

A. I. Nº - 269135.0011/12-8
AUTUADO - TIM CELULAR S.A.
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JUNIOR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 22.10.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0236-04/13

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: “Bloqueio Site timnet”, “Licença de Uso Software”, “Tim Chip”, “Troca da área TIM Casa”, “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”. Serviços onerosos. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. **b)** COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. “Tim chip”, softwares diversos”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada”, “Cobrança CredCorp 200”, “cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000”, Cobrança CredCorp 35”. Não há nos autos prova da alegada escrituração em duplicidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/07/2012, reclama ICMS no valor de R\$104.281,38, imputando ao autuado a seguinte infração: “*Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados*”. Período: janeiro a agosto 2011. Multa de 60%.

Consta que o autuado não ofereceu à tributação diversas receitas de telecomunicações oriundas de prestação de serviços a contribuintes não-isentos, conforme lançado nos registros magnéticos entregues à fiscalização (Conv. 115/03), sendo a base de cálculo determinada conforme art. 52 do RICMS-BA, tudo apurado conforme anexos e os respectivos registros magnéticos na forma do Convênio citado, apensados. Ressalta-se que não foram anexados ao PAF os demonstrativos impressos com a totalidade dos dados devido ao seu grande volume, que constam do CD contendo planilhas em excel.

O contribuinte se defende às fls. 30/41. Relata os fatos e, no mérito, argui a ilegalidade da cobrança por afronta à legislação infraconstitucional. Diz que o Auto de Infração decorre de suposta falta de recolhimento do ICMS referente serviços de comunicação por serem operações classificadas e escrituradas como isentas, tais como “Bloqueio site Timnet”, “Licença de uso de Software”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada” e “Troca de área TIM Casa”.

Transcrevendo os arts. 2º, III e 12 da LC 87/96 analisa a incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicação e serviços a ele conexos para dizer que o serviço de comunicação juridicamente relevante para tributação pelo ICMS é o decorrente de um contrato oneroso de prestação de serviço, do qual resulte relação comunicativa entre emissor e receptor da mensagem, não se inserindo nesse âmbito os serviços acessórios ou suplementares, cuja função é proporcionar as

condições materiais à implementação do serviço comunicacional, bem como a manutenção dos serviços que a fiscalização entendeu como tributáveis.

Nesse sentido, transcreve excertos doutrinários, diz que o Congresso Nacional aprovou a LC 87/96 autorizando incidência de ICMS somente sobre as atividades insertas nos artigos dela acima citados, mas que através do Convênio ICMS 69/98 os Estados ampliaram a hipótese de incidência e a base de cálculo do imposto sem observância das diretrizes traçadas na LC 87/96. Acrescenta que qualquer norma estadual ratificando as disposições do referido convênio afronta a LC 87/96, o que, por si só, já demonstra a ilegitimidade da exigência fiscal-tributária.

Transcrevendo a Cláusula primeira do Conv. ICMS 69/98 a acusa de ilegalidade por ferir o princípio da tipicidade fechada em face de alargar a base de cálculo do ICMS comunicação usando de analogia com finalidade instituidora de tributo, o que é vedado pelo art. 108, §1º do CTN.

Nesse sentido, transcreve ementas de decisões judiciais e aduz que a inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos aos serviços da cláusula primeira do Conv. ICMS 69/98 também afronta a LC 24/75 (art. 1º), que limita as matérias que podem ser tratadas por convênio entre os Estados.

Também argui a impossibilidade da cobrança de operações financeiras escrituradas equivocadamente no que se trata das operações nomeadas como Cobrança Credicopr 1000, Cobrança CredCorp 35, Cobrança Credicorp 200 e Cobrança CredCorp, pois tais serviços não são de telecomunicação, mas de cobrança, como a denominação indica.

Alega que se trata de operações financeiras de cobrança de serviços já faturados e isso assim ocorre tendo em vista que as NFs elencadas no AI são apenas demonstrativos de operações de prestação de serviços de telecomunicação que já foram faturados, tributados e escriturados, por uma fatura denominada “fatura-mãe”. Refere-se a uma triangulação da operação entre o funcionário da empresa, a empresa e o prestador do serviço de telecomunicação. O usuário utiliza o serviço de telecomunicação e a empresa do usuário (o usuário é funcionário da empresa) opera o pagamento destes serviços mediante a “fatura-mãe” (fatura que engloba todas as prestações de serviços de telecomunicação contratados pela empresa e pelos funcionários) e, posteriormente, desconta estes valores do funcionário, mediante demonstrativo de gastos.

Assim, diz que as operações escrituradas e autuadas como serviços de telecomunicação nada mais são que a operação financeira de desconto por parte da empresa do funcionário pelo serviço utilizado e já pago pela empresa em sua “fatura-mãe”.

Admite que a empresa errou ao escriturar tais demonstrativos e, ainda, também errou ao emitir NF ao invés de apresentar o demonstrativo de cobrança interna ao seu funcionário. Entende que se alguma penalidade lhe deve ser imposta, esta deveria ser por escrituração equivocada e não a cobrança do ICMS de operação com imposto já recolhido.

Conclui pedindo: a) julgamento pela improcedência do auto de infração; b) caso assim não se entenda, que sejam desconsideradas as operações tributadas de atividade meio tributadas como se fossem hipóteses de incidência de ICMS; c) desconsideradas as operações financeiras equivocadamente escrituradas nos arquivos magnéticos do Convênio 115/03, aplicando-se, se for o caso, multa por erro formal no preenchimento dos arquivos; d) minoração da multa, visando sua adequação à proporcionalidade da infração apontada; e) que as intimações sobre o AI sejam encaminhadas ao patrono da empresa autuada.

Os autuantes prestam Informação Fiscal às de fls. 52/55.

Dizem não prosperar os argumentos defensivos no que se refere ao mérito, uma vez que o Convênio ICMS 69/98 firma entendimento que inclui na base de cálculo do imposto os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que

aperfeiçoem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhe seja dada, sendo isto que demonstra a autuação, conforme tabelas anexas com os registros das notas fiscais efetivadas nos arquivos do Conv. 115/03.

Ressaltam que a autuação se respalda no art. 13 da LC 87/96, na Lei 7.014/96 e no RICMS-BA (transcritos).

Salientam que no disciplinamento acima se incluem na base de cálculo do ICMS os valores cobrados relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Em síntese, afirmam que a legislação tributária da Bahia estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, VII da Lei 7.014/96).

Com relação ao equívoco de escrituração que levou à tributação de serviços já tributados, informam que durante a ação fiscal a autuada não encontrou nenhuma documentação que amparasse essa alegação e o Impugnante não juntou qualquer documento que prove sua alegação, de modo a descaracterizar a autuação.

Concluem pedindo seja o auto julgado procedente.

À fl. 57 consta despacho administrativo determinando ciência à autuada sobre a intempestividade da Defesa, e à fl. 63 consta envio dos autos para julgamento, tendo em vista erro no lançamento da data da ciência, que foi retificada.

Às fls. 67-70 o autuado se manifesta impugnando o arquivamento do AI em face da intempestividade da Defesa. Para tanto, expõe extrato do tramite processual que registra o exercício da defesa no prazo regulamentar.

À fl. 89 consta parecer reconhecendo que a Defesa foi apresentada no prazo legal, o que foi confirmado pelo despacho do presidente do CONSEF à fl. 90.

VOTO

Compulsando os autos, vejo que o procedimento fiscal cumpriu o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento. A infração está claramente descrita, determinada com segurança, foi corretamente tipificada com identificação do infrator e têm suporte no demonstrativo e documentos fiscais contidos nos autos (fls. 06-14), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (recibos de fls. 21-23), tendo ele exercido o direito à ampla Defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no Auto de Infração. Portanto, não há vício no lançamento tributário de ofício em apreço.

A exigência fiscal diz respeito à ICMS relativo às prestações de serviços de comunicações tributáveis, escrituradas como não tributáveis, no período de janeiro a agosto de 2011, tendo por base a confrontação da escrituração dos livros fiscais e arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte com as disposições contidas nos Convênios ICMS 69/98 e 115/03, que regem a matéria.

Analisando os demonstrativos que instruem a autuação (fls.06-14), apesar das explicações sobre os serviços de telecomunicações e mercadorias comercializadas, verifico que os valores considerados como não tributáveis pelo contribuinte se referem a serviços de comunicação onerosos prestados contra pagamento dos consumidores finais entendido pela autuada como A – ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES intitulados de “Bloqueio Site timnet”, “Licença de Uso Software”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada”, “Tim Chip”, “Troca da área TIM Casa” “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”, “Cobrança

CredCorp 200”, “cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000”, Cobrança CredCorp 35”, não sendo apontado erro nos números consignados nos mesmos.

Neste caso, a questão fundamental é saber se a prestação onerosa desses serviços pelo autuado a consumidores finais são de comunicação e se são tributáveis pelo ICMS.

O art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 define como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais preveem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de **acesso, adesão, ativação**, habilitação, **disponibilidade**, assinatura e utilização dos serviços, bem como **os serviços complementares e facilidades adicionais** que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, o que entendo abrigar e não dispensar da incidência do ICMS os serviços objetos da autuação, inclusive os relativos a *downloads* que pressupõem **acesso, adesão, disponibilidade e ativação** do serviço oferecido pelo contribuinte autuado aos seus clientes consumidores. (grifos meus)

Para que haja a incidência de ICMS é necessário que o serviço de comunicação seja prestado a terceiros e que o mesmo seja oneroso, e o caso presente, ao contrário do que alega o Impugnante, inclusive assenta-se perfeitamente nas visões de Ricardo Lobo Torres e Roque Antônio Carrazza, cuja lição, transcrevo:

“O imposto incide sobre a prestação do serviço de comunicação, e não sobre a comunicação em si. É necessário que haja a prestação de serviços de comunicação entre o emitente e o destinatário da mensagem. Roque Carrazza diz com precisão que é necessária a presença “relação comunicativa”. (TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV, Renovar, Rio de Janeiro, 2007, p. 254)

“Note-se que o ICMS só não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.” (In O ICMS na Constituição, p. 130).

Os serviços objeto da exigência fiscal, assim como os demais oferecidos pelo contribuinte autuado e que são tributáveis, são os que o seu tomador (usuário), pagando por eles, se utiliza dos meios de comunicação disponibilizados pelo prestador de serviço para conseguir a informação desejada (Licença de Uso Software, Bloqueio Site Timnet, Bloqueio Portal BLAH, Licença SW Mobile Localização, Troca de Área TIM Casa), aquisição de bens para que a comunicação se realize (Tim Chip), ou pagamento do próprio serviço de comunicação (Recarga Programada, Renovação Antecipada).

Nesses casos, o usuário paga ao detentor dos meios de comunicação o preço para que estes serviços sejam efetuados através de dutos e/ou canais de mensagens que chegam a este. Indubitavelmente, há prestação de serviço de comunicação pela disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens.

De acordo com a legislação tributária acima citada, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Quando uma relação entre o prestador de serviço de comunicação e o usuário possibilita, a este último, o acesso a uma informação ou aquisição de bem de forma onerosa, torna-se evidente a incidência do ICMS o que, a meu ver, se aplica ao caso em tela, pois preenche os requisitos de ser uma prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio e é nesse sentido que este CONSEF tem decidido, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 0080-02/12 e CJF Nº 0091-13/12.

Quanto à alegação que os valores relativos a cobrança de serviços denominados “Cobrança CredCorp 200”, “Cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000” e “Cobrança CredCorp 35”, que o Impugnante alega referirem-se a operações financeiras escrituradas equivocadamente, observo que o art. 123 do RPAF reza que a Impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações e o art. 140 do mesmo regulamento, reza que se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Ocorre que sendo matéria de fato em face de a escrituração fiscal que diz equivocada ter sido feita pelo próprio contribuinte autuado, como visto nos dispositivos acima citados, além da informação fiscal indicar que por ocasião da ação fiscal, tendo sido questionado, o contribuinte não apresentou prova que justificasse a alegação defensiva, como lhe oportuna os dispositivos acima citados, por ocasião da defesa, exercendo seu pleno direito, o Impugnante não se desincumbiu do seu ônus probatório aportando aos autos os pertinentes elementos de prova a sustentar sua alegação defensiva. Desse modo, com fundamento no art. 142 do RPAF abaixo transcrito, tenho como subsistente a exigência fiscal sobre os valores acima titulados e concluo caracterizada a infração, sendo integralmente subsistente o valor exigido.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Não se inclui na competência deste órgão administrativo de julgamento de lide tributária, a apreciação de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (RPAF: art.167, I e III).

As intimações acerca deste PAF devem ser processadas na forma prevista no art. 108 do RPAF, mas nada impede que cópia seja encaminhada na forma solicitada pelo Impugnante.

Diante do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0011/12-8**, lavrado contra **TIM CELULAR S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$104.281,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR