

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0010/15-6  
**RECORRENTE** - TIM CELULAR S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JF nº 0081-06/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0274-11/16

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: “Assinatura - Gestão Total”, “Conteúdos e Downloads”, “Ajustes Base de Cálculo do Imposto”, “Tim Chip”, “Bloqueio Chamadas Rec. a Cobrar”, “Recarga Programada”, “Ass. TIM Empresa Nacional”, “Ass. Plano Nosso Modo BA”, “Ajuste de Uso de Serviços”, “Ajuste Mensalidades/Franquias”, “Refaturamento de Serviços”, “Ajuste de Chamadas”, “Cobrança Serviço CredCorp”, “Ajuste de Chamada Fixo”, “Ajuste Mensalidades/Franquias Fixo”, “Ajuste Chamadas LD Embratel”, “Alteração/Inclusão de Número” e “Ass. Plano N. Modo Light”. 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. Os argumentos trazidos na defesa não se mostram capazes de desconstituir a infração imputada ao sujeito passivo. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/12/2015 para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.190.460,53, acrescido de multa, em decorrência do cometimento da seguinte infração, a seguir transcrita:

*Infração 1 – 02.08.38 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Valor da Infração: R\$1.190.460,53, multa de 60% (meses de janeiro a dezembro de 2013).*

Consta na descrição da infração, em complementação, as seguintes informações:

*“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 CONTRIBUINTE 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 Decreto nº 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e os respectivos registros magnéticos na forma do Convenio ICMS 115/03, todos apensos a este PAF”.*

Após a apresentação da Defesa administrativa (fls. 50 a 66) e da correspondente Informação Fiscal

(fl. 69 a 72), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

### **VOTO**

*Conforme já relatado, no presente Auto de Infração, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS referente a prestações de serviço de comunicação, em decorrência de escrituração de valores tributáveis como sendo não tributáveis.*

*Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração por considerar que não foram atendidos os requisitos do art. 142 do CTN, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador do imposto e à identificação da matéria tributável.*

*Ao contrário do afirmado na defesa, o exame do Auto de Infração e de seus anexos deixa claro que a constituição do crédito tributário em análise foi efetuada em estrita observância aos requisitos contidos no art. 142 do CTN. Os autuantes descreveram o fato gerador do ICMS que foi lançado de ofício, qual seja, a prestação de serviços de comunicação (art. 1º, III, da Lei nº 7.014/96); determinaram com precisão a matéria tributável, as prestações de serviços de comunicação que foram consideradas pelo sujeito passivo como não tributáveis; apuraram o montante do imposto devido; identificaram o sujeito passivo; e, indicaram a multa cabível para a irregularidade apurada.*

*Ressalto que a autuação não está baseada em presunção, mais sim em levantamento das prestações realizadas pelo autuado, tomando por base as NFSTs emitidas pelo sujeito passivo. A alegada falta de intimação para que o autuado explicasse os lançamentos não se justifica, pois, uma vez iniciada a ação fiscal, fica afastada a espontaneidade do fiscalizado, cabendo aos autuantes decidir se há, ou não, necessidade de solicitar explicações sobre procedimentos adotados pelo sujeito passivo.*

*Do exame das peças processuais, constata-se que o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal estão revestidos das formalidades legais, sem qualquer violação aos princípios que regem o direito tributário e, em particular, os inerentes ao processo administrativo fiscal. O Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos, dos quais o autuado recebeu cópia. O direito de defesa foi exercido em sua plenitude.*

*Em face ao acima exposto, ultrapassa as preliminares de nulidade suscitadas na defesa.*

*Sobre o pedido para que as intimações relacionadas ao presente processo sejam encaminhadas para endereço dos advogados indicados, não há qualquer óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação não caracterizará nulidade do Auto de Infração, desde que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo sejam efetuadas nos termos do art. 108 do RPAF-BA/99.*

*Adentrando ao mérito, observo que os demonstrativos de débito com a discriminação dos serviços não tributados, base de cálculo apurada e respectivos valores de ICMS devidos foram anexados aos autos, às fls. 05 a 17, e em meio magnético no CD-ROM de fl. 26. Consta no corpo do Auto de Infração que os dados utilizados na ação fiscal foram obtidos de arquivos eletrônicos, previstos no Convênio ICMS 115/03, ao passo que a base de cálculo foi determinada de acordo com o art. 52 do RICMS-BA/97.*

*Utilizando a metodologia empregada na defesa, os serviços que a fiscalização considerou como não tributados podem ser sintetizados da seguinte forma: (i) prestação de serviços de valor adicionado ou suplementar; (ii) prestação de serviços de comunicação que já foram tributados anteriormente; e, (iii) realização de ajustes financeiros.*

*Quanto às prestações de serviços que foram denominadas pelo autuado como de valor adicionado ou suplementar, argumenta o defendente que tais serviços não se confundem com o de comunicação, pois não implicam uma relação comunicativa entre duas pessoas (emissor e receptor). Faz alusão ao art. 61 da Lei Geral de Telecomunicação.*

*Esses argumentos defensivos não prosperam, pois a norma de incidência do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação é abrangente, já que tributa todos os serviços postos à disposição ou efetivamente prestados aos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, desde que haja uma efetiva prestação onerosa.*

*A Constituição Federal, no seu artigo 155, inc. II, atribui aos entes federados a competência para instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*A Lei Complementar nº 87/96, nos artigos 2º, III, e 13, III, §1º, II, “a”, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de comunicação, prevê que:*

*Art. 2.º O imposto incide sobre:*

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

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

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

*II - o valor correspondente a:*

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

*A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação assim dispõe nos seus artigos 2º, VII, e 17, VIII, §11:*

*Art. 2º. 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;*

*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;*

*§11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, 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 otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

*Por seu turno, o Convênio ICMS 69/98, ao firmar entendimento em relação à incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, prevê 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.*

*Com base na legislação acima citada, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de Assinatura - Gestão Total; Ass. TIM Empresa Nacional; Plano Nosso Modo BA; Ass. Plano N. Modo Light; Conteúdo e Downloads; Bloqueio Chamadas Rec a Cobrar; Alteração/Inclusão de Número. Tais serviços otimizam ou agilizam o processo de comunicação e, independentemente da denominação que lhes seja dada, sujeitam-se à incidência do ICMS conforme consideraram os autuantes na ação fiscal.*

*Segundo 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 serviços de comunicação.*

*O autuado faz alusão ao disposto no §1º do art. 60 da Lei 9.472/97 (organização dos serviços de telecomunicações), porém não se pode olvidar que é no caput desse referido artigo que está explicitado que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, trazendo, assim, um conceito mais amplo que o contido no citado §1º.*

*Dessa forma, o que o legislador buscou tributar foi a prestação onerosa de serviço de comunicação, que compreende o serviço remunerado que propicia a troca de mensagens ou informações entre um emissor e um receptor, mas também a série de outras atividades correlatas, as quais, muito embora possam ser consideradas preparatórias ou acessórias, são indispensáveis para que a comunicação se efetive na prática, caracterizando o conjunto dessas atividades (art. 60, caput da Lei nº 9.472/97), o serviço de comunicação sobre o qual, na ótica legal e constitucional, deve incidir o tributo em questão.*

*No que tange às decisões judiciais citadas na defesa, saliento que essa jurisprudência não vincula a presente lide, tendo efeito apenas entre as partes. Ademais, conforme salientado pelos autuantes na informação fiscal, a autuação está respaldada na legislação vigente, sendo que nos termos do art. 125, III, da Lei nº 3.956/81, não cabe a este órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com o posicionamento deste Conselho de Fazenda sobre a matéria, consoante os Acórdãos CJF 0145-12/09, 0099-12/11 e 0091-13/12.*

*Em sua defesa, o autuado alega que diversos lançamentos (Ajuste de Uso de Serviços, Ajuste de Mensalidades/Franquias, Ajuste de Chamadas, Ajuste de Chamadas Fixo, Ajuste de Mensalidades/Franquias Fixo, Ajuste Chamadas LD Embratel, Refaturamento de Serviços, Tim Chip, Recarga Programada e Cobrança Serviço CredCorp) não sofreram a incidência do ICMS pelo fato de que os referidos serviços já foram tributados anteriormente.*

*Conforme foi bem explicado pelos autuantes na informação fiscal, o autuado não comprova que o ICMS devido em relação a esses itens da autuação tenha sido pago anteriormente. Se esses valores foram pagos anteriormente conforme sustentado na defesa, as comprovações desses pagamentos estariam na posse do autuado e, portanto, deveriam ter sido trazidos aos autos junto com a impugnação, conforme prevê o art. 123 do RPAF-BA/99.*

*No que tange à Recarga Programada, sobre tal serviço há a incidência do ICMS, o que não é negado pelo autuado. A divergência reside na sua afirmação que já teria efetuado o pagamento do imposto devido nas operações, no momento da ativação dos créditos pré-pagos, porém não apresenta nenhum elemento de prova de que tais recolhimentos foram efetivamente realizados.*

*Da mesma forma, a simples alegação de que as operações atinentes a TIM Chip e Cobrança Serviço CredCorp já foram tributadas não se mostra capaz de desconstituir a acusação, pois carece de prova que a respalde.*

*Sustenta o autuado que não procede a autuação quanto aos Ajustes Financeiros, pois esse item se refere a Ajustes Base de Cálculo de Impostos em decorrência de descontos concedidos a clientes em valores superiores aos dos serviços prestados e da base de cálculo do ICMS. Diz que em tais lançamentos não houve a ocorrência do fato gerador do imposto.*

*O argumento defensivo acima não se mostra capaz de desconstituir a autuação, pois não restou comprovado que o serviço constante da NFST original não fora efetivamente prestado ou prestado em menor volume ou ainda não foi apresentado atestado do inconformismo ou reclamação do consumidor do serviço. Eventuais ajustes em relação a cobranças indevidas devem ser acompanhados da imprescindível emissão dos correspondentes documentos fiscais.*

*Mais uma vez, saliento que o art. 123 do RPAF-BA/99 prevê que a impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações, o que não foi observado pelo impugnante.*

*Quanto à incidência do ICMS nas prestações em tela, observo que como foi bem salientado pelos autuantes na informação fiscal, havendo ajuste da base de cálculo do imposto, tem que haver incidência do ICMS sobre esse ajuste.*

*Em face ao acima exposto, restou comprovado nos autos a falta de recolhimento de ICMS atinente a prestações de serviços de comunicação tributáveis escrituradas como não tributáveis, conforme consta no lançamento de ofício em comento.*

*Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com o Julgamento proferido pela Primeira Instância, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 99 a 116), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando alguns dos argumentos apresentados na sua Defesa e refazendo os pedidos já postulados.

Devido à identidade dos argumentos, reproduzimos o relatório do julgamento de primeira instância:

*Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi lavrado sem a observância do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador e à identificação da matéria tributável. Diz que o Auto de Infração foi lavrado com base nas informações eletrônicas que transmitiu em atendimento ao Convênio ICMS 115/2003. Explica que esses arquivos eletrônicos constituem espelhos das NFSTs emitidas. Ressalta que a NFST registra tanto os dados relativos aos serviços de comunicação prestados, como lançamentos que não atraem a incidência do imposto estadual.*

*Assevera que, no entanto, a Fiscalização Estadual ignorou a natureza dos diversos lançamentos efetuados pelo defendente nas NFSTs e considerou que todas as cobranças representariam serviços de comunicação. Frisa que deveria ter analisado a natureza jurídica de cada lançamento efetuado, para verificar a existência de eventual serviço que não estivesse submetido à incidência do imposto. Destaca que não foi identificada a materialização da hipótese de incidência do ICMS, mas presumida a sua ocorrência mediante a análise das vias eletrônicas das NFSTs. Salienta que não foi intimado para apresentar explicações sobre os lançamentos não submetidos à tributação.*

*Reitera que houve violação ao dispositivo legal que manda apurar o fato gerador do ICMS e identificação da matéria tributável, o que torna nulo o Auto de Infração. Reproduz doutrina e julgados dos Conselhos de Contribuintes de outros Estados, tudo para embasar seus argumentos.*

*No mérito, apresenta uma tabela, na qual relaciona os seguintes serviços que foram considerados pelos autuantes como serviços de comunicação e não teriam sido tributados pelo ICMS: Assinatura - Gestão Total; Conteúdos e Downloads; Ajuste Base de Cálculo de Impostos; Tim Chip; Bloqueio Chamadas Rec a Cobrar; Recarga Programada; Ass. TIM Empresa Nacional; Ass. Plano Nosso Modo BA; Ajuste de Uso de Serviços; Ajuste Mensalidades/Franquias; Refaturamento de Serviços; Ajustes de Chamadas; Cobrança Serviço CredCorp; Ajuste de Chamadas Fixo; Ajuste Mensalidades/Franquias Fixo; Ajuste Chamadas LD Embratel; Alteração/Inclusão de Número; Ass. Plano N. Modo Ligh.*

*Classifica os serviços acima nos seguintes grupos que, frisa não sofrerem a incidência do ICMS: (i) prestação de serviços de valor adicionado ou suplementar; (ii) prestação de serviços onerosos de comunicação que já foram tributados anteriormente; e, (iii) realização de ajustes financeiros.*

*Ao tratar da improcedência da autuação quanto às prestações de serviços de valor adicionado ou suplementar, (Assinatura - Gestão Total; Ass. TIM Empresa Nacional; Plano Nosso Modo BA; Ass. Plano N. Modo Light; Conteúdo e Downloads; Bloqueio Chamadas Rec a Cobrar; Alteração/Inclusão de Número), explica que esses serviços não se confundem com o de comunicação, nos termos do art. 2º, III, da LC 87/96, por não estabelecerem uma relação comunicativa entre duas pessoas (emissor e receptor). Diz que a não incidência nesses casos se deve ao fato de tais serviços serem classificados como de valor adicionado ou suplementar, que não se confunde com o de comunicação que lhe dá suporte, nos termos do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97).*

*Quanto a Assinatura – Gestão Total, Ass. TIM Empresa Nacional, Ass. Plano Nosso Modo BA e Ass. Plano N. Modo Light, diz que oferece aos seus usuários alguns planos de telefonia e, para a sua adesão, é necessário que o cliente pague um valor a título de assinatura, que, por si só, não confere ao usuário nenhum crédito em serviços de comunicação propriamente ditos.*

*Afirma que a cobrança da assinatura em tais casos assemelha-se a uma taxa de adesão, sendo que os serviços de comunicação são cobrados separadamente, a cada mês, de acordo com os termos contratuais estipulados pelas partes. Por esse motivo, não pode ser exigido o pagamento de ICMS com relação aos lançamentos realizados nas NFSTs a título de assinatura.*

*Pontua que, conforme a amostragem das notas fiscais apresentadas (doc. 04), não destaca o ICMS sobre os lançamentos em questão porque não sofrerem a incidência do citado imposto. Tanto que, na contratação dos referidos planos, os clientes são obrigados a assinar um termo de adesão, inerente a todos os contratos relacionados a esses planos (doc. 05). Diz que a cobrança em comento é sobre esta adesão, e não sobre o serviço prestado após a contratação dos planos Gestão Total, TIM Empresa Nacional, Nosso Modo BA e Plano Nosso Modo Light (doc. 06).*

*Salienta que por não caracterizar serviço de comunicação, não há incidência do ICMS sobre tais serviços, mesmo diante das disposições do Convênio ICMS 69/98, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Reproduz jurisprudência.*

*Quanto a Conteúdos e Downloads, Bloqueio Chamadas Rec a Cobrar e Alteração/Inclusão de Número, explica que com o desenvolvimento dos serviços de telecomunicação, as operadoras de telefonia passaram a possibilitar a seus usuários o acesso a aplicativos e conteúdos a serem utilizados nos seus aparelhos telefônicos.*

*Diz que esses aplicativos e conteúdos são obtidos pelos usuários junto às empresas que os distribuem, de modo que lhe cabe somente a tarefa de intermediar o acesso e promover a cobrança pela aquisição dos aplicativos e conteúdos. Explica que, a partir do seu aparelho telefônico, o usuário acessa uma determinada página na internet, na qual seleciona os aplicativos e conteúdos da sua preferência e realiza o seu download, para utilizá-los diretamente do seu aparelho telefônico.*

*Pontua que o fornecimento desses aplicativos e conteúdos, por si só, não é considerado como prestação de serviços de comunicação e, portanto, não há incidência de ICMS. Admite que os serviços de dados necessários à realização do download desses aplicativos e conteúdos, por consistirem em serviços de comunicação, são submetidos à incidência do referido imposto, sendo que esses serviços de comunicação são registrados em item específicos da NFST.*

*Ressalta que os serviços de comunicação destinados à realização do download não se confundem com a disponibilização desses aplicativos e conteúdos, de modo a atrair a incidência do imposto estadual, motivo pelo qual não destaca o ICMS sobre os lançamentos efetuados a título de “conteúdo e downloads” (doc. nº 07).*

*Acrescenta que os assinantes podem optar por ter acesso ou bloquear determinados serviços e facilidades. Para prestar esses serviços, o autuado cobra um valor fixo, que não corresponde a uma contrapartida pela prestação de serviços de telecomunicação. Frisa que nessa situação não se está estabelecendo uma relação comunicativa*

*entre dois pontos distintos, mas sim prestando uma facilidade. Assinala que, por ser um serviço que confere maior utilidade à relação comunicativa, as cobranças contidas nas NFSTs não possuem o destaque do ICMS (doc. 08). Menciona que o STJ já se manifestou favoravelmente aos contribuintes em casos envolvendo cobranças dessa natureza, conforme jurisprudência que transcreve.*

*Ao tratar da improcedência da autuação quanto aos lançamentos que já foram submetidos à tributação em momento anterior (Ajuste de Uso de Serviços, Ajuste de Mensalidades/Franquias, Ajuste de Chamadas, Ajuste de Chamadas Fixo, Ajuste de Mensalidades/Franquias Fixo, Ajuste Chamadas LD Embratel, Refaturamento de Serviços, Tim Chip, Recarga Programada e Cobrança Serviço CredCorp), explica que a não incidência do ICMS nesses casos se deve ao fato de que os referidos serviços já foram tributados anteriormente.*

*Quanto ao Ajuste de Uso de Serviços, Ajuste de Mensalidades/Franquias, Ajuste de Chamadas, Ajuste de Chamadas Fixo, Ajuste de Mensalidades/Franquias Fixo, Ajuste Chamadas LD Embratel e Refaturamento de Serviços, explica que se trata de ajustes financeiros na fatura dos clientes que efetuaram contestação de cobranças relativas a serviços que ainda não foram pagos, cuja reclamação foi considerada procedente pelo autuado, em um primeiro momento.*

*Diz que são casos em que a cobrança efetuada junto aos clientes é suspensa, e a empresa submete os serviços contestados à tributação. Posteriormente, analisa novamente a contestação e verifica que a cobrança é, de fato, devida, efetuando-a do cliente em uma próxima fatura, por meio dos lançamentos acima. E considerando que a tributação ocorreu no momento da primeira cobrança, este valor não é tributável novamente. Para comprovar seu argumento, apresenta uma ilustração sobre o lançamento efetuado nas NFSTs (doc. 09).*

*No tocante à Recarga Programada, explica que oferece aos clientes corporativos diversos planos de serviços de comunicação na modalidade pós-paga. Dentre tais planos, a Fiscalização Estadual entendeu que os lançamentos efetuados nas NFSTs a título de “Recarga Programada: TIM Empresa Controle” deveriam ser tributados pelo ICMS.*

*Diz que de acordo com os termos e as condições desse plano de telefonia, o cliente corporativo contrata um número determinado de linhas telefônicas que, mensalmente, são automaticamente recarregadas com créditos de R\$50,00, R\$75,00 e R\$100,00. Afirma que os serviços de telefonia prestados sob a modalidade pré-paga são tributados pelo ICMS no momento da ativação dos créditos pelos usuários, em atenção às disposições do Convênio ICMS 55/2005.*

*Frisa que quando os usuários realizam a ativação dos seus créditos pré-pagos - cuja recarga é programada para ser realizada de forma automática e mensal -, o autuado promove a tributação dos serviços de comunicação, levando em consideração o valor dos créditos de telefonia. Sustenta que, portanto, a emissão das notas fiscais em tais casos (doc 10) somente tem o condão de registrar as recargas realizadas mensalmente ao cliente corporativo, e sequer tem o ICMS destacado, pois a operação é tributada no momento da ativação dos créditos pré-pagos.*

*Pontua que, paralelamente, emite NFST específica destacando o imposto estadual que recai sobre as operações de prestação de serviços de comunicação sob a modalidade pré-paga.*

*Arremata, afirmando que não há embasamento legal para a cobrança de ICMS sobre os serviços de comunicação prestados sob a modalidade pré-paga do plano “TIM Empresa Controle”, considerando que tais serviços foram tributados quando da ativação dos respectivos créditos.*

*Quanto ao TIM Chip, argumenta que os lançamentos efetuados nas NFSTs anexas fazem referência à venda de mercadorias para o usuário final. No momento dessa venda, o ICMS já foi destacado na nota fiscal, motivo pelo qual não há o destaque na respectiva NFST. Menciona que isso pode ser comprovado através das notas fiscais de vendas que foram juntadas às respectivas NFSTs, emitidas para o mesmo cliente, no mesmo período, e com o bem adquirido no mesmo valor.*

*Relativamente à Cobrança Serviço CredCorp, explica que é uma facilidade disponibilizada a clientes corporativos, através da qual se permite que o cliente contrate diversos terminais para a empresa e para pessoas físicas que ali trabalham. Cada terminal tem a sua NFST com destaque do ICMS, mas a cobrança pelos serviços utilizados pelos clientes é feita na NFST cujo tomador do serviço é a contratante. Em outras palavras, o destaque do imposto ocorre quando é emitida a NFST à pessoa física, e a cobrança é efetuada por ocasião da emissão da NFST à pessoa jurídica contratante, motivo pelo qual não há o destaque nesta NFST.*

*Ao tratar da improcedência da autuação relativamente a Ajustes Financeiros, diz que esse item se refere a Ajustes Base de Cálculo de Impostos.*

*Informa que se trata de ajustes financeiros na fatura dos clientes que tiveram descontos em valores superiores aos dos serviços prestados e da base de cálculo do ICMS. Diz que, por se tratar de um ajuste que visa zerar a base de cálculo, corresponde a um lançamento positivo. Afirma que nos casos em que os descontos são concedidos em valores superiores aos dos serviços prestados, é feito um lançamento positivo na fatura denominado Ajustes Base de Cálculo do Imposto, para anulá-la e, consequentemente, zerar o valor da base de*

*cálculo do imposto.*

*Sustenta que tais lançamentos não revelam a ocorrência do fato gerador do imposto estadual, motivo pelo qual as cobranças contidas na autuação devem ser canceladas.*

*A finalizar, solicita o cancelamento dos débitos fiscais em razão da nulidade material arguida. Pede a improcedência da autuação, pois entende que recolheu o ICMS devido. Requer que as comunicações sobre o presente processo sejam realizadas aos cuidados do advogado que indica.*

Não houve manifestação da PGE/PROFIS.

## **VOTO VENCIDO**

Temos sob apreciação Recurso Voluntário conta a Decisão da 6ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lançado pela suposta falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação.

O Sujeito Passivo suscitou a nulidade do Auto de Infração por entender que a) não há provas suficientes para identificar o lançamento fiscal e b) não houve intimação da Recorrente para apresentar explicações sobre os motivos que determinados lançamentos não foram submetidos à tributação.

Compulsando os autos, vejo que não merecem razão as súplicas de nulidade.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal. A autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu a infração, fundamentando com a indicação em vários dos documentos e claros demonstrativos. Ademais, houve a entrega de CD “*com os dados gravados em planilha Excel onde encontra-se a totalidade dos dados que deram origem as planilhas resumo mensal que estão anexas a este PAF*”.

Assim, houve a plena explanação de todo o lançamento tributário, com a correta identificação da ocorrência do fato gerador e identificação da matéria tributável.

Por seu turno, desde já pontuo que também não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Noutra senda, vejo que estão colacionadas aos autos, duas intimações dirigidas ao Contribuinte intimando para apresentação de livros e arquivos magnéticos (fl. 19) e para esclarecimentos sobre a motivação da não escrituração de operações de entradas na EFD do Contribuinte (fl. 18).

Assim, afastos as preliminares aduzidas pelo Sujeito Passivo.

Caminho para o exame do mérito.

*Ab initio*, ressalto minha discordância discordo do posicionamento trilhado durante todo o presente PAF e exarado no voto da Relatora de que A Lei Brasileira de Telecomunicações e o Convênio ICMS 69/98 podem ser aplicados ao caso em questão, pois entendo que tais instrumentos normativos são incompetentes, por força de mandamento constitucional, para reger a incidência do ICMS-Comunicação.

Neste passo, para melhor delimitarmos o tema, é de bom alvitre trazermos à baila a legislação pertinente ao ponto em destaque.

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

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

*(...)*

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

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

*"Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

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

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

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

Como resultado dessa cristalina construção jurídica, baseada na melhor interpretação normativa, houve a produção da Lei Complementar 87/96, que dispõe exhaustivamente sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além de tratar de outras providências. É a conhecidíssima Lei Kandir, veículo normativo competente, consoante a nossa Carta Política, para versar quanto o ICMS-Comunicação.

Portanto, ao contrário do até aqui engendrado, não são competentes para abordar sobre o fato gerador desse imposto tanto a Lei Geral de Telecomunicações, quanto, muito menos, o Convênio ICMS 69/98, pois nem lei é. Tal entendimento é pacífico nos nossos Tribunais Superiores, como se depreende na farta jurisprudência do STJ, a exemplo do RESP 754393 / DF, de relatoria do ministro Francisco Falcão, a seguir colacionada:

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

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

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

*III - Recurso Especial provido.*

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

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

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 1º DA LEI N.º 1.533/51. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. ICMS. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. ATIVIDADES MERAMENTE PREPARATÓRIAS OU DE*



**ACESSO AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CONVÊNIO N.º 69/98, CLÁUSULA PRIMEIRA. ILEGALIDADE.**

1. (omissis)

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

*"Art. 2º. O imposto incide sobre:*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

Pela dicção da LC 87/96 (Lei Kandir), a incidência do tributo ICMS-comunicação se dá nas prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º), efetuadas por qualquer meio (sonoro, visual, magnético, escrito, etc), sendo que tais prestações são entendidas como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação (art. 12).

Quadra também apontar que, as disposições normativas estabelecidas nos artigos 2º e 12 da Lei Kandir, foram repetidas tanto pela Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 2º VII, quanto no RICMS/BA-97, no art. 1º, §2º, VII. Tais fatos não poderiam ocorrer de forma diversa, uma vez que, a competência para estabelecer a materialidade do tributo e de seu fato gerador foi outorgada à lei

complementar, não podendo outras normas infraconstitucionais delimitar novos horizontes sobre essas matérias.

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

Trata-se da observação e aplicação da jurisprudência do STJ citada acima, amplamente majoritária e favorável ao contribuinte, que afasta a incidência do imposto nos serviços complementares ou adicionais ao processo de comunicação.

A aplicação do Convênio 69/98 visa a as chamadas facilidades, ou funcionalidades, de que se vale a empresa prestadora de serviços de comunicação, para que seja possibilitado, ao seu cliente, o uso de seus serviços de comunicação, na verdade estão incluídas no campo de incidência do ICMS.

Vale trazer a colação o julgamento do RE nº 572020 de Relatoria do Min. LUIZ FUX que decidiu pela não incidência do ICMS sobre a habilitação de telefonia móvel, *in verbis*:

*Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

*1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares. O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003).*

*2. A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS.*

*3. A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexistente violação aos artigos 2º, 150, I, e 155, II, da CF/88.*

*4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN.*

*5. In casu, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço,*

*serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação.*

*6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.*

*7. Ex positis, nego provimento ao recurso extraordinário.*

*(RE nº 572020 / DF - DISTRITO FEDERAL / Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO / Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Julgamento: 06/02/2014 Órgão Julgador: Tribunal Pleno)*

Assim, entendo que devem ser considerados serviços fora de incidência do ICMS Telecomunicações os seguintes serviços:

- a) Ajuste Base de Cálculo de Impostos;*
- b) Tim Chip;*
- c) Bloqueio Chamadas Rec a Cobrar;*
- d) Recarga Programada;*
- e) Ajuste de Uso de Serviços;*
- f) Ajuste Mensalidades/Franquias;*
- g) Refaturamento de Serviços;*
- h) Ajustes de Chamadas;*
- i) Cobrança Serviço CredCorp;*
- j) Ajuste de Chamadas Fixo;*
- k) Ajuste Mensalidades/Franquias Fixo;*
- l) Ajuste Chamadas LD Embratel;*
- m) Alteração/Inclusão de Numero;*

Quanto aos serviços de assinatura mensal, diante da recente decisão do STF no RE nº 912888 em sede de Recurso, que entendeu que “O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”, mantenho todos os serviços de assinatura objeto da atuação, quais sejam:

- a) Ass. Plano N. Modo Ligh.*
- b) Assinatura - Gestão Total;*
- c) Ass. TIM Empresa Nacional;*
- d) Ass. Plano Nosso Modo BA;*
- e) Conteúdos e Downloads (serviço de comunicação propriamente dita);*

Pelo exposto, voto no sentido em dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para que seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, declarando Procedente em Parte a infração 01, com a exclusão dos valores relativos: a) Ajuste Base de Cálculo de Impostos; b) Tim Chip; c) bloqueio Chamadas Rec a Cobrar; d) Recarga Programada; e) Ajuste de Uso de Serviços; f) Ajuste Mensalidades/Franquias; g) Refaturamento de Serviços; h) Ajustes de Chamadas; i) Cobrança Serviço CredCorp; j) Ajuste de Chamadas Fixo; k) Ajuste Mensalidades/Franquias Fixo; l) Ajuste Chamadas LD Embratel e m) Alteração/Inclusão de Número.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue, especificamente no que concerne à não incidência do ICMS sobre os serviços que especifica.

Destaco, inicialmente, que a competência deferida pela CF/88 à lei complementar limita-se à edição de normas gerais, nos termos do art. 146, inciso III, conforme abaixo.

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Por óbvio, a competência para emitir norma específica é prerrogativa das unidades federadas, o que materializa o princípio federativo, traduzido pela autonomia dos Estados. Nem se poderia cogitar diferente, pois de nada valeria a competência para legislar e se auto organizar, se não lhes fosse possível instituir tributos no âmbito de sua competência tributária. Essa é, aliás, a essência do Federalismo.

Faz-se necessário destacar, ainda, que o ICMS incide não apenas sobre a prestação de serviços de “telecomunicações”, mas sobre todas as prestações onerosas de serviços de “comunicações”, da qual as telecomunicações são apenas uma modalidade.

Assim, em que pese os “serviços de valor adicionado” não se constituírem em “serviço de telecomunicações”, nos termos do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), nada nos autoriza a concluir, de forma generalizada, que estão fora do campo de incidência do imposto estadual, diferentemente do que pontua a relatora.

O posicionamento do STJ relativamente à matéria corrobora este entendimento, pois a corte superior apenas excluiu determinados serviços de valor adicionado do campo de incidência do ICMS, mas não generalizou a sua conclusão para os demais serviços, os quais não foram sequer objeto de questionamento no REsp 945.037/AM.

Os serviços de valor adicionado, pois, diferentemente do que afirma o relator, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Não se pode, porém, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, pois envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto.

É importante frisar que tais serviços não são, sequer, limitados taxativamente, a partir de um rol previamente dado, pois se referem a prestações “novas”, boa parte delas envidadas de forma inédita, até então, que surgem (da mesma forma que desaparecem) em função da dinâmica da tecnologia setorial.

Imaginem, portanto, a partir desse contexto, que consequências teria concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Teríamos uma “porta aberta” para o surgimento de novos serviços, sem a ocorrência de qualquer tributação, para situações inéditas, cuja descrição poderia coincidir com uma autêntica prestação de serviços de comunicações.

A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos que são criados a cada dia.

Nesse sentido, não é possível excluir, *prima facie*, os serviços de valor adicionado da tributação do ICMS sem que se tenha uma descrição da atividade prestada pela Cia Telefônica, cujas nuances é que vão, efetivamente, determinar, ou não, o seu enquadramento do campo de incidência.

Ademais, a alínea “a” do Inciso II do § 1º do art. 13 da LC 87/96 prevê que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário devem ser oferecidas à base de cálculo, nos termos a seguir:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...

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

...

II - o valor correspondente a:

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

A regra é, portanto, a tributação, somente se admitindo a sua exclusão na medida em que não se configure “serviço de comunicação”, conclusão a que não se chega *a priori*, mas a partir do exame, caso a caso.

Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário, conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto. Os documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo não especificaram o serviço prestado, apenas limitando-se a fazer uma referência genérica como “serviços” e “serviços contratados”.

Ademais, a legislação posta prevê a incidência do ICMS, não sendo possível ao julgador administrativo afastar a aplicabilidade do Convênio 69/98, sem que disso não resulte malferido o art. 167, inciso II do RPAF.

Assim, peço vênia ao nobre relator para conhecer e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0010/15-6**, lavrado contra **TIM CELULAR S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.190.460,53**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS