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Em quer pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora, peço vênica para divergir do seu entendimento no que tange ao mérito da infração 1, que versa sobre o suposto recolhimento a menos de ICMS-Comunicação, nos termos a seguir expostos.

Primeiramente discordo do posicionamento trilhado durante todo o presente PAF e exarado no voto da Relatora de que A Lei Brasileira de Telecomunicações e o Convênio ICMS 69/98 podem

ser aplicados ao caso em questão. A minha repulsa a esse raciocínio é bastante simples: entendo que tais instrumentos normativos são incompetentes, por força de mandamento constitucional, para reger a incidência do ICMS-Comunicação.

A Constituição prevê no seu art. 155, II a competência para cobrar ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação da seguinte forma:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

Por seu turno, o art. 146, III, 'a' da CF determina que:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

Ou seja, segundo o lapidar art. 146, III, 'a' do texto constitucional, somente lei complementar poderá estabelecer os fatos geradores, a base de cálculo e o sujeito passivo dos impostos relacionados na própria Carta Magna.

Na combinação dessas normas, por lógica elementar, deduz-se que somente lei complementar poderá estabelecer os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do ICMS sobre prestação de serviço de comunicação.

Como resultado dessa cristalina construção jurídica, baseada na melhor interpretação normativa, houve a produção da Lei Complementar 87/96, que dispõe exaustivamente sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além de tratar de outras providências. É a conhecidíssima Lei Kandir, veículo normativo competente, consoante a nossa Carta Política, para versar quanto o ICMS-Comunicação. Portanto, ao contrário do até aqui engendrado, não são competentes para abordar sobre o fato gerador desse imposto tanto a Lei Geral de Telecomunicações, quanto, muito menos, o Convênio ICMS 69/98, pois nem lei é. Tal entendimento é pacífico nos nossos Tribunais Superiores, como se depreende na farta jurisprudência do STJ, a exemplo do RESP 754393 / DF, de relatoria do ministro Francisco Falcão, a seguir colacionada:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES.

I - "Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar." (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003.

II - Ante a evidência de que não se trata de serviço de comunicação em sentido estrito, inviável a inclusão no seu conceito do serviço de "assinatura mensal", para fins de incidência do ICMS.

III - Recurso Especial provido.

REsp 754393 / DF RECURSO ESPECIAL 2005/0087855-1 Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) T1 - PRIMEIRA TURMA - 02/12/2008 - DJe 16/02/2009." (grifos nosso).

Cabe aqui colacionar outro julgamento do STJ abraçando esse mesmo ponto de vista, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 1º DA LEI N.º 1.533/51. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. ICMS. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. ATIVIDADES MERAMENTE PREPARATÓRIAS OU DE ACESSO AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CONVÊNIO N.º 69/98, CLÁUSULA PRIMEIRA. ILEGALIDADE.

1. (omissis)

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar n.º 87/96 a cláusula primeira do Convênio n.º 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.

(REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006)". (Grifo Nosso).

Em suma, com confiança absoluta, vejo que não é cabível a aplicação da LGT (Lei Geral de Telecomunicações) e, muito menos, do Convênio ICMS 69/98 ao feito em questão, por se tratarem de veículos normativos incompetentes, consoante mandamento constitucional.

Impende mencionar também que o CTN é uma norma elaborada sobre a égide de outra matriz constitucional e, por conseguinte, algumas de suas normas já não encontram mais guarida na matriz agora vigente, ou seja, a aplicação dos artigos 100 e 102 do Código Tributário deve ser feita respeitando os novos contornos constitucionais agora reinantes.

Superada essa questão e estabelecida essa premissa sobre os corretos veículos normativos que regulam a matéria, devemos analisar o significado da expressão *"prestação de serviços de comunicação"*, pois se trata da questão central desse lançamento de ofício. Saber o que é serviços de comunicação é saber qual é o limite constitucionalmente previsto para a cobrança deste imposto pelo Estado da Bahia.

Com base em toda a argumentação tecida em linhas anteriores, percebo que tal definição da expressão *"prestação de serviços de comunicação"* só pode ser plenamente encontrada e compreendida com o estudo sistemático das normas entabuladas no art. 155, II, da CF, c/c os seus artigos 2º e 12 da Lei Complementar nº 87/96 que definem as hipóteses de incidência e os fatos geradores do ICMS-Comunicação, a seguir *"in verbis"*:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

"Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"

(...)

"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"

Pela dicção da LC 87/96 (Lei Kandir), a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá nas

prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º), efetuadas por qualquer meio (sonoro, visual, magnético, escrito, etc), sendo que tais prestações são entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação (art. 12). Quadra também apontar que, as disposições normativas estabelecidas nos artigos 2º e 12 da Lei Kandir, foram repetidas tanto pela Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 2º VII, quanto no RICMS/BA-97, no art. 1º, §2º, VII. Tais fatos não poderiam ocorrer de forma diversa, uma vez que, a competência para estabelecer a materialidade do tributo e de seu fato gerados foi outorgada à lei complementar, não podendo outras normas infraconstitucionais delimitar novos horizontes sobre essas matérias.

Deste modo, diante das normas competentes para estabelecer os limites do imposto, entendo que só teríamos a cobrança do ICMS-comunicação nos serviços considerados de comunicação propriamente ditos (atividade-fim), excluídos os serviços de natureza intermediária (atividade-meio). Em outras palavras, vislumbro que somente os serviços de comunicação imprescindíveis para a realização da transmissão entre emissor e receptor da mensagem, prestados de forma exclusiva pela empresa de telecomunicações, é que são passíveis da cobrança do ICMS.

Aliás, como abordado no relatório, a própria empresa obteve decisão liminar favorável em Mandado de Segurança para que só fossem cobrados os valores, a título de ICMS-comunicação, sobre os serviços que representem a atividade-fim da impetrante, retirando-se do cálculo os serviços adicionados pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 4º, §4º do RICMS/BA-97), até julgamento final da referida ação. Trata-se da observação e aplicação da jurisprudência do STJ citada acima, amplamente majoritária e favorável ao contribuinte, que afasta a incidência do imposto nos serviços complementares ou adicionais ao processo de comunicação.

A aplicação do Convênio ICMS 69/98 visa a as chamadas facilidades, ou funcionalidades, de que se vale a empresa prestadora de serviços de comunicação, para que seja possibilitado, ao seu cliente, o uso de seus serviços de comunicação, na verdade estão incluídas nos campos de incidência do ICMS.

Entretanto, no caso em tela, o julgador '*a quo*', assim decidiu:

Com relação à insurgência contra a incidência do ICMS sobre serviços como atividades suplementares, atividades meio, cessão de softwares ou aplicativos (intermediação na prestação de serviços de dados) etc., não assiste razão à sociedade incorporadora, pois, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS atinente ao Auto de Infração nº 28108110016/05-1, o art. 2º, III da Lei Complementar nº. 87/1996 definiu como sujeitas ao tributo as prestações onerosas de serviço de comunicação, e não apenas de telecomunicação, subespécie daquele.

A Lei nº. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações) conceituou no caput de seu art. 60 o serviço de telecomunicação: “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, o que demonstra que a prestação em exame não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas abrange até mesmo a sua disponibilização, estendendo-se a todo conjunto de atividades a ela relacionadas, o que implica em computar na base de cálculo do imposto as facilidades e serviços complementares, que as agilizem ou otimizem.

Tal previsão está também contida no art. 1º, III c/c art. 2º, VII da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII do RICMS/97, os quais estatuem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de qualquer natureza.

Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97 dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do imposto os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização, bem como os assim chamados complementares ou facilidades adicionais, que agilizem ou otimizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Logo, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto alguns dos valores contra os quais o defendente se insurge. Ressalto que o CONSEF vem decidindo neste sentido em processos fiscais similares, dos quais consta o próprio impugnante (ou sua incorporada) na condição de sujeito passivo, a exemplo dos Acórdãos 142-11/04 e 167-12/04.

Relativamente às rubricas “ASSINATURA MENSAL DURANTE SUSPENSÃO TEMP”, “TIM CHIP PDV”, “COBRANÇA ÚNICA PARCELA TIM CHIP”, “COBRANÇA TIM CHIP”, “RESCISÃO CONTRATUAL”,

“PARCELAMENTO PROMOCIONAL” e “DOAÇÕES”, agiram com acerto os autuantes quando as retiraram do lançamento, seja porque algumas delas referem-se a operações já tributadas, seja porque outras não se sujeitam ao campo de incidência do ICMS.

De plano, vislumbro a inoportuna aplicação da LGT e do art. 4º, §4º do RICMS/BA-97, alterado pela incorporação do Convênio ICMS 69/98, pelas razões susomencionadas. Ademais, toda a jurisprudência deste CONSEF, que se baseia nas mesmas normas citadas, não encontram eco na jurisprudência dos nossos Tribunais pátrios, v.g., o próprio STJ. Com a devida *venia*, conforme os argumentos já esposados acima, entendo que a interpretação trilhada por este Órgão, em diversos julgados sobre as situações açambarcadas no presente PAF, não expressam a melhor interpretação sobre a materialidade dos fatos geradores do ICMS-Comunicação, ante os dispositivos constitucionais e legais pertinentes (Lei Kandir).

Além disso, compulsando os autos, além das glosas efetuadas pelos fiscais autuantes, (“ASSINATURA MENSAL DURANTE SUSPENSÃO TEMP”, “TIM CHIP PDV”, “COBRANÇA ÚNICA PARCELA TIM CHIP”, “COBRANÇA TIM CHIP”, “RESCISÃO CONTRATUAL”, “PARCELAMENTO PROMOCIONAL” e “DOAÇÕES”), também devem ser excluídas outros itens que representam atividade-meio ou os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, bem como os assim chamados complementares ou facilidades adicionais, tais quais, no caso em lide, os denominados "Habilitação NATAL B Tarifa Zero com taxa", "Habilitação Plano TIM BRASIL 60"; "Troca de área TIM casa"; "Alteração Inclusão de Número".

Pelo exposto, voto no sentido em dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para que seja julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, declarando procedente em parte a infração 1, com a exclusão dos valores relativos a "Habilitação NATAL B Tarifa Zero com taxa", "Habilitação Plano TIM BRASIL 60"; "Troca de área TIM casa"; "Alteração Inclusão de Número".

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, em decisão não unânime, o Recurso Voluntário interpostos e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269135.0001/11-4, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$581.156,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS