

A. I. N° - 269135.0002/14-5
AUTUADO - TIM CELULAR S.A.
AUTUANTE - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 28.07.2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0127-05/14

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre todas 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, bem como sobre atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação. Os serviços objeto do lançamento de ofício são considerados como serviços de comunicação postos à disposição dos usuários, constituindo-se em uma efetiva prestação onerosa do serviço de comunicação, e, portanto, onerados pelo ICMS, uma vez que se encontra no seu âmbito de incidência, na forma da legislação estadual que rege o imposto. As provas apresentadas pelo sujeito passivo não elidem a exigência fiscal nem demonstram que houve exigência de imposto em duplidade. Indeferido pedido de diligência fiscal. Pedido de declaração de ilegalidade ou constitucionalidade da exigência fiscal (principal e multa) se encontram fora do âmbito de competência da instância administrativa de julgamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2014, reclama ICMS no total de R\$542.713,36 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. Devido a não tributação pelo ICMS de Serviços de Comunicação para clientes diversos. CONTRIBUINTE NÃO OFERECEU A TRIBUTAÇÃO DIVERSAS RECEITAS DE TELECOMUNICAÇÕES ORIUNDAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A CONTRIBUINTES NÃO-ISENTOS, conforme lançado nos registros magnéticos entregues a fiscalização conforme determina Convenio ICMS 115/03. Sendo a base de cálculo do imposto determinada conforme Art. 52 do RICMS Dec. 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e os respectivos registros magnéticos na forma do Convenio ICMS 115/03, todos apensos a este PAF. Ressalte-se que não foram anexados ao PAF os demonstrativos com a totalidade dos dados devido ao seu grande volume, entretanto anexamos ao PAF um CD com os dados gravados em planilha Excel/Acces onde encontram-se a totalidade dos dados que deram origem as planilhas resumo mensal que estão anexas a este PAF*" - Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa, às fls.34 a 52, alinhando que é pessoa jurídica de direito privado, desempenha atividades no ramo de telecomunicações, mais especificamente telefonia celular, sempre agindo em consonância com suas obrigações fiscais, sendo intimado em 02.04.14, acerca do Auto de Infração que lavrou a fiscalização o valor histórico de R\$542.713,36 em razão do não recolhimento de ICMS incidente sobre a prestação de supostos serviços de telecomunicações, por escrituração de valores tributados como não tributados.

Explica que em análise minuciosa do Auto de Infração e suas planilhas anexas, verifica-se que o Fisco Estadual lavrou o referido auto com base na prestação de serviço em que não incide o imposto, que é: "*(i) ajuste da base de cálculo do imposto; (ii) ajuste de chamadas; (iii) ajuste de chamadas de fixo; (iv) bloqueio de chamadas recebidas a cobrar; (v) bloqueio do portal BLAH; (vi) cobrança de serviços CREDCORP; e (vii) recarga programada*".

Ressalta que as referidas operações de ajustes não geram receita para a impugnante e tão pouco serviços para o cliente, assim como, os serviços de bloqueio, CREDCORP e recarga programada não podem ser considerados serviços tributáveis, pois são atividades meio, não constituindo fato gerador de ICMS. Logo, afirma que não se enquadram nas hipóteses de incidência tributária do ICMS, vez que não se constituem como sendo serviços de telecomunicações, a rigor da disposição do parágrafo primeiro do artigo 61 da LGT. Desse modo, resta demonstrado, o presente Auto de Infraçãoé improcedente, uma vez que os mencionados serviços acima não se enquadram nas hipóteses de incidência do ICMS.

No mérito, alega quanto a cobrança indevida do ICMS sobre os ajustes na base de cálculo imposto, ajustes nas chamadas contestadas e nas chamadas fixo.

Esclarece que o fisco se equivoca ao considerar devido o ICMS referente aos ajustes na base de cálculo imposto, ajustes nas chamadas contestadas e nas chamadas de fixo, pois os mesmos não são considerados prestações de serviço e, tão pouco, geram receitas à impugnante. Disse que tais ajustes originam-se de valores recebidos pela impugnante e, assim sendo, imediatamente tributados. No entanto, em um segundo momento, os mesmos são contestados pelos clientes e, após uma análise pela Impugnante, chegou-se a conclusão de que tais valores não são devidos pela cliente.

Nesse momento, salienta que se torna necessário que a empresa realize os mencionados ajustes, gerando um tipo de crédito nas faturas seguintes dos clientes,o que passa a representar uma base de cálculo negativa, motivo pelo qual a impugnante não deve suportar o encargo financeiro de tributo, referente aos referidos ajustes, uma vez que o citado crédito já foi tributado no primeiro momento em que foi inserido incorretamente na fatura do cliente, sob pena de configura verdadeiro *bis in idem*.

Alega cobrança em duplicidade do ICMS sobre o serviço de recarga programada. Salienta que é equivocada a Administração Estadual, uma vez que o recolhimento do ICMS relativo aos serviços de Recarga Programada é feito no momento em que os créditos são disponibilizados para o cliente pré-pago. Dessa forma, se destacasse o imposto no momento de apresentação dos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/03 referente à sua base de clientes pós-pago, estaria recolhendo imposto em duplicidade: "*a) Primeiramente, cumpre explicar como funcionam tais serviços; b) O serviço Recarga Programada é oferecido para pessoas físicas; c) O cliente pós-pago contrata o serviço para recarga mensal de valor pré-determinado em um número de telefone pré-pago apontado por ele; e d) Mensalmente, o número pré-pago apontado pelo cliente pós-pago recebe a recarga no valor contratado e, no momento em que tal recarga é realizada, o imposto é recolhido*".

Disse que o cliente pós pago é cobrado mensalmente pelo serviço, porém o imposto não é destacado, uma vez que já foi recolhido em momento anterior, sendo que um exemplo do serviço de recarga programada e do recolhimento do imposto incidente: um cliente pós-pago determina que seja creditado mensalmente o valor de R\$ 50,00 (cinquenta reais) em um número pré-pago. A Impugnante realiza o serviço e, nesse momento, cobra o ICMS incidente. Após, o cliente pós-pago recebe a fatura com o valor do serviço, sem a incidência do imposto, já recolhido no momento correto. Reproduz o art. 305 do Decreto nº 6.284/97 – RICMS-BA.

Assim, diz que vem emitindo as notas fiscais e realizando o recolhimento conforme determina a legislação do Estado da Bahia. Sustenta que o Convênio ICMS 115/03 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.

Destaca que tal Convênio foi celebrado com objetivo de facilitar a troca de informações entre o fisco e os contribuintes, uma vez que os arquivos são entregues de forma digital, diminuindo a quantidade de papel e gerando maior segurança, eis que os documentos apresentados são submetidos a uma certificação digital e que tais informações são usadas tanto pelo fisco para comprovar que não houve o correto recolhimento ou escrituração do ICMS quanto pelos contribuintes, para demonstrar que escrituraram e recolheram o ICMS de acordo com as normas vigentes. Transcreve sobre a prestação de informações previstas no Convênio ICMS 115/03 é feita através de entrega de arquivos digitais, que são autenticados através de códigos de autenticação digital, conforme determinam a cláusula primeira do referido Convênio e o item 2 de seu Manual de Orientação.

Esclarece que os “campos” 01, 12, 14, 15 e 16 citados no item 5.2.2.5 do Manual de Orientações do Convenio ICMS 115/03 se refere à, respectivamente: CPF/CNPJ, número seqüencial atribuído pelo sistema eletrônico de processamento de dados ao documento fiscal, valor total do documento fiscal, base de cálculo do ICMS destacado no documento fiscal e valor do ICMS destacado no documento fiscal. Afirma que preencheu corretamente os arquivos enviados ao fisco, cumprindo suas obrigações principais e acessórias. Reproduz o Convênio ICMS 115/03 determina, em sua cláusula terceira.

Chama atenção pela comparado dos códigos de autenticação de documentos fiscais referentes ao recolhimento realizado na forma do artigo 305 do Decreto nº 6.284/97 – RICMS/BA, com as notas fiscais apresentadas pelo fisco no presente AI, é possível comprovar que o ICMS cobrado foi recolhido corretamente.

Assinala em razão da quantidade de Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação demonstradas pelo fisco no Auto de Infração, é impossível analisá-las dentro do prazo para apresentação da Impugnação. Dessa forma, requer a Impugnante que seja prorrogado o prazo para apresentação de uma amostragem mais ampla que, analisadas demonstrarão que já houve o recolhimento do ICMS na forma do artigo 305 do Decreto nº 6.284/97 - RICMS/BA.

Alega pela não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado. Diz que tem-se os mesmo classificam-se por serviços de valor adicionado, já tendo o Colendo Superior Tribunal de Justiça posicionado-se no sentido da ilegalidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, o qual preceitua a cobrança do ICMS sobre os serviços de acesso, ativação, adesão, disponibilidade, habilitação, assinatura, entre outros.

Denota quanto a leitura da ementa de acórdão exarado no julgamento do REsp nº 1.176.753/RJ, sob a sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543-C, do CPC), sendo apreciado pela 1ª Seção do Colendo Tribunal (REsp 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006) como um recurso representativo da controvérsia.

Afirma que o que foi assentado pelo STJ, os serviços de valor adicionado não podem ser objeto da incidência do ICMS. Logo, quando o presente Auto de Infração lançou o crédito tributário em decorrência da utilização pelo consumidor final dos serviços de bloqueio de chamadas recebidas a cobrar; bloqueio do portal BLAH e cobrança de serviços CREDCORP; agiu de forma ilegal e sem observar o entendimento pacífico do STJ.

Sustenta que o serviço de telecomunicações é nos moldes do artigo 60 e §1º da Lei Geral das Telecomunicações – LGT (Lei nº 9.472/97), é conceituado como sendo “um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, tais como a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. Transcreve o artigo 61 da LGT define serviço de valor adicionado como aquela “*atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades*”.

Frisa, ainda, que o parágrafo primeiro do art. 61 e reproduz para essa distinção entre serviços de valor adicionado e serviço de telecomunicações, o artigo 3º da Resolução ANATEL nº 73/98. Das normas citadas pode-se extrair que o serviço de valor adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações. Aquele é um serviço autônomo, para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações.

De tal modo, o serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações para esse fim – art. 61, §2º) ou até mesmo pela própria operadora. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de serviços de valor adicionado.

Pontua que o Egrégio Supremo Tribunal Federal já assentou que os SVA's efetivamente se distinguem dos serviços de telecomunicações. Nos autos da ADI – MC nº 1.491/DF, O Ministro Relator Carlos Velloso asseverou que, ontologicamente, o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado. Argui que este último nada mais é que “*um acréscimo de recursos a um serviço de comunicações que lha dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações*”. Assim, o serviço de valor adicionado corresponderia a uma “*mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes*”.

Conclui, portanto, que o ICMS somente incide quando há efetiva transmissão de mensagem, do emissor “A” para o receptor “B”, por um terceiro contratado para tanto (prestador do serviço de telecomunicação). Assim, afirma que as atividades-meio, preparatórias e conexas ao serviço de telecomunicação, ou seja, que a ele adicione facilidades, mas que não envolvam a consecução de uma efetiva relação comunicativa, afastam-se das hipóteses de incidência do imposto em tela.

Sinaliza que o serviço de telecomunicação propriamente dito é aquele que transmite mensagens de modo oneroso, o qual não se confunde, de forma alguma, com os serviços de valor adicionado (atividade-meio) mencionados na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 e na Lei Estadual nº 7.098/1998, pois exigiu o ICMS sobre tais serviços é, antes de tudo, uma afronta à legislação federal, mormente à Lei Geral das Telecomunicações; ao Código Tributário Nacional, em seus artigos 108 e 110; à Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 2º e 12.

Trouxe impugnação em relação à ilegalidade da cobrança de ICMS sobre atividades meio – afronta à legislação infraconstitucional. Assevera que o Auto de Infração em epígrafe cobra suposta falta de recolhimento do ICMS referente aos serviços de bloqueio de chamadas recebidas a cobrar; bloqueio do portal BLAH e cobrança de serviços CREDCORP, por serem operações classificadas e escrituradas como isentas.

Pede análise da incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicação e serviços a ele conexos. O artigo 2º, III, combinado com o artigo 12, VII, ambos da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), determina que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviço de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no exato momento dessas prestações.

Nesse diapasão, resume que o serviço de comunicação relevante juridicamente para fins de tributação pelo ICMS é aquele decorrente de um contrato oneroso de prestação de serviço, do qual resulte efetivamente uma relação comunicativa entre emissor e receptor da mensagem. Destarte, afirma que não se inserem no âmbito de incidência do ICMS serviços acessórios ou suplementares, cuja função é a de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem assim a sua manutenção, exatamente os serviços que a fiscalização entendeu como tributáveis na apuração da base de cálculo do imposto!.

Cita entendimento de Roque Antonio Carrazza (CARAZZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 177/178.). Com efeito, diz que o Congresso Nacional aprovou a mencionada lei complementar (Lei Kandir), autorizando a incidência do tributo somente sobre as atividades transcritas nos artigos já citados (arts. 2º, III e 12, VII). Em outras palavras, o legislador, ao editar a

LC nº 87/96, delineou o que são serviços de telecomunicações sujeitos à exação em questão.

Explica que ao firmar o Convênio ICMS 69/98, os Secretários de Fazenda dos Estados ampliaram a hipótese de incidência e a base de cálculo do ICMS sem a observância das diretrizes traçadas na lei complementar, tornando tal gravame manifestamente ilegítimo. Da mesma forma, qualquer norma editada neste Estado para ratificar as disposições do referido convênio, estará em total dissonância com os ditames prescritos na norma complementar federal, o que, por si só, já demonstra a ilegitimidade da cobrança do tributo em questão.

Pontua que a doutrina tem entendimento pacífico no sentido de que lei ordinária ou decreto e, muito menos convênios, não podem alterar lei complementar sob pena de violação ao princípio constitucional da hierarquia das leis. Por esse motivo, a cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 é claramente ilegal, pois alarga a base de cálculo do ICMS – comunicação sem qualquer respaldo da mencionada lei complementar, fazendo incidir o imposto sobre valores relativos às atividades-meio, preparatórias à prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Frisa que por se tratar de analogia com finalidade instituidora de tributos, o que, aliás, é vedado pelo artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional. Neste caso, a analogia foi utilizada para inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do Princípio da Legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

Desse modo, além do Princípio da Legalidade, foi ferido o Princípio da Tipicidade Fechada, vez que fato gerador de tributo só pode ser ampliado por força de lei complementar, conforme entendimento pacífico do STJ (REsp 760230 / MG, 1ª Seção do STJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01/07/2009; REsp 402.047/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 9.12.2003; RMS 11.368/MT, 1ª Seção, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 9.2.2005).

Pede que se observe o Convênio ICMS 69/98 não poderia, em hipótese alguma, criar nova tributação, dada sua natureza regulatória, uma vez que o CONFAZ não é órgão legislativo com competência tributária impositiva. Ademais, a inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos aos serviços da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 afronta também o art. 1º da Lei Complementar nº. 24/75, o qual limita quais as matérias que podem ser tratadas por convênio firmado entre os Estados.

Afirma que a norma acima citada prevê a utilização dos convênios apenas para as hipóteses transcritas no art. 1º, não fazendo qualquer alusão ao aumento de base de cálculo, como pretende o Convênio ICMS 69/98. Ao contrário, como se verifica no inciso I, a norma complementar autoriza a utilização de convênio apenas para a redução da base de cálculo, o que não é o caso.

Conclui-se, portanto, que o convênio em questão é norma flagrantemente ilegítima por confrontar-se com o art. 1º da Lei Complementar nº. 24/75, já que pretende incluir valores na base de cálculo do ICMS devido pela Impetrante, quando a norma que autoriza a celebração de convênios veda expressamente tal hipótese.

Alega, ainda, quanto à multa confiscatória aplicada. Diz que entre os princípios que regem o Direito Tributário, destaca-se entre eles o da vedação do uso de tributo com efeito do confisco – princípio do não-confisco – previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, de fundamental importância na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes, no respeito ao direito de propriedade e ao princípio da capacidade contributiva (arts. 5, inciso XXII, 170, inciso II e 145, § 1º, da Constituição Federal).

Pontua que segundo o aludido princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, que se caracteriza, apropriação arbitrária do bem do contribuinte.

Salienta que a vedação constitucional é no sentido de que, a pretexto de exercer a atividade de imposição ou lançamento de imposto ou multa, o Poder Público se aposse dos bens do

contribuinte. Sobre o tema, os mestres Antônio Roberto Dória (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito Constitucional Tributário e *due process of law*. p.201) e Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo Torres. Direitos Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias. Nova Série- 6, Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p.173). Ainda, de acordo com ensinamentos de Maria Tereza de Cárcomo Lobo, refuta quanto as penalidades devem sujeitar-se à vedação constitucional do não-confisco.

Salienta que o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI – MC nº 1.075/DF, Relator Ministro Celso de Mello, já se manifestou expressamente no sentido de que o princípio do não-confisco previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, igualmente se aplica às multas.

Disse que tornando-se, portanto, evidente o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal à aplicação do princípio do não-confisco às penalidades estabelecidas pela legislação tributária, sob pena de serem consideradas inconstitucionais. Com isso, questiona quanto à legalidade do procedimento adotado pelo Fisco, assim como a multa de 100% aplicada, na medida em que manteve a aplicação da sanção sem a devida observância do princípio donão-confisco.

Conclui-se, por conseguinte, que a multa aplicada o caso, na realidade, tem perfil confiscatório, defeso pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, demonstrando a necessidade de reforma da decisão, objetivando-se o cancelamento do auto de infração.

Pede: "(i) Que seja dado provimento à Impugnação, para que o presente Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, tendo em vista os motivos expostos; e (ii) Caso assim não seja entendido, o que se alega por mera argumentação, seja a MULTA reduzida a patamar razoável, uma vez que aplicada no percentual de 60% sobre o valor do imposto, demonstrando perfil totalmente confiscatório, desarrazoada e desproporcional".

Requer que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome dos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, OAB/RJ Nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, OAB/RJ Nº 117.404, com escritório na Avenida Rio Branco nº 99, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ.

O autuante, às fls. 89 a 92, presta a informação fiscal alinhando que, em relação aos argumentos relacionados no item II-A da defesa apresentada pela impugnante, a fiscalização, durante seus trabalhos de apuração do imposto devido, não pôde comprovar que se trata de uma operação de triangulação de serviços já faturados, pois não encontrou nenhuma documentação que amparasse esta alegação. A própria impugnante não juntou a sua peça de defesa nenhuma documentação que pudesse provar suas alegações e descaracterizar a incidência do imposto sobre as operações citadas.

Destaca que do mesmo modo, em relação ao item III-B da mesma defesa, também não foi relacionado pela impugnante nenhum elemento de prova para comprovação das alegações. Nem mesmo um simples relatório demonstrando relação entre o serviço “Recarga Programada” e a ativação dos créditos para utilização pelo cliente final. Portanto não restou comprovado, nem mesmo no momento da fiscalização, essa alegada relação. Mais uma vez a impugnante limitou-se a fazer meras alegações sem nada comprovar.

No que tange ao item II-C e II-D da peça de defesa, não podem prosperar os argumentos do impetrante que tentam descaracterizar o mérito da autuação, uma vez que os Estados signatários do Convênio ICMS 69/98 firmaram entendimento no sentido de que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre serviços de telecomunicação 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. É o que demonstra a autuação mediante as tabelas anexas com os registros das notas fiscais efetivados nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, sem a devida tributação.

Ressalta que o trabalho fiscal encontra respaldo no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, e no RICMS-BA (reproduz ambas), tratando da base de cálculo, como abaixo transcrito, de acordo com os quais incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados relativos a

serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Então vejamos os textos legais:

Esclarece que esta situação está disciplinado nos dispositivos citados, que ao contrário do que defende o Impugnante, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados **relativos a serviços** suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Em síntese, afirma que a legislação tributária da Bahia, em estrita observância aos preceitos constitucionais, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço 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. 2º, VII da Lei nº 7.014/96).

Sustenta que em relação aos argumentos relacionados no item III-E o contribuinte questiona a multa lançada no AI para as infrações observadas, alegando que “*a multa aplicada tem perfil confiscatório ...*”. Esclarecemos que na aplicação dessa multa a fiscalização seguiu determinação da Lei 7.014/96, como não poderia deixar de ser, por exação da sua atividade vinculada.

Conclui que pela manutenção da ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário visando salvaguardar o interesse público, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela PROCEDÊNCIA TOTAL do presente auto de infração.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 96 a 98, no qual alega que entende inconstitucional a disposição constante do artigo 13º, §1º, I da Lei Complementar 87/1996, que estipula a inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS- Comunicação, já que o valor da prestação do serviço somado ao seu próprio imposto resulta na majoração da alíquota, sem previsão legal, o que ensejaria por si só o cancelamento do presente Auto de Infração.

Ainda, disse que não se entenda pela inconstitucionalidade de tal dispositivo, o Auto de Infração em epígrafe é nulo, uma vez que não considera a legislação aplicável ao ICMS (Lei Kandir) para fins de definir a base de cálculo do imposto.

No caso em tela, afirma que o fisco ao calcular o Auto de Infração fez o “grossup” do ICMS, em desrespeito ao art. 13 da Lei Kandir, conforme a planilha anexa nesta peça manifestativa.

Observou que, ao calcular o ICMS devido, o fisco utiliza equivocadamente o fator de conversão para base de cálculo no valor de “0,73” e não o correto valor de “0,27”, conforme ficará demonstradono exemplo abaixo (mês de Janeiro):

<u>ICMS</u>	<u>CÁLCULO DO FISCO</u>	<u>CÁLCULO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO</u>
Total das saídas – (isentas e não tributadas)	R\$345.592,78	R\$345.592,78
Fator de conversão	0,73	0,27
Base de cálculo do ICMS	R\$473.414,77	R\$438.902,83
ICMS DEVIDO	R\$127.821,99	R\$118.503,76

Percebe que, ao utilizar o valor de “0,73” como o fator de conversão para a base de cálculo, o fisco está onerando absurdamente o contribuinte e descumprindo o que dispõe a Lei Kandir em seu artigo 13º, §1º, I, transcreve o dispositivo.

Sustenta que o que deve integrar a base de cálculo do imposto, no caso em tela, é o montante do próprio ICMS calculado com sua alíquota própria de 27%. Nesse caso, o ICMS devido seria calculado da seguinte forma:

Valor da operação (a)	Alíquota (b)	Montante do Imposto (c)	Base de cálculo do ICMS (d = a+c)	ICMS DEVIDO (27% x d)
R\$345.592,78	27% (0,27)	R\$93.310,05	R\$438.902,83	R\$118.503,76

Requer que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração e, caso assim não seja entendido, o que se alega por mera argumentação, seja o mesmo reajustado, considerando a legislação aplicável ao ICMS, tendo em vista que o Auto de Infração apresenta valor superior e equivocado da base de cálculo para cálculo do tributo, uma vez evidenciado o “grossup” com o fator de conversão equivocado no cálculo do imposto.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência relativa a falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis, contudo não tributados.

Verifico que, consonante os demonstrativos acostados aos autos, os serviços, alvo da presente autuação, são identificados como: *“(i) ajuste da base de cálculo do imposto; (ii) ajuste de chamadas; (iii) ajuste de chamadas de fixo; (iv) bloqueio de chamadas recebidas a cobrar; (v) bloqueio do portal BLAH; (vi) cobrança de serviços CREDCORP; e (vii) recarga programada”*.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, conluso, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias à sua defesa, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, bem como a base de cálculo do imposto foi aparada corretamente, conforme será melhor analisada no exame do mérito.

Indefiro o pedido de diligência, por se encontrar nos autos todos os elementos probatórios e argumentos de direito suficientes para que este órgão julgador possa proferir decisão quanto ao mérito da exigência fiscal. A ampliação da amostra de documentos listados no CD anexado pelo contribuinte constitui ônus probatório deste, e pode ser apresentada em qualquer fase do processo enquanto não esgotada a instância administrativa.

Em consonância com o alinhado pelo autuante, verifico que o sujeito passivo, apesar de alegar no item II-A de sua peça defensiva, não traz aos autos qualquer elemento material probatório de que realizou uma operação de triangulação de serviços já faturados. Conforme alinha o autuante, em relação ao item III-B da peça defensiva, o impugnante não trouxe aos *“autos nem mesmo um simples relatório demonstrando relação entre o serviço “Recarga Programada” e a ativação dos créditos para utilização pelo cliente final. Portanto não restou comprovado, nem mesmo no momento da fiscalização, essa alegada relação”*.

A defesa alegou a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre as denominadas atividades-meio, relativamente às demais prestações objeto da autuação, contudo a norma de incidência do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação é abrangente, pois tributa todos os serviços postos à disposição ou efetivamente prestados aos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, desde que haja em uma efetiva prestação onerosa.

Nesse sentido as regras contidas na LC 87/97 (art. 2º, III) e na Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 2º, VII). O RICMS/BA ao reproduzir as citadas regras legais citadas, estabelece em seu artigo 1º, § 2º, inciso VII que: *“o ICMS incide sobre ... – VII. “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”*.

Por sua vez, o art. 4º, § 4º do RICMS/BA, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, regra esta que tem como fonte as disposições do Convênio ICMS 69/98, que se reveste de norma interpretativa da LC 87/96.

Ademais, os argumentos acima relacionados às normas de incidência do ICMS vigentes no atual sistema tributário, devem ser as complementadas pelas disposições legais atinentes à base de cálculo. A LC 87/96 estabelece em seu art. 13, inc. III que a base de cálculo do imposto, na prestação de serviço comunicação, é o preço do serviço. Logo em seguida, a norma legal prescreve que estão compreendidos nesta base de cálculo os valores correspondentes a seguros, juros e *demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas*, bem como descontos concedidos sob condição – art. 13, § 1º, II (grifos nossos).

Os serviços preparatórios e os serviços suplementares são prestados para viabilizar a prestação principal (serviço de comunicação), portanto, são elementos desse serviço, atos preparatórios ou suplementares, cobrados dos usuários, e devem compor a base de cálculo do ICMS- comunicação, visto que estão intrinsecamente ligados à prestação principal.

A Lei estadual do ICMS (Lei nº 7.014/96) traz regramento idêntico quanto à base de cálculo conforme transcrição abaixo (art. 17, inc. VIII c/c § 1º, inc. II, “a”):

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

VIII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas hipóteses dos incisos XI e XIII do art. 4º, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Com o mesmo regramento o RICMS/97 – art. 66.

Portanto, os chamados serviços preparatórios ou de valor adicionado e os serviços suplementares, cobrados dos usuários/destinatários de serviços de comunicação, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, por serem também despesas acessórias ou complementares da referida prestação.

Cabe aproveitar a transcrição do aludido art. 17, §1º. I da Lei 7014, para demonstrar, também, que a apuração da base de cálculo foi corretamente efetuada pelo autuante, na medida em que, ao dividir os valores não tributados pelo sujeito passivo por 0,73, inclui o montante do próprio imposto na base de cálculo, não realizado antes pelo sujeito passivo, pois não considerou tais operações tributadas, não havendo, portanto, conforme alinhado, qualquer ilegalidade ao assim proceder o autuante.

No que se refere à jurisprudência administrativa deste CONSEF, tem prevalecido o entendimento acima aduzido, conforme reiteradas decisões de suas Câmaras de Julgamento Fiscal no sentido de que o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação postos à disposição ou efetivamente prestados aos usuários, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, assim como o art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, prevêem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Cito como exemplos os Acórdãos nºs 0189-11/08, 0193-11/08, 0145-12/09 e 0099-12/11.

A título ilustrativo reproduzimos abaixo, parte do voto vencedor proferido na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0099-12/11, que enfrentou matéria idêntica no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0011/09-3:

(...)

“Ao argumentar em seu recurso quanto aos serviços adicionais cujo imposto foi cobrado no lançamento, a recorrente afirma categoricamente que tais serviços não se configurariam como de comunicação, não podendo vigorar o entendimento de que a competência dos Estados para tal tributação estaria inserida no corpo da Carta Magna, ensejando que tais entes teriam alterado o conceito de “prestação de serviço de comunicação”, distorcendo-o.

Com a devida vênia, não vislumbro cabimento em se falar em alteração ou distorção do conceito de prestação de serviços de comunicação, por parte da legislação baiana, ao contrário, vejo que o Estado da Bahia pauta o entendimento estribado na própria Lei Complementar nº 87/96.

No que se refere aos serviços, a exemplo do envio dos chamados (SMS), mesmo raciocínio utilizado em relação ao “roaming” deve ser aplicado: de um lado, o emissor, que pretende encaminhar mensagem a alguém (receptor), utilizando-se para tal do aparelho móvel (celular), através da operadora (transmissor). A pergunta é: não se deve considerar tal operação, como de comunicação? Acredito ser um grande equívoco não se ter tal operação, tomada como exemplo, como prestação de serviço de comunicação e, consequentemente, sujeita à incidência do ICMS, tal como sustentado no voto do ilustre relator, e no voto divergente em que o mesmo se baseou.

Outro equívoco, que entendo cometido pela recorrente é o de que emissor e transmissor não poderem ser confundidos. Em algumas das “facilidades”, emissor ou receptor e transmissor se confundem. São a mesma pessoa, ainda que em “papéis” diversos, vez que a transmissora é detentora dos arquivos ou dos bancos de dados onde se localizam as “facilidades”, o que, sob o aspecto tributário seria irrelevante, o que não significa dizer que não se configure o “tripé” colocado pela mesma como condição “sine qua” para a configuração de serviço de comunicação.

A ocorrência do fato gerador do imposto, reafirme-se, encontra-se no artigo 12º, Inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96. E tal fato se apresenta muito claro quando tal diploma determina ser devido o imposto quando se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.”

No que tange às decisões emanadas do STJ favoráveis ao entendimento esposado contribuinte neste processo, temos a dizer que os acórdãos judiciais citados não têm efeito vinculante para a Administração Pública Estadual, visto que foram proferidos em ações ou recursos de controle difuso da legalidade ou da constitucionalidade das normas que regem o ICMS. As decisões citadas têm efeitos somente *“inter partes”* e mesmo assim após o trânsito em julgado, ou seja, depois de esgotados os prazos para a interposição dos recursos previstos na legislação processual.

Em face do exposto, não há como prosperar o argumento defensivo, no tocante à exclusão dos serviços de valor adicionado ou preparatórios e dos serviços de valor suplementares do campo de incidência do ICMS - Comunicação.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com

efeito de confisco o contribuinte omissو que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais apontados pelo autuando não vinculam os atos administrativos dessa unidade federativa.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269135.0002/14-5, lavrado contra **TIM CELULAR S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$542.713,36**, 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, 03 de julho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR