

**A. I. N°** - 269135.3000/16-0  
**AUTUADO** - TIM CELULAR S/A.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25.11.2016

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0194-02/16**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: “Ajuste da Base de Cálculo do Imposto”, “Ajuste Mensalidades/Franquias”, “Ajuste de Uso de Serviços”, “Ass. Plano Nossa Modo BA” e “Ass. TIM Empresa Nacional”. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 28/06/16 para exigir ICMS no valor histórico de R\$182.126,83, além da multa de 60%, em decorrência de: “*Infração 01 - 02.08.38 Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados*”. Fatos ocorridos nos meses de agosto a dezembro de 2014.

Complementando a acusação acima, consta: “*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*

Por meio de advogado, o autuado apresenta defesa (fls. 29 a 37) e, inicialmente, demonstra a tempestividade da impugnação e discorre sobre a acusação que lhe foi feita. Em seguida, diz que, ao contrário do contido na autuação, as rubricas “Ajuste da Base de Cálculo do Imposto”, “Ajuste Mensalidades/Franquias”, “Ajuste de Uso de Serviços”, “Assinatura Plano Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional” não estão sujeitas à incidência do ICMS, uma vez que não há subsunção às hipóteses previstas no art. 155, II, da Constituição Federal.

Ao tratar da não incidência de ICMS sobre “Ajuste da Base de Cálculo do Imposto”, explica que quando concede descontos incondicionais ao cliente, o que reduz a base de cálculo, e os valores de tais descontos são superiores aos serviços prestados e à base de cálculo do imposto, tal ajuste é realizado, pois, caso não fosse, a base de cálculo seria negativa. Diz que, para evitar uma base de cálculo negativa, realiza um lançamento na conta do cliente denominado “Ajuste Base de Cálculo do Imposto” para zerar a conta do cliente, assim como o valor da base de cálculo do ICMS. Pontua que a parcela do desconto superior ao valor da conta será concedida nas contas seguintes do cliente. Conclui que, como tal ajuste não se trata de serviço de telecomunicação, o mesmo não está sujeito à incidência do ICMS.

No que tange ao “Ajuste Mensalidades/Franquias” e “Ajuste de Uso de Serviços”, informa que às vezes efetua cobrança equivocada de serviços de telecomunicações que não foram prestados, porém a fatura emitida já contém o valor do ICMS devido, mesmo que em um primeiro momento não haja constatação da falha perpetrada. Diz que, em momento posterior, o cliente postula o reembolso dos valores cobrados indevidamente. Afirma que, assim, efetua o ajuste da cobrança em razão de serviços não prestados, identificados pelo usuário em momento posterior à incidência do ICMS. Menciona que não houve prestação de serviço que ensejasse recolhimento de ICMS, sendo que a operação possibilita ao impugnante proceder a recuperação do imposto estadual nos termos dos Convênios ICMS 86/10 e 56/12. Sustenta que o “Ajuste de Uso de Serviços e Mensalidades/Franquias” perfaz o crédito conferido ao cliente por serviço não prestado, sendo incabível a exigência de ICMS sobre tal rubrica, uma vez que inexiste hipótese de incidência para tanto no art. 155, II, da Constituição Federal.

Quanto às rubricas “Assinatura Plano Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional”, explica que o cliente, nesses casos, paga um valor cobrado tão somente como uma taxa mensal de todos os assinantes do plano, sem qualquer serviço de comunicação atrelado. Sustenta que, sendo assim, não há incidência de ICMS, já que não há serviço de comunicação.

Ao tratar da alegada “Inexistência de Base de Cálculo e Cálculo Equivocado do Imposto Cobrado”, ressalta que, além do imposto não ser devido sobre os serviços apontados acima, a autuação foi imprecisa quando estabeleceu o valor exigido no lançamento, pois o autuante tomou o valor do total das prestações e considerou um “fator de conversão” de 72%, obtendo por meio dessa multiplicação o valor da base de cálculo. Diz que, ainda que o ICMS fosse devido, este deveria consistir na incidência da alíquota de 28% sobre o valor das notas fiscais, e não por meio do cálculo que foi realizado pela fiscalização.

Prosseguindo, o defendente afirma que a multa indicada na autuação, equivalente a 60% do imposto supostamente devido, tem evidente caráter de confisco. Explica que a ilegalidade e o caráter de confisco de multa decorrem da afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como ao disposto no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal, cujo teor reproduziu. Aduz que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou quanto à possibilidade de aplicação do princípio de vedação ao confisco às multas quando são arbitrariamente lançadas, conforme jurisprudência e doutrina que transcreve.

Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Alternativamente, pugna pela redução da multa para um patamar razoável. Requer que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscrevem a defesa, no endereço que cita.

Ao prestar a informação fiscal, fls. 42 a 46, os autuantes afirmam que em relação a não incidência do ICMS sobre os “Ajustes da Base de Cálculo do Imposto”, o autuado não apresenta argumentos que consigam comprovar que o ajuste da base de cálculo não deveria ser tributado. Dizem que, quando é efetuado um ajuste de base de cálculo aumentando o seu valor, este ajuste é considerado como parte da base de cálculo do imposto devido. Pontuam que quando são concedidos descontos incondicionais, estes reduzem a base de cálculo do imposto, porém não é razoável imaginar que esses descontos sejam em montante maior que o cobrado do cliente, de forma que o valor cobrado seja negativo. Mencionam que, quando ocorrem descontos, esses não são meramente financeiros, mas sim descontos comerciais no valor do serviço propriamente dito, o que também reduz a base de cálculo do imposto, mas nunca a ponto desse desconto ser superior ao valor do serviço prestado. Salientam que em momento algum esta operação foi demonstrada e comprovada pelo autuado através de documentos fiscais ou financeiros, como seria de se esperar para que fosse elidida a exigência fiscal referente a essa rubrica.

No que tange à alegada não incidência do ICMS sobre o “Ajuste de Uso de Serviços” e “Ajuste Mensalidades/Franquias”, dizem que não restou comprovado que se tratava de cobrança de serviço que anteriormente já tivesse sido tributado. Frisam que o autuado não apresentou nenhum controle (planilha ou outro registro qualquer) que pudesse comprovar o argumento

trazido na defesa. Aduzem que, caso fosse realmente alguma compensação de serviços prestados anteriormente e, portanto, já tributados, certamente haveria algum controle da empresa para comprovar o montante que está sendo estornado para o cliente. Reitera que nada foi apresentado à fiscalização que demonstrasse essa operação.

Relativamente à citada não incidência de ICMS sobre “Assinatura Mensal dos Planos Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional”, dizem que os argumentos defensivos não podem prosperar, uma vez que os estados signatários do Convênio ICMS 69/98 firmaram o entendimento no sentido de que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre serviços de telecomunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização de serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que aperfeiçoem o processo de telecomunicação, independentemente da denominação que lhe seja dada. Mencionam que esse fato é o que resta demonstrado nas tabelas anexadas aos autos com os registros das notas fiscais efetivados nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, sem a devida tributação.

Ressaltam 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, de acordo com os quais se incluem na base de cálculo do ICMS os valores cobrados relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Reproduzem o disposto no art. 13, III, §1º, II, “a”, da LC 87/96, e art. 17, VIII, §11, da Lei nº 7.014/96.

Frisam 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 7.014/96).

Quanto aos argumentos defensivos atinentes à “Inexistência de Base de Cálculo e Cálculo Equivocado do Imposto Cobrado”, esclarecem que a base de cálculo foi apurada como prevista no inc. I do §1º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, que determina que o montante do imposto integra a própria base de cálculo, ou seja, o cálculo é feito “por dentro”. Dizem que, assim, o montante apurado foi dividido pelo fator de conversão 0,72 para depois ser aplicada a alíquota de 28%.

No que tange ao alegado caráter de confisco da multa indicada na autuação, afirmam que seguiram a determinação da Lei nº 7.014/96, uma vez que a sua atividade é vinculada.

Ao final, solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## 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.

