

**PROCESSO** - A. I. N° 279692.0002/09-9  
**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 3<sup>a</sup> JJF n° 0029-03/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 21/09/2012

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0250-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) CRÉDITO UTILIZADO EM DUPLICIDADE. Fato demonstrado nos autos. b) FALTA DE EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO DIREITO AO CRÉDITO. Feita prova, na defesa, de parte dos documentos fiscais relativos aos créditos glosados. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. a) ERRO QUANTO À ALÍQUOTA APLICÁVEL. Fato demonstrado nos autos. b) PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Previsão legal da tributação dos serviços objeto da ação fiscal. Rejeitadas as preliminares suscitadas referente à infração 4 (nulidade e decadência). Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração n° 279692.0002/09-9, lavrado em 25/09/2009, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$6.539.014,83, acrescido da multa de 60%, em razão de quatro imputações.

O Recurso de Ofício versa sobre a Infração 2, e o Recurso Voluntário versa sobre as quatro imputações.

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais escriturados em duplicidade, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 36.463,38, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude da falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao crédito, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.467.877,85, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, em virtude da aplicação de alíquota incorreta, sendo lançado imposto no valor de R\$ 28.662,03, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 4. Recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação – prestações de serviços de telecomunicação tributáveis efetuadas como não tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.006.011,57, com multa de 60%.

O Fisco acosta, às fls. 10 a 95, documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, Termos de Intimação Fiscal acompanhados de listagens, Respostas do Contribuinte a Termos de Intimação Fiscal, cópias de correspondência eletrônica mantida entre Fisco e sujeito passivo, mídia CD (fl. 95).

Às fls. 03, 10, 21, 26, 41, 50, 58, 63, 68, 81, 86, 89, e 91 a 93, comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados ao Auto de Infração e três recibos de entrega, ao

contribuinte, de mídia CD contendo os arquivos eletrônicos da Fiscalização (fls. 91 a 93) referentes ao Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 103 a 133, anexando documentos às fls. 134 a 244.

Os fiscais autuantes prestaram informação às fls. 248 a 253, reduzindo o débito em relação à Infração 2, conforme novo demonstrativo de débito desta imputação, elaborado à fl. 251.

Às fls. 256/257, e 277/278, a 3<sup>a</sup> JJF converteu o PAF em Diligência para que o contribuinte recebesse cópia da informação fiscal, o que foi cumprido conforme documento à fl. 279/280.

O contribuinte pronunciou-se às fls. 261/262, e fls. 268 a 271, acerca da primeira Diligência, mas não se pronunciou acerca do resultado da segunda diligência, quando efetivamente recebeu a cópia da Informação Fiscal.

Na assentada de julgamento, o contribuinte manifestou-se no processo apresentado razões defensivas e juntando, às fls. 282 a 284, cópias de notas fiscais às fls. 285 a 380 (volume II). Em decorrência, às fls. 382/383 a 3<sup>a</sup> JJF deliberou no sentido de que o processo fosse retirado de pauta e convertido em Diligência à INFRAZ de origem, para que esta intimasse novamente o contribuinte, reabrindo-lhe o prazo de defesa de trinta dias para que o contribuinte apresentasse toda a documentação que embasasse suas alegações defensivas, e para que os autuantes se pronunciassem sobre a nova petição e a documentação apresentada, elaborando, caso necessário, novo demonstrativo de débito para a autuação.

A determinação foi cumprida em relação ao contribuinte, conforme documentos de fls. 385/386.

O contribuinte novamente manifestou-se às fls. 388 a 391, anexando cópias de notas fiscais às fls. 393 a 447.

Os autuantes pronunciaram-se às fls. 450 a 452, mantendo o teor da manifestação fiscal de fls. 248 a 253.

O contribuinte recebeu cópia da manifestação dos autuantes e pronunciou-se às fls. 455 a 460.

Às fls. 467/468, a 3<sup>a</sup> JJF enviou o processo em nova Diligência à INFRAZ de origem, para que fosse cumprido, pelo Fisco, o quanto determinado na solicitação de Diligência anterior, de fls. 383/383.

Os autuantes pronunciaram-se às fls. 470/471 dentre outros pontos explicando que houvera equívoco quanto da prestação da informação fiscal, porque eles autuantes, em razão do não atendimento das três intimações que fizeram ao contribuinte ainda no curso da ação fiscal (datadas de 12/05/2011; 22/05/2011, e de 02/06/2011), no sentido de que fossem apresentadas as primeiras vias das notas fiscais que comprovariam o direito ao crédito, haviam considerado as outras vias apresentadas, desobedecendo ao disposto no artigo 97, IX, do RICMS/BA, e na informação fiscal haviam reduzido indevidamente o débito lançado para a infração 02, pelo que ao constatarem então seu equívoco, restabeleciam o valor originalmente lançado no Auto de Infração para a imputação 2. Acostaram documentos às fls. 472 a 488.

O contribuinte recebeu cópia da informação fiscal e dos documentos apresentados, conforme comprovantes de fls. 489 e 489-A, e pronunciou-se às fls. 490/491, e novamente às fls. 590/591, e às fls. 722/723, aduzindo que estava atendendo à intimação fiscal recebida em 02/06/2011, acostando cópias autenticadas de notas fiscais às fls. 492 a 587, às fls. 592 a 719 e às fls. 724 a 727 (volumes III e IV).

O contribuinte novamente se pronunciou às fls. 730/731 e 738/739 pedindo prorrogação de prazo para apresentação da documentação solicitada em 23/05/2011. À fl. 743 se pronunciou apresentando relação de notas fiscais às fls. 744 a 746.

A 3<sup>a</sup> JJF, às fls. 748/749, considerando a existência de sete manifestações escritas do contribuinte e de uma manifestação oral, acompanhadas da apresentação de documentação anexada o processo, e observando a necessidade de observância das disposições normativas do RPAF/99, novamente

encaminhou o processo à INFRAZ de origem para que o contribuinte fosse novamente intimado a apresentar, e de uma só vez, a totalidade da documentação que embasasse as suas alegações defensivas, caso houvesse ainda algum documento a ser anexado ao processo. Determinou também que, em seguida, os autuantes se pronunciassem sobre o teor das manifestações defensivas do sujeito passivo e sobre a documentação por aquele apresentada elaborando, se necessário, novo demonstrativo de débito da autuação.

Os autuantes manifestaram-se à fl. 751 mantendo integralmente a autuação, nos valores originalmente lançados.

O contribuinte foi intimado e recebeu cópia de toda a nova documentação anexada ao processo, conforme documento de fl. 751, e voltou a pronunciar-se às fls. 753 a 756, mantendo suas alegações originárias.

À fl. 773/verso foi designado como Relator o digno Julgador José Bezerra Lima Irmão, em razão de a Relatora anterior não mais compor o quadro de primeira instância de julgamento deste CONSEF.

Em sessão de julgamento, o contribuinte juntou Memorial às fls. 774 a 777.

O julgamento de primeira instância, não unânime apenas em relação à Infração 04, manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0029-03/12, às fls. 778 a 787. Em seu voto assim se expressam o digno Relator e a digna Julgadora autora do Voto Vencedor:

#### **VOTO**

*O autuado alega decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos a fatos geradores anteriores a outubro de 2004, haja vista que a empresa somente foi intimada deste Auto em 14.10.09.*

*Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência poderiam ser lançados até 31 de dezembro de 2009. O procedimento fiscal foi formalizado em 25.9.09. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.*

*Quanto à reclamação de que as multas aplicadas são abusivas e que a Constituição veda o uso de tributo com efeito de confisco, cumpre dizer que as multas em questão têm previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.*

*Passo ao exame do mérito.*

*Este Auto de Infração compõe-se de quatro lançamento. O item 1º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais escriturados em duplicidade.*

*A defesa, abordando o direito ao crédito fiscal em tese, tece uma série de considerações respeitáveis em todos os sentidos acerca da não-cumulatividade, porém não aborda especificamente este ponto: o lançamento diz respeito a créditos utilizados em duplicidade. A questão não é, portanto, se o contribuinte tem ou não tem direito ao crédito relativamente às operações ou prestações objeto do levantamento, mas sim que o crédito não pode ser utilizado duas vezes. Mantenho o lançamento, pois a imputação, no caso concreto, não foi impugnada.*

*No item 2º, a fiscalização glosou crédito fiscal em virtude da falta de apresentação, pelo autuado, dos documentos comprobatórios do direito ao crédito.*

*Aqui também não se discute a legitimidade do crédito fiscal relativo às operações ou prestações objeto do levantamento, a questão consisteunicamente em saber se os documentos fiscais escriturados realmente existem. Segundo os autuantes, trata-se de 356 Notas Fiscais. Durante a fiscalização os documentos não foram apresentados. Porém foram anexadas à defesa cópias de parte dos documentos em questão (foram anexadas 47 Notas). Os fiscais refizeram o lançamento, excluindo da autuação os valores relativos aos documentos apresentados. Foi dada ciência da revisão ao sujeito passivo, e este não se manifestou. Acato o resultado da revisão. O demonstrativo do item 2º deverá ser refeito com base no quadro à fl. 251. Valor remanescente: R\$ 2.144.679,89.*

Quanto ao item 3º, a acusação é de recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, em virtude da aplicação de alíquota incorreta.

Portanto, neste caso, o cerne da imputação é este: erro na determinação da alíquota. Ao descrever o fato, no Auto, os fiscais deixaram de explicitar em que consistiu o erro, limitando-se a dizer que foi utilizada alíquota incorreta, sem dizer por que estaria incorreta e qual seria a correta. Porém nos demonstrativos às fls. 62 e 63 são indicadas as alíquotas que foram adotadas pelo contribuinte e as que segundo a fiscalização seriam as corretas.

A defesa não toca na questão. Sequer menciona esse lançamento, especificamente. Concentra toda sua argumentação nos lineamentos traçados pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/96 acerca do fato gerador do ICMS no tocante à prestação de serviços de comunicação, obviamente se reportando ao lançamento objeto do item 4º. Por conta disso, tendo em vista que o lançamento do item 3º não foi impugnado objetivamente, mantenho o lançamento.

O item 4º acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, constando na descrição do fato um adendo explicando que se trata de prestações de serviços de telecomunicação tributáveis efetuadas como não tributáveis.

A defesa sustenta que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão e ampliação de comunicação. Argumenta que a hipótese de incidência do ICMS consiste numa obrigação de fazer que pressupõe a onerosidade da prestação, a utilização de um canal entre o emissor e o receptor e a transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos. Aduz que para que haja comunicação deve haver um emissor, um receptor, um canal e uma mensagem. Lembra que a mensagem é veiculada pela empresa de telecomunicações por meio de fios ou ondas eletromagnéticas que viabilizam a transmissão e o processo de comunicação propriamente dito entre o emissor e o receptor. Desenvolve essas considerações com arrimo na doutrina, pontuando que no processo de comunicação estabelece-se um tipo de relação em que o emissor transmite mensagens a um destinatário, podendo este também transmitir mensagens ao outro participante da relação, sendo que a prestação do serviço prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, consistindo a prestação do serviço pela empresa de telecomunicações na simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens, mantendo para isso um sistema de comunicações consistentes em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc. Traça a distinção entre as atividades preparatórias e as auxiliares, argumentando que apenas as atividades diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de comunicação é que são sujeitas ao ICMS. Traz aos autos Decisão do STJ que concluiu não incidir o ICMS sobre os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98 (REsp 945037/AM). Conclui sustentando que, de acordo com o referido julgado, apenas as atividades desenvolvidas pelo prestador do serviço relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, ou seja, diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de telecomunicações, é que poderão sofrer a tributação do ICMS.

Em face da alegação do autuado de que, de acordo com o STJ, não são tributáveis pelo ICMS os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98, os fiscais, na informação, afirmaram que nenhum dos serviços autuados está dentro do Convênio ICMS 126/98, citado na defesa (habilitação, instalação, locação, etc.).

Tendo em vista a grande variedade dos tipos de serviços prestados pelas empresas de telecomunicações, os Estados firmaram o Convênio ICMS 115/03, estabelecendo em seu Anexo Único (Manual de Orientação), no item 11.5 – Tabela de Classificação do Item de Documentos Fiscais –, os grupos, códigos e tipos de serviços de telecomunicações. Esse item 11.5 foi alterado pelo Convênio ICMS 133/05, com efeitos a partir de 21.12.05. Por essa razão, no caso deste Auto de Infração deve-se levar em conta o teor do item 11.5 na redação originária.

Alguns desses serviços são tributáveis. Outros, não. Para dirimir dúvidas quanto a esse aspecto, os Estados editaram o Convênio ICMS 69/98, no qual firmaram o entendimento de que se incluem na base de cálculo do ICMS 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.

Embora o STJ tenha decidido que os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98 não são tributáveis pelo ICMS, esse convênio tem, ou pelo menos tinha, a vantagem de deixar claro o entendimento de que, para as unidades federadas que o firmaram, são ou seriam tributáveis os serviços nele especificados.

Porém os fiscais, na informação, declararam que nenhum dos serviços autuados está dentro do Convênio ICMS 126/98, “citado na defesa (habilitação, instalação, locação, etc.)”.

Ocorre que a defesa não citou o Convênio ICMS 126/98; o que ela citou foi o Convênio ICMS 69/98. Como os fiscais, após citar o convênio, acrescentaram entre parênteses a expressão “habilitação, instalação, locação,

etc.”, fica evidente que eles quiseram referir-se foi ao Convênio ICMS 69/98, pois é este que em sua cláusula primeira faz menção a acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, etc.

O equívoco dos autuantes ao se reportarem ao Convênio ICMS 126/98 fica mais evidente quando se nota que o referido Convênio ICMS 126/98 cuida de outras coisas: dispõe sobre concessão de regime especial para prestações de serviços públicos de telecomunicações.

A questão, portanto, é saber quais são os serviços, e em que consiste cada um deles, ou seja, qual a natureza dos serviços objeto deste item 4º.

No corpo do Auto os fiscais não dizem quais são os serviços. Essa falha é suprida pela especificação constante nos demonstrativos às fls. 65 a 68. Os serviços são os seguintes:

Código do Serviço	Descrição do serviço
1001	Serviço de voz
1002	TIM Torpedo Recebido
1003	TIM Torpedo Originado
1022	Adicional por Chamada
1049	Ajuste de Uso de Serviços
1052	Deslocamento
1053	Pacote de Minutos
1055	Pacote Minutos Compartilhado
112121128	Vendas Corporate a Faturar Billing
1999	Outras Occs
2059	Plano Sempre Vip BA-GBA
2094	Plano Sempre Junto BA-GBA
2100	Plano Nossa Modo BA-GBA
3052	Pct. 500 Min. Compartilhado
3057	Pct. 1000 Min. Compartilhado
3083	Sempre Exclusivo com 60 Min
3087	Pacote Vip 100
3088	Pacote Vip 200
3089	Pacote Vip 300
3090	Pacote Vip 400 Min
3091	Pacote Vip 500 Min
3092	Pacote 600 Min
3093	Pacote Vip 700 Min
311111038	Assinatura Plano Corporate
32	VC1 para Móvel Maxitel
356	Serviço Especial 0300/0500
367	Corporate Message

Está claro que os fiscais não sabiam a natureza dos serviços em questão, tanto assim que intimaram o contribuinte no sentido de explicar em que consistiam tais serviços.

O problema é que, de acordo com a intimação à fl. 71, de toda essa lista de serviços – 27 tipos –, os fiscais solicitaram esclarecimentos apenas com relação a 11 serviços. Há um serviço designado como “Outras occs”. Interpretando as explicações do contribuinte na resposta à fl. 72, esse item é utilizado para cobrança de serviços que estão no portfólio de serviços da TIM, como também são utilizados para débitos e créditos de outros serviços financeiros, tais como parcelamentos, cobranças financeiras dos aparelhos, multas, juros e outros valores financeiros, de modo que a tributação pelo ICMS depende de cada caso, ou seja, se o serviço fizer parte do portfólio de serviços da TIM, o serviço é tributável, caso contrário, como, por exemplo, em se tratando de parcelamentos, multas e juros, ele não é tributável.

Outro serviço, designado como “Vendas corporate a faturar billing”, é informado à fl. 72 que não é tributável porque se trata de cobrança financeira de valores a faturar para clientes corporativos – explicação que nada explica.

Há itens designados vagamente como “Outros serviços” ou simplesmente como “Outros”. As explicações do contribuinte encontram-se às fls. 72-73. Persiste indefinição quanto à efetiva natureza de tais serviços.

Há um serviço denominado “Ajuste de uso de serviços”. Tais “ajustes”, segundo a empresa, seriam gerados automaticamente em casos, por exemplo, de parcelamentos de débitos, doações, dobradinhas, rescisões, recuperação, espelho, desconto, bloqueio, etc., etc. Sabe-se o que seja parcelamento de débitos. Porém há dúvidas quanto ao objeto das doações. O que são dobradinhas? Em que consistem as rescisões? E o que vêm a ser recuperação, espelho, desconto e bloqueio? Tudo isso sem falar no “etc.”.

*Os demais itens dizem respeito a taxas, cobranças financeiras quando o cliente paga um valor mensal em que é possível a manutenção do aparelho em caso de defeito ou o aluguel de um aparelho, parcelamento de débitos de fatura vencida, cobrança financeira de serviço em que o cliente paga um valor mensal e em caso de perda, roubo ou defeito do aparelho, quando o aparelho é trocado ou é feito o conserto, cobrança de serviço de aluguel em que o cliente paga um valor mensal.*

*Enfim, os itens em questão envolvem situações heterogêneas, cada um requerendo detido exame. E nos autos não existem elementos que possibilitem tal exame.*

*Pelo que se depreende da leitura da informação fiscal, os autuantes não tinham certeza se esses serviços seriam tributáveis ou não, porque sequer sabiam em que consistiriam aqueles serviços, e para tirar dúvidas intimaram o contribuinte para prestar esclarecimentos. O problema é que, da extensa lista dos 27 tipos de serviços objeto da autuação, os fiscais apenas solicitaram explicações acerca de 11 itens. E mesmo em relação a estes 11 itens, afirmaram expressamente na informação fiscal que lavraram o Auto de Infração porque a resposta do contribuinte era “insólita e inédita”, e intimaram em seguida o contribuinte para apresentar as Notas Fiscais, a fim de verificarem a natureza dos serviços, porém o contribuinte não as apresentou.*

*Não foi bem assim. Em seguida à resposta do contribuinte (fl. 72) considerada “insólita e inédita”, o contribuinte não voltou a ser intimado validamente. A intimação subsequente foi feita através de “e-mail”, conforme consta às fls. 75/81. As intimações às fls. 82/86 e 87/89 estão assinadas apenas pelos autuantes, estando em branco os campos “Ciente”, em que seria colhida a assinatura do preposto do autuado.*

*Ou seja, os fiscais não cuidaram de averiguar a natureza dos serviços em questão, e lavraram o Auto de Infração para que o contribuinte, ao defender-se, provasse que o imposto seria indevido, invertendo o ônus da prova indevidamente. Nos termos do art. 142 do CTN, a fiscalização, ao efetuar o lançamento, deve fazê-lo já tendo identificado o fato. Não se admite que, na dúvida, seja lavrado o Auto de Infração, deixando para apurar se o fato é tributável ou não depois. Noutros termos, a fiscalização não pode “jogar o barro na parede” para ver se cola.*

*Sendo assim, o lançamento do item 4º é nulo, por falta de certeza e liquidez.*

*A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

#### **VOTO VENCEDOR**

*Discordo, com a devida venia, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de julgar nula a infração 04, por falta de incerteza e liquidez, pelos motivos a seguir expostos:*

*Inicialmente, observo que não cabe a este órgão julgador a declaração de ilegalidade ou constitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*De acordo com o art. 2º, inciso VII, da Lei n.º 7.014/96, o ICMS incide sobre a prestação onerosa 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, ressaltando-se que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97.*

*Quanto ao fato gerador, nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza e por qualquer processo, o art. 4º, § 4º, do RICMS/97, estabelece 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 suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.*

*No caso em exame, foi exigido o imposto correspondente às receitas obtidas pelo autuado na prestação de diversos serviços, a exemplo de: Serviço de voz, Tim torpedo, adicional por chamadas, pacote de minuto, etc.*

*Em sua impugnação, o autuado alega que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão e ampliação de comunicação. Argumenta que a hipótese de incidência do ICMS consiste numa obrigação de fazer que pressupõe a onerosidade da prestação, a utilização de um canal entre o emissor e receptor e a transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos.*

*Não acato as alegações defensivas, tendo em vista que as parcelas discriminadas no levantamento fiscal dizem respeito aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, independente do nome que o contribuinte atribua ao serviço.*

*A legislação, ao definir que se inclui na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, os valores cobrados relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais, significa dizer que se incluem*

*todas as prestações de serviços disponibilizadas pelas concessionárias de serviço de comunicação, alcançando todo e qualquer serviço oneroso, de qualquer natureza, independente de sua denominação, ou seja, os serviços de comunicação dos valores cobrados a título de "acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, ou melhor, os "serviços complementares" ou "atividade-meio" postas à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, constituem-se em serviço de comunicação, onerados pelo ICMS, vez que no seu âmbito de incidência.*

*Saliente que não ficou comprovado nos autos que houve erro nos cálculos efetuados pelos autuantes e o contribuinte não apontou equívocos quanto aos dados numéricos levantados pelo Fisco apurando os valores exigidos no presente lançamento.*

*Nas informações prestadas pelo contribuinte às fls. 72/73 dos autos constata-se que há possibilidade de existir valores referentes a parcelamento, juros e encargos financeiros cobrados aos clientes do autuado. Entretanto, o defensor deveria comprovar tais valores para que fossem excluídos do demonstrativo, haja vista que não incide o imposto sobre as referidas parcelas.*

*Ressalto que a não apresentação por parte do autuado de documentação que evidenciaria a não incidência do ICMS sobre as operações que deram lastro à exigência do imposto, tornou impossível a realização de qualquer dedução de valores que seriam indevidos. Dessa forma, o procedimento da empresa em não comprovar suas alegações não permitiu ao Fisco identificar devidamente tais operações, ou seja, o autuado não trouxe aos autos qualquer prova que desconstituísse os valores apontados pela fiscalização.*

*Do exposto, voto pela Procedência da infração 04.*

A Junta recorreu de ofício da Decisão, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 806 a 831, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária e das suas manifestações ulteriores.

Em apertada síntese, o Recorrente alega a decadência do lançamento efetuado com base em fatos geradores anteriores a outubro de 2004; o direito à compensação dos créditos em defesa do princípio da não-cumulatividade do ICMS e; a impossibilidade de cobrança de multa abusiva sob pena de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

O contribuinte prossegue dizendo ter cumprido “*rigorosamente com as solicitações e intimações que lhe foram apresentadas.*”

Copia a Ementa da Decisão *a quo* e diz que a Decisão não mereceria guarida. Discorre acerca da alegação de decadência aduzindo que foi intimada em 14/10/2009 e que se encontraria extinto o direito de constituição do crédito tributário em relação a janeiro a setembro/2005, citando dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN e decisões judiciais, concluindo assim que estas seriam “*(...) razão pela qual o presente Auto de Infração deve ser imediatamente julgado nulo, por força da previsão contida no artigo 18, §1º do Decreto Estadual nº. 7.629/99.*”

Passa a falar sobre o fato gerador do ICMS citando o art. 155, inciso II, da Constituição da República, fala sobre prestação de serviço de comunicação, e diz que “*Nesse sentido, o ICMS-comunicação só pode incidir sobre a prestação de serviços que impliquem em levar uma mensagem do emissor ao receptor, que é o processo comunicacional. Nenhuma outra atividade suplementar ou complementar se enquadra dentro do campo de competência concedido pelo Constituinte.*”

Diz que a cobrança da exigência fiscal seria ilegítima. Que foi autuado “*(...) por, dentre outras razões, ter deixado de submeter à tributação pelo ICMS em decorrência dos serviços identificados em relatório anexo à autuação.*”

Cita o art. 146, III, da Constituição da República, copia os artigos 2º e 12, VII, da Lei Complementar nº 87/96, discorre sobre os mesmos, cita juristas acerca de definição de serviço de comunicação e sobre a “obrigação de fazer”, fala que embora os serviços de comunicação sejam de competência estadual, sua regulação está pré-estabelecida em lei federal, e cita texto de jurista. Copia o artigo 21, XI, e 22, IV, 15, todos da Constituição da República Brasileira - CRB; dispositivos da Lei nº 9.472/97 - Lei Geral de Telecomunicações — “LGT”, que dispõe sobre a organização dos serviços, a criação e o funcionamento do órgão regulador.

Questiona a legalidade do Convênio ICMS 69/98, citando julgado do STJ, e outras decisões judiciais, e diz que diante do que expunha, inferia-se “que apenas as atividades desenvolvidas pelo prestador do serviço relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, ou seja, diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de telecomunicações é que poderão sofrer a tributação do ICMS, conforme previsão expressa do artigo 155, II, da CRFB/88 e do artigo 2º, da Lei Complementar nº. 87/96 e artigo 60 da LGT.”

O Recorrente passa a pronunciar-se acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS e sobre o que aduz ser “*a verdade material*”, citando o artigo 155, § 2º, I e II, da Constituição da República, discorrendo sobre este princípio constitucional. Diz que o direito à não-cumulatividade do ICMS só não se impõe nas duas hipóteses previstas na CRB, “*qual seja isenção e não incidência, a teor do mencionado art. 155, § 2º, II, da CF, o que, conforme amplamente demonstrado, não é o caso do Auto de Infração em apreço.*”

Diz que estaria sendo violado o Princípio da Legalidade. Fala sobre direito de compensação de créditos. Cita o artigo 33, IV, “a”, da Lei Complementar nº 87/96, e tece considerações a respeito. Afirma que “*Ora, o direito constitucional ao crédito do ICMS não pode ser restringido pela legislação estadual, por duas razões, insuperáveis, a saber: (i) a CRFB/88 não autoriza o legislador infraconstitucional a restringir ou mitigar o direito ao crédito do ICMS; e (ii) a Lei Complementar, de observância nacional – Lei Complementar n.º 87/96 -, não contém determinação sequer semelhante àquela contida na lei estadual utilizada como fundamento de validade da exigência fiscal questionada nestes autos.*”

Diz que no lançamento fiscal vergastado as infrações imputadas pelo suposto creditamento indevido de ICMS não suportariam um exame mais detido de sua legitimidade, porque os créditos apurados por ele, Recorrente, “*decorrem, inclusive, de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos filiais, conforme se comprova a partir das Notas Fiscais, as quais são de pleno conhecimento da fiscalização.*”

Diz que não teria “*razão o v. acórdão recorrido ao mencionar que a ora recorrente deixou de apresentar a documentação necessária para o deslinde da questão.*”

Assevera que, com o intuito de comprovar a legitimidade do crédito apurado, juntou diversas Notas Fiscais que evidenciariam a ilegalidade da autuação, prontificando-se a apresentar as Notas Fiscais, bem como toda e qualquer documentação requerida.

Descreve o que denomina de “*histórico das manifestações apresentadas pela ora recorrente*” como:

“*Às fls. 103 a 133, a ora recorrente apresentou sua Impugnação ao Auto de Infração. Em decorrência, o autuante apresentou a manifestação de fls. 248 a 253, em face da qual a ora recorrente apresentou a manifestação de fls. 282 a 284. Após a conversão do processo em diligência, a ora recorrente apresentou novas manifestações, acostadas às fls. 282/283, 388/447 e 455/460.*

Novamente intimada a se manifestar, a ora recorrente apresentou as petições de fls. 490/491, 590/491, 722/723, 738/739 e às fls. 743, todas com o intuito de comprovar a ilegalidade da presente autuação, prestando as informações solicitadas, bem como juntando aos autos as Notas Fiscais solicitadas.”

O contribuinte transcreve trecho do voto vencido da Decisão de primeiro grau, no qual o Relator se refere à imputação 4 do Auto de Infração: “*os fiscais não cuidaram de averiguar a natureza dos serviços em questão, e lavraram o Auto de Infração para que o contribuinte, ao defender-se, provasse que o imposto seria indevido, invertendo o ônus da prova indevidamente*”.

Fala sobre lançamento fiscal, dever de apresentar provas, e diz que deveria “*(...) anulada a presente autuação.*”

O Recorrente passa a insurgir-se contra a multa no percentual de 60%, e os acréscimos moratórios, aduzindo que seriam abusivos, confiscatórios; fala sobre limitações ao direito de tributar, cita o inciso IV, do artigo 150 da Constituição da República, fala sobre integridade do

patrimônio dos contribuintes; menciona decisões judiciais, inclusive do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ; cita jurista.

Conclui pedindo que seja dado provimento ao Recurso Voluntário “(...) para que seja declarado nulo o presente Auto de Infração, em razão da flagrante decadência consumada da maior parte do lançamento e, ainda, diante da correção dos créditos de ICMS apurados pela oro recorrente.”

A PGE/Profis emite Parecer às fls. 844 a 848 aduzindo que o contribuinte reprisa, em sede de Recurso, o quanto já alegado na impugnação inicial, ao mesmo tempo em que requer a nulidade do lançamento em razão de decadência da maior parte do débito e diante da correção dos créditos de ICMS. Que o contribuinte requer ainda, à fl. 858, a anulação da autuação por falta de prova do fato ilícito, no momento da lavratura do Auto de Infração.

A dourada Procuradora afirma que as argüições de inconstitucionalidade da multa devem ser rechaçadas porquanto falece ao Conselho de Fazenda a declaração de inconstitucionalidade, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, e que inclusive a alegação de afronta ao princípio constitucional de vedação do confisco não alcança as multas, que têm natureza jurídica diversa do tributo.

Diz que a preliminar de nulidade em razão de decadência merece rejeição imediata por esta 2ª CJF nos termos da legislação tributária vigente. Aduz que não ocorreu decadência, citando dispositivos do COTEB e do CTN, aduzindo que o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2004 teve início em 01/01/2005. Que o Auto de Infração foi lavrado em 25/09/2009, pelo que não ocorreu decadência.

Assevera que as infrações 1, 2 e 3 estão devidamente tipificadas e comprovadas mediante demonstrativos, notas e levantamentos fiscais elaborados com fundamento nos livros e documentos fiscais do contribuinte. Que o contribuinte não contesta o mérito dessas infrações no Recurso, limitando-se a tecer considerações genéricas sobre violação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, caráter inconstitucional das normas limitativas ao direito ao crédito do ICMS e legitimidade dos créditos fiscais em face das notas fiscais apresentadas. Que o autuante, quando da apresentação da peça defensiva, colacionou aos autos documentos fiscais, tendo sido estes considerados, o que gerou a exclusão de valores da infração 2, tendo a intimação da revisão fiscal sido encaminhada para o sujeito passivo, que não se manifestou. Que, no entanto, o Recorrente requereu a anulação sobre a infração 4, referente ao recolhimento a menos de ICMS nas prestações de serviços de comunicação, por falta de prova do fato ilícito.

A Procuradora, em seu Parecer, afirma não concordar com a incerteza ou iliquidez da infração fiscal, vez que constam nos autos os demonstrativos que listam os serviços prestados às fls. 65 a 68. Que o contribuinte foi solicitado pelo autuante, à fl. 71, a esclarecer a natureza de alguns dos serviços prestados e que, no entanto, na solicitação não foram abarcados todos os serviços constantes do levantamento, pois algumas parcelas ali discriminadas não causaram dúvidas quanto à incidência do ICMS.

Que, ademais, o Recorrente, às fls. 72/73, questiona a inclusão indevida de valores referentes a parcelamentos, juros e encargos financeiros cobrados à clientela do Recorrente sem, contudo, acostar aos autos a comprovação dos valores, o que daria ensejo à exclusão destes nos demonstrativos originais. Que não houve nulidade porque estão identificados o infrator, o fato gerador, o montante tributável e a base de cálculo. Que o artigo 66, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA, determina que a base de cálculo do ICMS, na prestação de serviço de comunicação, inclui o preço de serviço, além do próprio imposto, os valores 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 dada pelo Recorrente.

A digna Procuradora aduz, também, que o §4º do artigo 4º do RICMS/BA traz claramente que estão 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 dada.

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 às infrações imputadas.

Preliminamente, 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-lhe sido concedido, inclusive, reabertura de prazo de impugnação e tendo o sujeito passivo se pronunciado por nove vezes também quanto ao mérito neste processo.

Assinalo que a ação fiscal baseou-se nos dados fornecidos pelo contribuinte, que está obrigado aos termos definidos, em nível nacional, pelo Convênio ICMS 115/03, ratificado pelas legislações estaduais.

Ressalto que decadência não seria causa de nulidade de lançamento de ofício, e sobre as alegações recursais acerca de prazo decadencial me pronunciarei oportunamente ainda neste voto.

Em relação à não-cumulatividade do ICMS, isto é entendimento pacífico, e quanto a esta afirmação defensiva inexiste discussão.

Argüições de nulidade rejeitada.

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.

Quanto à alegação de decadência, acompanho o posicionamento da PGE/PROFIS.

Assim, a decadência foi alegada em relação a fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 25/09/2009, mas apenas em relação a fatos do exercício de 2005, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingu-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, objeto da argüição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 2005 e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2010.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 25/09/2009.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

**“VOTO**

*Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto pelo não acolhimento da alegação quanto a se ter operado a decadência.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Analisando a Infração 2, objeto de Recursos de Ofício e Voluntário, constato que o Recurso de Ofício é relativo à redução concernente à Infração 2, e observo que a redução no montante originalmente lançado deve-se a recálculo realizado pelos próprios autuantes que, verificando equívocos no lançamento realizado, diante da apresentação das notas fiscais pelo contribuinte, excluíram os valores cujos créditos fiscais foram comprovados.

Embora o Fisco venha depois a alegar que não observava que só poderia ter excluído os valores cujas primeiras vias fossem apresentadas, o que de fato se coaduna com a previsão normativa, e ainda que o contribuinte, ao contrário do que afirma, só tenha atendido às intimações fiscais de forma tardia, e não nos prazos concedidos durante a ação fiscal, constato que foram colacionados aos autos, nos volumes III e IV deste processo, vias autenticadas de notas fiscais, e que por amostragem verifiquei tratar-se de notas fiscais que foram apresentadas ao Fisco, embasando aquela exclusão realizada quando da prestação da informação fiscal. Por conseguinte, voto pela manutenção da Decisão *a quo* em relação à Infração 2, o que resulta no não provimento do Recurso de Ofício.

Contudo, o contribuinte não logrou apresentar a totalidade das notas fiscais objeto do lançamento de ofício, inclusive tendo apresentado, às fls. 724 e 727, notas fiscais com numeração totalmente ilegível, o que não possibilita sequer saber a que infração se refere.

Assim, comprovada apenas parte do direito ao crédito fiscal utilizado pelo sujeito passivo, voto no sentido do improviso do Recurso Voluntário em relação a esta imputação 2.

As imputações 1 e 3 não foram no mérito objetivamente contestadas em grau de Recurso, pelo que acompanho o entendimento exarado pela PGE/PROFIS e voto no sentido do improviso do Recurso Voluntário em relação às mesmas.

Acerca do mérito da infração 4, 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 infraconstitucionais. Embora não caiba a este contencioso analisar alegação de inconstitucionalidade de norma posta, observo que também não merece guarida a 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.

Assinalo que o artigo 4º, III, da Lei nº 7.014/96, determina o momento de ocorrência do fato gerador de prestação onerosa de serviços de comunicação, e o artigo 13, III, da mesma Lei, trata do local da desta prestação de serviço, para efeito de cobrança de ICMS. O Auto de Infração foi lavrado também em conformidade com tais dispositivos.

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 outro lado, inexiste, 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.

Voto no sentido da manutenção do julgamento *a quo* também em relação à imputação 4.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, e da irresignação quanto à forma de cálculo dos acréscimos moratórios, no qual é utilizada a aplicação da Taxa SELIC, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto à taxa SELIC, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que essa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

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

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e nulidade - Infração 4)**

Peço vênia à ilustre Relatora para discordar quanto à sua decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores anteriores a 25/09/2004.

Ainda em sede de preliminar, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência das operações ocorridas anteriormente a 30/09/2004, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 25/09/2004, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Quanto à infração 4, como bem asseverou e apontou o i. Relator de primo grau, em que pese a discussão proposta pelo Recorrente adentrar à seara doutrinária e jurisprudencial, vê-se que além da questão de ordem jurídica, a matéria em apreço envolve aspectos fáticos que envolvem a segurança do lançamento.

O fato é que dos serviços que foram objeto do lançamento, e que envolvem uma listagem de tamanho considerável – item 11.5 do Convênio ICMS 133/05, em parte são tributáveis, apenas em parte. Bem por isso o Convênio ICMS 69/98 estabeleceu que se incluem na base de cálculo do ICMS 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.

Enfim, a questão fulcral é se determinar a natureza dos serviços objeto da infração 4, de maneira a que se determine se são alcançados pelo ICMS ou não. Da análise dos autos, o que resta claro é que os autantes, quando da autuação, não conheciam ou não tinham como determinar a natureza dos serviços em questão, tanto assim que, entre outras coisas, fez referência, por exemplo, a “Vendas corporate a faturar billing”, fl. 72, que não é tributável porque se trata de cobrança financeira de valores a faturar para clientes corporativos, bem como a “Outros serviços” ou simplesmente como “Outros”, o que corrobora a tese de que a natureza dos serviços motivadores da autuação é absolutamente insegura. Ou seja, a autuação envolve itens de naturezas heterogêneas e, em alguns casos, indefinidas, o que atenta contra o direito que tem o contribuinte

de conhecer, com exatidão, do que está sendo acusado, interferindo diretamente no seu direito à ampla defesa e contraditório.

Registre-se também que a autuação como elaborada, remete à construção de uma base de cálculo que envolve, de maneira irrestrita, toda a receita da Recorrente, quer seja derivada de serviços tributáveis pelo ICMS, ou não. Pelo que disse acima, também dito pelo relator de primo grau, o rol de serviços é grande e, nem todos são alcançados pelo ICMS. Bem por isso não se pode admitir que todos os serviços da Recorrente sejam colocados na mesma vala, ou seja, os autuantes deveriam ter feito a segregação dos serviços, primeiro identificando a natureza de cada um e, segundo, estabelecendo quais seriam alcançados pelo ICMS, o que não foi feito.

Por tudo o quanto dito, vejo que não restam dúvidas quanto à insegurança do lançamento em apreço, motivo pelo qual, alinhado ao voto do i. Relator do voto vencido, entendo que é nula a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo as infrações 1, 2 e 3 como lançadas e decretando NULA a infração 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação às preliminares de nulidade e decadência quanto à infração 4, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0002/09-9, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.215.816,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência e nulidade – Infração 4) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO DIVERGENTE** (Preliminar de decadência e nulidade – Infração 4) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência e nulidade – Infração 4)

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