

A. I. Nº - 269135.0002/15-3
AUTUADO - TIM CELULAR S/A.
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR e LUIZ CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27.07.2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0101-01/16

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: "Cobrança Serviço Credcorp"; "Bloqueio Chamadas Rec. a cobrar", "Licença de Uso Software", "Tim Chip", "Assinatura Gestão total"; "Recarga Programada"; "Ajustes". 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. Não há nos autos prova da alegada escrituração em duplicidade ou desfazimento de operações. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/03/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$616.687,84, além da multa de 60%, em razão da apuração da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.

Consta ainda que: *"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 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. 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"*.

A peça defensiva apresentada por representante do autuado (fls. 25/56), discorre, inicialmente, sobre a tempestividade da impugnação e sobre a acusação fiscal.

Argumenta que o agente fiscal procedeu à autuação com base nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo autuado, em observância ao Convênio ICMS 115/2003; pontua que tais arquivos são transmitidos mensalmente, contêm todas as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação modelo 22 (doravante denominadas NFST) emitidas durante cada período de apuração e dispensam a impressão em meio físico da segunda via dessas notas fiscais, conforme se extrai das cláusulas 1ª e 2ª do aludido convênio.

Destaca que de acordo com o manual constante do anexo único do Convênio ICMS 115/2003, a NFST deve registrar todas as cobranças realizadas pela empresa de telefonia ao consumidor, não se limitando aos serviços de comunicação propriamente ditos, tal como se extrai do item 6.2.3.2, do seu anexo único. Reproduz o dispositivo. Descreve a estrutura da nota fiscal e o documento

de número - NFST nº 000.002.246-AB (DOC nº 03).

Salienta que da análise do documento fiscal vê-se a repercussão ou não de determinado item na apuração da base de cálculo, aferido por meio da coluna “*Tributos*”, que foi destacada no exemplo reproduzido acima. Sempre que existe a indicação “28% - ICMS” nessa coluna é porque esse item da nota fiscal influencia a base impositiva do imposto estadual; quando não há esse destaque é porque o item não reflete na base de cálculo do ICMS.

Afirma que a fiscalização estadual jamais perquiriu a natureza dos lançamentos que não tiveram o destaque do ICMS nas notas fiscais, se limitando a considerar todos estes lançamentos na base de cálculo do auto de infração, ora impugnado.

Desta forma, o lançamento é manifestamente nulo e é também improcedente a sua cobrança, eis que está sendo exigido o pagamento de débitos de ICMS sobre cobranças realizadas nas NFST,s que possuem natureza eminentemente financeira (diferenciando-se dos serviços de comunicação tributados pelo imposto estadual), bem como sobre créditos concedidos aos clientes e registrados nas notas fiscais que se referem a descontos incondicionais.

Informa que no mérito, a presente acusação sequer deve ser analisado por esta JJF, na medida em que o lançamento fiscal não preencheu os requisitos formais e materiais necessários para sua legitimação e validade.

Alega a nulidade dos autos, em face do que dispõe o artigo 28 do Decreto Estadual nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), em seu parágrafo 1º, que determinou o prazo de 90 dias para conclusão da ação fiscal instaurada para averiguar eventuais irregularidades na apuração e recolhimento dos tributos estaduais pelos contribuintes do Estado da Bahia.

Declara que a fiscalização iniciou-se através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, em 01.10.2014, conforme indicado no Termo de Prorrogação que é parte integrante do auto de infração impugnado (vide DOC nº 02). Diz que o prazo para constituir o crédito tributário ou para prorrogar a ação fiscal encerrou no dia 29.12.2014. O Termo de Prorrogação necessário para a continuidade da ação de fiscalização somente foi lavrado no dia 30.12.2014, em nítida violação ao disposto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Assevera que, esgotado tal prazo, deveria ter sido lavrado novo Termo de Início de Fiscalização, sem o qual não poderia ter sido encerrada a fiscalização. Diz que o Fiscal Autuante não era competente para constituir os débitos de ICMS, através do auto de infração, pela ausência de um termo válido lhe delegando os poderes para fiscalizar o autuado e promover o lançamento fiscal em discussão. Ofensa prevista no art. 18 do Decreto Estadual 7.629/99 e ao devido Processo Legal previsto (artigo 5º, inciso LIV, CF88).

Questiona o que ocorreria, caso o contribuinte não respeitasse o prazo de 60 dias previsto na Lei Estadual nº 3.956/1981 para a impugnação do referido lançamento fiscal? Certamente a sua defesa sequer seria conhecida, considerada revel e os débitos encaminhados para a inscrição na Dívida Ativa Estadual. Diz que não é possível admitir diferente tratamento para a Fiscalização Estadual, em especial, no que diz respeito aos prazos que possui para concluir a ação fiscal, tendente a apurar os créditos que entende possuir perante os contribuintes do Estado da Bahia.

Transcreve jurisprudência deste CONSEF (Acórdão JJF nº 0126-04/2014), que reconheceu a nulidade dos lançamentos que não respeitaram a sistemática prevista pelo Decreto Estadual nº 7.629/1999 para a constituição de débitos tributários.

Alega também a nulidade material do Auto de Infração, porque realizado sem observar o disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador e à determinação da matéria tributável.

Diz que a Fiscalização Estadual lavrou o auto de infração com base nas informações eletrônicas transmitidas pelo próprio impugnante, em atendimento ao Convênio ICMS 115/2003.

Assinala que os arquivos eletrônicos em questão consistem em espelhos das NFST,s emitidas pela impugnante aos seus clientes e facilitam os trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, na medida em que, diante do grande volume de NFST,s, a análise de cada documento fiscal seria muito mais complicado. Nos arquivos são registrados todas as informações constantes das NFST,s, os valores cobrados junto aos clientes, relativos aos serviços de telecomunicação a eles prestados, trazendo descritivos desses serviços no seu corpo. Justamente, por esse motivo, na NFST, observa-se uma série de itens relacionados aos serviços de telecomunicação, tais como mensalidades, franquias, pacotes, chamadas telefônicas, serviços diversos, entre outros, nos quais há a indicação do valor cobrado junto ao cliente e, ainda, por se tratarem de operações sujeitas ao ICMS, a indicação da sua incidência, mediante o destaque do imposto estadual, e a informação sobre a respectiva alíquota, exigida no Estado da Bahia, correspondente a 26%, somando-se a ela o adicional ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%.

Explica que por questão operacional, inclui-se no documento fiscal cobranças de outras naturezas, que não se confundem com aqueles serviços, não atraindo a incidência do imposto estadual. Estando contidos nessas NFST,s lançamentos que são meros serviços suplementares à prestação de serviços de telecomunicação, tais como habilitação de serviços e outras facilidades postas à disposição aos seus clientes, que não revelam a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Diz que a fiscalização, no entanto, na autuação, ignorou a natureza dos diversos lançamentos e considerou que todas as cobranças representariam serviços de comunicação. Defende que deveria ter sido analisado para fazer uma distinção, a existência de eventual serviço que não estivesse submetido à tributação do imposto estadual; presumiu, no entanto, a ocorrência de fatos tributáveis, mediante a análise sucinta das vias eletrônicas das NFST,s (Convênio ICMS 115/2003).

Ressalta que não foi sequer intimado para apresentar explicações sobre os lançamentos não submetidos à tributação do imposto estadual. Deduz que se tal providência tivesse sido adotada, o Auto de Infração, claramente nulo e improcedente, jamais teria sido lavrado.

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 julgados dos Conselhos de Contribuintes de outros Estados já se manifestaram nesse sentido, a exemplo do Estado de Pernambuco (TATE – 2ª Turma Julgadora – Acórdão nº 0037/2007 – julgado 13.09.2007).

No mérito, alega a improcedência do Auto de Infração. Aduz que a Fiscalização sustenta que o autuado teria deixado de recolher créditos tributários do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação apurados a partir da análise dos arquivos referidos no Convênio ICMS 115/2003, nos quais se encontram registrados os espelhos das NFST.

Descreve os itens de serviços constantes das NFST, não tributados pelo autuado, que a Fiscalização considerou como serviços de comunicação: *"Ajuste Base de Cálculo de Impostos; Ajuste de Chamadas Fixo; Ajuste de Uso de Serviços; Ajuste Mensalidades/Franquias; Assinatura - Gestão Total; Ass. Plano Nosso Modo BA; Ass. TIM Empresa Nacional; Bloqueio de Chamadas Rec. a Cobrar; Cobrança Serviço CredCorp; Conteúdos e Downloads; Licença Software Gestão fatura; Recarga Programada; Suporte Administrativo Remoto; Supote Serv E-Mail BLACKBERRY; Suporte ao Software Certisign; Tim Chip"*.

Contesta os lançamentos, admitindo que se referem: *"(i) atividades meio e serviços suplementares que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação; (ii) aplicativos e softwares; (iii) ajustes realizados nas cobranças efetuados aos clientes da Impugnante; (iv) serviços de suporte e auxílio técnico; e (v) serviços de comunicação que já foram tributados pelo ICMS"*. Deduz que devem ser cancelados respectivos débitos de ICMS, multa e juros.

Aduz que as atividades meio e serviços suplementares não se confundem com a prestação de serviços de comunicação, nos termos do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996, justamente por não implicarem no estabelecimento de uma relação comunicativa entre duas

pessoas (emissor e receptor). Exemplifica: “Assinatura – Gestão Total”; “Ass. Plano Nosso Modo BA”; e “Ass. TIM Empresa Nacional”.

Explica 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.

Argui que a cobrança da assinatura em tais casos assemelha-se a uma taxa de adesão. Os serviços de comunicação, a seu turno, 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 NFST,s a título de assinatura.

Insiste que tais cobranças funcionam como uma taxa de adesão, que permite a habilitação de determinados serviços de comunicação. Somente com o seu pagamento o cliente terá acesso a determinado plano. Tanto é assim que, na contratação dos referidos planos de telefonia, os clientes são obrigados a assinar um termo de adesão, inerente a todos os contratos relacionados ao plano (DOC nº 04). Acrescenta que é justamente sobre esta adesão a cobrança em discussão e não sobre o serviço prestado, após a contratação dos planos *Gestão Total*, *Nosso Modo BA* e *TIM Empresa Nacional*. Reitera que tais cobranças não são prestação de serviços de comunicação.

Ressalta que por não caracterizar serviço de comunicação, não há que se cogitar a incidência do ICMS sobre tais serviços, mesmo diante das disposições do Convênio ICMS nº 69/1998, conforme, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, o que restou consignado no REsp nº 1.176.753/RJ (STJ – Primeira Seção - REsp 1176753/RJ – Min. Rel. Napoleão Nunes Maia - DJe 19/12/2012).

Quanto aos serviços de valor adicionado, diz que tais serviços podem ser entendidos com a atividade que acrescenta uma utilidade ao serviço de comunicação em si. No entanto, o serviço de valor adicionado, em hipótese alguma, se confunde com serviço de telecomunicação, conforme se extrai do artigo 61, da Lei Federal nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações). Reproduz o dispositivo.

Transcreve também jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não incide ICMS sobre os serviços de valor adicionado. Descreve a natureza dos serviços.

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 (mediante a prestação de serviços de comunicação específicos, denominados serviços de dados) e, ainda, promover a cobrança junto ao usuário pela aquisição dos aplicativos e conteúdos.

Explica, esquematicamente, que a partir do seu aparelho telefônico, o usuário acessa uma determinada página na *internet*, ou mesmo na *intranet*, na qual seleciona os aplicativos e conteúdos da sua preferência, e realiza o seu *download*, para utilizá-los diretamente do seu aparelho telefônico.

Assevera que esses aplicativos e conteúdos normalmente são vídeos, músicas, *ringtones* (toques de telefone), imagens, jogos, notícias, GPS (Sistema de Posicionamento Global - *Global Positioning System*) e softwares diversos, registrados nas NFST emitidas pela Impugnante nos seguintes termos: *BlackBerry Corporativo*; *BlackBerry Ilimitado*; *BlackBerry Professional – MB*; *blah! Chat*; *E-mail + internet BlackBerry* e *Serviço BBerry Liberty Web+*.

Assinala que o fornecimento desses aplicativos e conteúdos (que, via de regra, não é realizada pelo autuado), por si só, jamais poderá ser considerado como prestação de serviços de comunicação, de modo a autorizar a cobrança do ICMS, por parte das autoridades fiscais. Aduz que os serviços de dados necessários à realização do *download* desses aplicativos e conteúdos, por consistirem em serviços de comunicação, são devidamente submetidos à incidência do ICMS pela impugnante. Ocorre que esses serviços de comunicação são registrados em item específicos da NFST, e não naqueles acima listados.

Repisa 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 imposto estadual sobre os lançamentos efetuados a título de “*conteúdo e downloads*” (doc. nº 06).

Sobre a cobrança do ICMS sobre os lançamentos intitulados “*Ajustes de Chamadas Fixo*”, “*Ajuste de Uso de Serviços*” e “*Ajuste Mensalidades/Franquias*”, diz que deve ser ressaltado que, frequentemente, logo após receber a sua fatura mensal acompanhada da respectiva NFST, o usuário entra em contato com o Centro de Relacionamento com o cliente – CRC da Impugnante para apresentar reclamação no sentido de que é indevida a cobrança (total ou parcial) constante dos aludidos documentos, de modo que, em muitos casos, suspende-se imediatamente a cobrança contestada.

Ressalta que no caso de cobrança indevida, ante a inexistência da prestação de serviços de comunicação, realiza um ajuste na NFST, emitida posteriormente à contestação, através de um ajuste negativo, reduzindo o montante devido pelo usuário final. Eventualmente, tal ajuste pode ser positivo. Isso ocorre nos casos em que há uma contestação e o ajuste negativo é concedido, mas, após analisar detidamente o caso, o autuado reconhece que a cobrança original era devida, e por isso é lançado na conta do cliente um item de ajuste com valores que impactam positivamente na base de cálculo do ICMS. Junta ilustração exemplificando lançamento efetuado nas NFSTs (DOC nº 07) para registrar essas cobranças.

Quanto aos lançamentos a título de “*Ajuste Base de Cálculo de Impostos*”, esclarece que, eventualmente, os descontos incondicionados concedidos ao usuário final são superiores aos valores dos serviços prestados, o que poderia gerar uma base de cálculo do ICMS. Nestes casos, para evitar que isso ocorra, realizou um lançamento sob essa nomenclatura, de forma a zerar o montante da base de cálculo do imposto estadual, conforme as anexas NFSTs (DOC nº 07-A).

Observa, contudo, que tais lançamentos não revelam a ocorrência do fato gerador do imposto estadual. Por isso, as correspondentes cobranças contidas no lançamento fiscal devem ser canceladas.

Com relação ao plano “TIM Empresa Controle - 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 do plano de telefonia pré-paga, o cliente corporativo contrata um número determinado de linhas telefônicas que, mensalmente, são automaticamente recarregadas com créditos de R\$ 50,00 (cinquenta reais), R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) e R\$ 100,00 (cem reais). É o que se depreende da descrição do plano no sítio do autuado. Defende que, nesse cenário, 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, e da Lei Estadual nº 6.379/1996, em seu artigo 12, inciso VII, §1º.

Reitera que, quando os usuários realizam a ativação dos seus créditos pré-pagos – cuja recarga é programada para ser realizada automático mensalmente –, já promove a tributação dos serviços de comunicação, levando em consideração o valor dos créditos de telefonia. Sustenta que a emissão das notas fiscais em tais casos (DOC nº 08) somente tem o condão de registrar as recargas realizadas mensalmente ao cliente corporativo, e sequer tem o ICMS destacado, pois, como visto, a operação é tributada no momento da ativação dos créditos pré-pagos de telefonia.

Assinala 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.

Conclui que não há embasamento legal que justifique a cobrança de débitos de ICMS sobre os serviços de comunicação prestados sob a modalidade pré-paga no âmbito do plano “TIM Empresa

Controle”, considerando que tais serviços foram devidamente tributados pelo imposto estadual quando da ativação dos respectivos créditos.

Sobre os serviços de suporte, argumenta que a fiscalização entendeu que as cobranças a título de “*Suporte Administrativo Local*”, “*Suporte Administrativo Remoto*”, “*Suporte Serv E-Mail BLACKBERRY*” e “*Suporte ao Software Certisign*” deveriam sofrer a incidência do ICMS, por possuírem natureza de prestação de serviços de telecomunicação.

Rebate que tal entendimento não merece prosperar porque tais lançamentos, “*Suporte Administrativo Local*” e “*Suporte Administrativo Remoto*” se referem a um suporte disponibilizado aos grandes clientes, através de funcionário de empresa terceirizada, para fazer a conexão entre este usuário e a Central de Relacionamentos com o Cliente (CRC). Evidentemente que tais serviços não configuram a prestação de serviços de comunicação e, por este motivo, não poderia ter destacado o imposto estadual nas respectivas NFSTs (DOC nº 09).

Insiste que as cobranças nomeadas “*Suporte ao Software Certisign*” se referem a um suporte concedido pela impugnante para a utilização de um *software* específico contratado pelo seu cliente (doc. nº 09-A). Da mesma forma, sustenta que os lançamentos a título de “*Suporte Serv E-Mail BLACKBERRY*” são utilizados para cobrar do usuário final pelo serviço de suporte técnico aos usuários do pacote de dados *Blackberry*, prestado pela Impugnante (doc. nº 09-B). Diz que nenhum destes dois lançamentos revelam a prestação de serviço que possibilite a comunicação entre dois ou mais interlocutores, motivo pelo qual deixou de destacar o imposto estadual sobre tais cobranças.

Sobre o 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 correspondente nota fiscal, motivo pelo qual não há o devido destaque na respectiva NFST.

Sublinha que isso pode ser facilmente comprovado através das notas fiscais de vendas que foram juntadas às respectivas NFSTs, emitidas para o mesmo cliente, no mesmo período e com bem adquirido no mesmo valor (DOC nº 10).

Alude quanto à “*Licença dos Software Gestão Fatura*”, que a cobrança se refere à utilização de um software pelo usuário final que não é de propriedade do autuado. Ou seja, há a cessão de direito de uso de programas de computação, o que atrai a incidência do ISSQN, de acordo com o item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Diz que a cobrança efetuada sob a nomenclatura “*Cobrança Serviço CredCorp*” possuem a mesma natureza dos lançamentos acima mencionados, devendo ser igualmente o ICMS que recai sobre esses itens das NFSTs (doc. nº 11).

Finaliza, pedindo o cancelamento dos débitos fiscais; julgamento improcedente, pois os pagamentos foram feitos regularmente; envio de comunicação aos cuidados do advogado que indica, sob pena de nulidade.

Na Informação Fiscal, fls. 235/239, um dos autuantes apresenta contra razões, aduzindo que a alegação de nulidade não tem a mínima sustentação já que a prorrogação foi feita através de termo próprio juntado ao PAF. Pede que se observe a disposição contida no Art. 28 do RPAF: “*Art. 28. A Autoridade administrativa ... § 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, ...*”

Disse que existe a expressa determinação que deve ser feita a prorrogação e esta foi feita, como comprova o Termo de Prorrogação juntado ao PAF. Ressalta que não há exigência de que a prorrogação ocorra dentro do prazo de 90 dias, mas sim que a fiscalização seja concluída no prazo de 90 dias, sob pena do contribuinte poder exercer seu direito à Denúncia Espontânea.

Reitera, ainda que houvesse a exigência deste prazo de 90 dias para prorrogação da ação fiscal, que também não caberia a alegação de nulidade do autuado, já que, segundo metodologia de contagem de prazo definida no Art. 22 do RPAF, que preceitua que se deve excluir o dia de início

e incluir o dia do vencimento, o prazo de 90 dias para conclusão da fiscalização encerrar-se-ia no dia 30/12/2014, e não no dia 29/12/2014, como quer fazer crer o autuado.

Em relação à “*nulidade material do Auto de Infração*”, informa que também tal alegação não faz sentido como preliminar, já que a mesma, nesse ponto, faz alegações de mérito, que serão verificadas no julgamento da infração levantada pela fiscalização.

No que tange ao “Mérito”, afirma que também não podem prosperar os argumentos da defesa que tentam descaracterizar a 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 lhes 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, 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. Reproduz a LC 87/96 - Art. 13, incisos II, "a" e III, §1º; a Lei nº 7.014/96 - Art. 17, VIII, §11º.

Sustenta que os dispositivos citados disciplinam em contrário à defesa do autuado, incluindo-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados relativos aos serviços suplementares, facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Em síntese, sustenta 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). Conclui pela Procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

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.

Preliminarmente, o autuado solicita a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que está sendo exigido o pagamento de débitos de ICMS sobre cobranças de serviços descritos nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações, mas que possuem natureza eminentemente financeira. Alega ainda a nulidade dos autos por desatenção, no prazo para prorrogação da fiscalização.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte. O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99), além do artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN. O processo administrativo fiscal - PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve.

A exigência dos serviços, não submetidos à incidência do ICMS, será discutida na apreciação de mérito. Não houve qualquer nulidade dos autos, em função de desatenção aos prazos processuais. O procedimento de fiscalização e mesmo sua prorrogação foram feitos de forma e

no prazo regulamentar; ainda que houvesse esgotado o prazo sem que prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderia exercer, sendo o caso, o seu direito à denúncia espontânea, nos termos do art. 28, §1º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Sobre o pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhamento para endereço dos advogados indicados, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

No mérito, as peças processuais e demonstrativos acostadas aos autos informam que a exigência da infração contida na inicial recai sobre a falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.

Os demonstrativos de débito com a discriminação dos serviços não tributados, base de cálculo apurada e respectivos valores de ICMS devidos foram acostados aos autos, às fls. 04/11, de forma detalhada, na mídia CD, à fls. 16. Explicam os Auditores do Fisco que os dados foram extraídos dos arquivos eletrônicos, estabelecidos no Convenio ICMS 115/03 e a "base de cálculo do imposto determinada conforme art. 52 do RICMS Decreto nº 6284/97".

Os serviços que não foram tributados, descritos individualmente também pelo autuado, foram assim sintetizados: (i) atividades meio e serviços suplementares que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação; (ii) aplicativos e softwares; (iii) ajustes realizados nas cobranças efetuados aos clientes da Impugnante; (iv) serviços de suporte e auxílio técnico; e (v) serviços de comunicação que já foram tributados pelo ICMS".

A defesa questionou 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.

A previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

"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;

Na Lei Complementar nº 87/96:

"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;

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

"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;

Nesse sentido, conforme disposições do Convênio ICMS 69/98, 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. A LC 87/96 (art. 13, inc. III) estabelece que a base de cálculo do imposto, na prestação de serviço comunicação é o preço do serviço.

Os serviços preparatórios, suplementares são prestados para viabilizar a prestação principal (serviço de comunicação); são elementos, portanto, desse serviço, os 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.

No caso em concreto, 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 0,72, inclui o montante do próprio imposto na base de cálculo, não realizado antes pelo sujeito passivo.

A Lei estadual do ICMS recepciona tal regramento, 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;

Analisando os demonstrativos que instruem a autuação, as peças processuais com informações sobre os serviços de telecomunicações, antes referidos (fls. 06/11), verifico que os valores considerados como não tributáveis pelo contribuinte se referem, na realidade, aos serviços de comunicação onerosos prestados contra pagamento dos consumidores finais, entendidos pela autuada como ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES, SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO, RECARGA PROGRAMADA (TIM EMPRESA CONTROLE), SERVIÇOS DE SUPORTE, TIM CHIP, LICENÇA SOFTWARE GESTÃO FUTURA e questionada a exigência de respectivo ICMS.

O fulcro da questão é, então, identificar se a prestação onerosa dos serviços de comunicação (discriminados pela fiscalização) pelo autuado a consumidores finais são tributáveis pelo ICMS.

Já vimos que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96 define como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação e que a legislação desse Estado recepcionou tal regra, definindo 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 (art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96).

Dessa forma, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, e demais serviços considerados suplementares ou serviços de valor adicionado, questionados pelo

autuado. Tais serviços otimizam ou agilizam o processo de comunicação e, independentemente da denominação que lhes seja dada, sujeitam-se à incidência do ICMS, inclusive aqueles relativos a *downloads*, *conteúdos* que pressupõem o acesso, adesão, disponibilidade e ativação do serviço oferecido pelo autuado aos seus clientes consumidores.

Nos serviços objeto da exigência fiscal, observa-se que o seu tomador (usuário), pagando por eles, se utiliza dos meios de comunicação disponibilizados pelo prestador de serviço para conseguir a informação desejada (*anuncio*, *telelista*, *telegrama fonado*), ou para adquirir bens via *download* (aquisição de músicas e vídeos, jogos eletrônicos, imagens, sons, vídeos, etc.). Nesses casos, o usuário paga ao detentor dos meios de comunicação o preço para que estes serviços sejam efetuados através de diversos canais de mensagens. Indubitavelmente, há prestação de serviço de comunicação pela disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens. De acordo com a legislação tributária, várias vezes 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.

Assim também, demais serviços, que não foram devidamente tributados pelo autuado, capturados pela fiscalização, implicaram o presente Auto de Infração. São serviços prestados pelo contribuinte autuado, e que o tomador (usuário), pagando por eles, se utiliza dos meios de comunicação disponibilizados pelo prestador de serviço para conseguir a informação desejada (Licença de Uso Software, Bloqueio Site Timnet, Bloqueio Portal BLAH, Licença SW Mobile Localização, Troca de Área TIM Casa), aquisição de bens para que a comunicação se realize (Tim Chip), ou pagamento do próprio serviço de comunicação (Recarga Programada, Renovação Antecipada). Em tais casos, há também a prestação de serviço de comunicação, pela disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens.

De acordo com a legislação tributária acima citada, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Quando uma relação entre o prestador de serviço de comunicação e o usuário possibilita, a este último, o acesso a uma informação ou aquisição de bem de forma onerosa, torna-se evidente a incidência do ICMS serviços de comunicação.

A tributabilidade do ICMS sobre tais prestações de serviços de comunicação tem sido objeto de acirrada discussão, inclusive, após o julgamento do REsp. 1.176.753RJ - DJe 19.12.2012 (trazido na defesa do autuado), representativo da controvérsia, de forma que o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento que afasta a cobrança da referida exação sobre os serviços - meio, ainda que essenciais à prestação do serviço de comunicação.

Ocorre que essa e outras decisões emanadas do STJ favoráveis ao entendimento esposado pelo contribuinte, nesse processo, não têm efeito vinculante para a Administração Pública Estadual, visto que foram proferidos em ações ou recursos de controle difuso da legalidade ou de constitucionalidade das normas que regem o ICMS. Tais decisões 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.

Sabe-se, por outro lado, que o conceito legal de telecomunicação está disciplinado no § 1º do art. 60 da Lei 9.472/97 (organização dos serviços de telecomunicações), como sendo a "*transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza*"; esse conceito isoladamente, porém, não pode ser utilizado para definir o âmbito de abrangência do ICMS, como se esse imposto incidisse somente sobre a comunicação ou a telecomunicação em si; e isso porque, é no caput do referido artigo que se deve buscar a referência para dirimir a questão, pois ali está explicitado que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, veiculando abrangência conceitual mais ampla. Transcrevo-o abaixo:

"Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação".

Conjugando os dispositivos legais citados anteriormente (LC 87/96), além da Lei 9.472/97, vê-se que o que se tributa é a prestação onerosa de serviço de telecomunicação, que compreende, obviamente, o serviço remunerado que propicia a troca de mensagens/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 9.472/97), o serviço de comunicação sobre o qual, na ótica legal e constitucional, deve incidir o tributo em questão.

O Convênio CONFAZ 69/98 que serve também de base para a presente autuação, estabelece como base de cálculo do ICMS - Comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem o processo de comunicação, não extrapola o sentido da norma legal e fundamenta a exigência fiscal.

Na própria 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, 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 precedentes os Acórdãos nºs CJF 0189-11/08, 0193-11/08, 0145-12/09, 0099-12/11 e CJF Nº 0091-13/12.

Por fim, com relação aos lançamentos de "*ajustes de chamada fixa*", o Decreto 13.780/12 (art. 396) estabelece que deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização (Convênio ICMS 55/05); a regularidade dos demais ajustes procedidos pelo autuado deveria ser provada pelo autuado, o que não ocorreu, nos autos.

Quanto a *recarga programada - TIM empresa controle*, sobre tal serviço há a incidência do ICMS, o que, aliás, 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 concreta de que tais recolhimentos foram efetivamente feitos aos Cofres do Estado. Os registros das operações nos livros fiscais competentes atestam contra a tese defensiva, pois estão lançados como operações não tributadas, o que denota não ter havido efetivamente o recolhimento do imposto devido.

Possíveis ajustes, em relação às cobranças indevidas, além da imprescindível emissão de respectivos documentos fiscais, não restou provado 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.

O art. 123 do RPAF/BA (Decreto 7.629/99) reza que a impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações, do que não cuidou o autuado.

Esse item também já foi objeto da apreciação por esse CONSEF (ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/14).

Diante da presente exposição, 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.

Concluo caracterizada a infração, integralmente subsistente o valor exigido e PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

É o Voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0002/15-3**, lavrado contra **TIM CELULAR S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$616.687,84**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA RMÃO - JULGADOR