Inicialmente, observo que o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal estão revestidos das formalidades legais previstas, 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 exercício em sua plenitude.

Sobre o pedido para que as intimações relacionadas a este 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 do processo ao sujeito passivo seja efetuada 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, da base de cálculo apurada e dos respectivos valores devidos foram anexados aos autos, às fls. 5 a 10, e em meio magnético no CD-ROM de fl. 18.

Utilizando a metodologia empregada na defesa, os serviços que a fiscalização considerou como não tributados podem ser sintetizados sob as seguintes rubricas: (i) “Ajustes da Base Cálculo do Imposto”; (ii) “Ajuste Mensalidades/Franquias” e “Ajuste de Uso de Serviço”; iii) “Assinatura Plano Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional”.

Quanto às rubricas “Assinatura Plano Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional”, o defendant sustenta que os seus clientes pagam um valor cobrado como uma taxa mensal, sem qualquer serviço de comunicação atrelado. Diz que não há incidência de ICMS, pois não há serviço de comunicação.

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 estados 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 Plano Nossa Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa

*Nacional*". 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.

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.

No que tange à rubrica "Ajuste da Base de Cálculo do Imposto", o autuado alega que tal ajuste não se trata de serviço de telecomunicação e, portanto, não está sujeito à incidência do ICMS. Explica que, quando concede desconto incondicional a algum cliente e o valor desse desconto é superior ao serviço prestado e à base de cálculo, efetua esse "Ajuste da Base de Cálculo do Imposto" para que a base de cálculo não fique negativa.

O argumento defensivo acima não se mostra capaz de desconstituir a autuação, pois tais descontos não restaram comprovados nos autos, já que o exemplo trazido no CD anexado à defesa apenas comprova que as prestações em tela não foram tributadas pelo ICMS. Ademais, não é razoável admitir a ocorrência de descontos em valor superior ao próprio serviço prestado. Eventuais ajustes em relação a cobranças indevidas devem ser acompanhados da imprescindível emissão dos correspondentes documentos fiscais. O disposto no artigo 123 do RPAF-BA/99 prevê que a impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas, o que não foi observado pelo impugnante.

Relativamente às rubricas "Ajuste Mensalidades/Franquias" e "Ajuste de Uso e Serviço", o defendantce afirma que se trata de créditos conferidos a clientes por serviços não prestados e, portanto, não é cabível a exigência de ICMS. Informa que se refere a ajuste de cobrança em razão de serviços não prestados, identificados pelo usuário posteriormente à incidência do ICMS.

Mais uma vez o autuado não comprova que o ICMS devido em relação a esses itens da autuação tenha sido pago anteriormente. Se esses valores já foram pagos conforme foi dito 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.

O defendantce argumenta que os autuantes também se equivocaram quando, na obtenção da base de cálculo do imposto, consideraram um "fator de conversão" de 72%. Diz que, caso o imposto fosse devido, este deveria consistir na incidência da alíquota de 28% sobre o valor da nota fiscal, e não mediante o cálculo que foi efetuado pela fiscalização.

Ao tratar da base de cálculo do ICMS, tanto a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 13, §1º, I, como a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no artigo 17, §1º, I, preveem que:

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

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

Dessa forma, a metodologia adotada pelos autuantes na constituição da base de cálculo questionada pelo Impugnante e demonstrada nos autos tem amparo na legislação tributária, calculando-se "por dentro" o valor do tributo devido. Reiteradas decisões já pacificaram o posicionamento deste Conselho de Fazenda sobre essa matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF N° 0358-13/13, 0062-11/16 e 0323-13/13.

A multa indicada na autuação está correta, é a prevista no artigo 42, II, "a", da Lei 7.014/96 para a infração apurada e não possui o alegado caráter de confisco. Ressalto que, nos termos do art. 125,

I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual.

A solicitação de dispensa ou redução de multa não pode ser acolhida, pois, como a multa em tela é decorrente de descumprimento de obrigação principal, a apreciação de tal pedido ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.3000/16-0**, lavrado contra **TIM CELULAR S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.126,83**, 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, 03 de novembro de 2016.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR