

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0017/12-6  
**RECORRENTE** - TIM CELULAR S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0169-05/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23/02/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0023-11/17

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

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0169-05/13, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 269135.0017/12-6, lavrado em 19/12/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$39.590,91, em razão da infração a seguir descrita.

*INFRAÇÃO 1 – 02.08.38: Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 03/10/2013 (fls. 64 a 71) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Versa o Auto de Infração em lide sobre a falta de recolhimento do imposto na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis.*

*Esta exigência está desdobrada nos demonstrativos que servem de lastro ao Auto de Infração, contendo as seguintes prestações: a) cobrança serviço CredCorp; b) recarga programada; c) bloqueio portal BLAH; d) cobrança Credcorp 200; e) TIM Empresa Controle 50; f) serviços de dados – terceiros; g) chamadas longa distância: TIM LD 41; h) bloqueio site Timnet; i) ajustes mensalidades/franquias fixo; j) serviços de dados terceiros.*

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

No mérito, o contribuinte conduziu sua defesa sustentando que houve duplidade de cobrança de ICMS nas prestações de recarga programada e TIM Empresa Controle 50. Apesar de explicar o funcionamento dos referidos serviços afirmou que os mesmos são submetidos à tributação do ICMS, em notas fiscais emitidas pela autuada. Juntou à peça impugnatória uma amostragem (em CD anexo) de notas fiscais de prestações de serviços de telecomunicações. Verifico, todavia, que as cópias em meio magnético das NFs trazidas ao PAF por amostragem não apresentam destaque, a débito, do ICMS, revelando, portanto, que a empresa não ofereceu esses serviços à tributação. Cito como exemplo NFPST (nota fiscal de prestação de serviço de telecomunicação) nº 000.025.023-AA, emitida em 02/09/2010, no valor de R\$ 1.500,00, inserida no CD entregue pelo contribuinte. No citado documento não há menção de destaque ou recolhi-me o do ICMS.

A defesa alegou também a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre as denominadas atividades-meio, relativamente às demais prestações objeto da autuação.

Não acolhemos esta linha de argumentação considerando a norma de incidência do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação é abrangente, pois tributa todos os serviços postos à disposição ou efetivamente prestados aos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, desde que haja em uma efetiva prestação onerosa.

Nesse sentido as regras contidas na LC 87/97 (art. 2º, III) e na Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 2º, VII). O RICMS/BA ao reproduzir as citadas regras legais citadas, estabelece em seu artigo 1º, § 2º, inciso VII que: o ICMS incide sobre ... – VII. “a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

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

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

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

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

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

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

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

(...)  
II - o valor correspondente a:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, o segundo argumento defensivo também não procede.

Relativamente à incidência de ICMS sobre os “serviços” de Ajuste mensalidades/franquias fixos o contribuinte declarou na peça defensiva não sofre a incidência do ICMS. Também não acatamos esse argumento defensivo, visto que na base de cálculo do ICMS devem ser incluídas todas as despesas, cobradas a título de juros, encargos, etc.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa lançada no Auto de Infração, além da base normativa em que se assenta a exigência fiscal em exame, a exemplo do Convênio ICMS 69/98, deixo de me manifestar sobre as teses de defesa, vez que o RPAF/BA, em seu art. 167, dispõe que este órgão julgador não tem competência para se manifestar sobre constitucionalidade de Lei e/ou afastar a aplicabilidade da Legislação Estadual.

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 82 a 95, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto ao pagamento da cobrança do ICMS sobre o serviço de recarga programada e TIM empresa controle 50 e 75, explica que o Auto de Infração é composto de 2 partes: a primeira delas diz respeito a serviços relativos a dados de terceiros, chamadas de longa distância e serviços acessórios à comunicação, sendo que tais serviços representam em torno de 2% (dois por cento) do valor total autuado. A segunda parte, segundo afirma, comprehende 98% (noventa e oito por cento) do valor autuado, e é relativa a cobrança do Fisco ao tributar, em duplicidade, os serviços relativos à recarga programada (Tim Empresa Controle 50 e 75). Nesse sentido, explica que, para que se certifique que o ICMS ora cobrado já foi pago, deve-se entender primeiro, como funciona a operação de “recarga programada”.

Afirma tratar-se de um serviço no qual um determinado cliente “X” programa uma recarga mensal de um valor específico para um aparelho, de sua escolha, pré-cadastrado. Como exemplo, explica que tal serviço é bastante utilizado por pais que possuem uma conta própria de telefone pós-pago e cadastram essa recarga para os filhos, que possuem contas de telefone pré-pago. Assim, a cobrança desse serviço é feita na fatura emitida para a conta do pós-pago, mas sem o destaque do imposto, que somente é recolhido no momento em que for realizada a recarga. Nesse sentido, o recolhimento do ICMS sobre o serviço de “recarga programada” é feito no momento em que os créditos são disponibilizados para o cliente, na categoria pré-pago. Alega que, se o imposto fosse novamente destacado no momento da apresentação dos arquivos magnéticos do Convênio ICMS nº 115/03, ou seja, na fatura emitida para a conta do telefone pós-pago, se estaria diante de uma dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, eis que o ICMS já foi recolhido.

Assim, alega que o Fisco analisou somente as notas fiscais relativas às faturas de Pós-pago, devendo ser verificada a tributação quando da ativação da recarga. Isto porque, como dito, este serviço é cobrado na fatura do pós-pago sem o destaque do tributo, mas a tributação é feita apenas quando da ativação da recarga, na categoria de Pré-pago. Argumenta que, se o Fisco não consegue verificar a existência dos pagamentos realizados em seu sistema, deveria, então, ser realizada diligência, a fim de se analisar todas as Notas Fiscais emitidas e os respectivos valores recolhidos.

Quanto à ilegalidade da cobrança sobre serviços suplementares, alega que a decisão exarada deixou de analisar o artigo 2º, III, combinado com o artigo 12, VII, ambos da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), os quais determinam que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviço de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no exato momento dessas prestações. Transcreve o texto da norma citada em apoio ao seu ponto de vista.

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

Argumenta que o Convênio nº 69/98 simplesmente amplia a hipótese de incidência e a base de cálculo do ICMS sem a observância das diretrizes traçadas na lei complementar, tornando tal fato manifestamente ilegítimo. Desse modo, conclui que a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98 é claramente ilegal, pois alarga a base de cálculo do ICMS – comunicação sem qualquer respaldo da mencionada lei complementar, fazendo incidir o imposto sobre valores relativos às atividades-meio, preparatórias à prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Reproduz o texto da norma citada para, a seguir, concluir que se trata de analogia com finalidade instituidora de tributos, o que, aliás, é vedado pelo artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional. Neste caso, entende que a analogia foi utilizada para inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do Princípio da Legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei. Alega que o Convênio nº 69/98 não poderia, em hipótese alguma, criar nova tributação, dada sua natureza regulatória, uma vez que o CONFAZ não é órgão legislativo com competência tributária impositiva.

Afirma que o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de considerar ilegal a incidência do ICMS sobre os serviços descritos na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98, eis que alheias à sua hipótese de incidência, a exemplo do acórdão exarado no REsp nº 816.512, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC), cuja ementa descreve.

Por fim, argumenta que no presente caso não assiste razão à fiscalização na lavratura do presente Auto de Infração, já que sua base de cálculo foi apurada em total desacordo com a legislação e princípios do direito brasileiro.

Quanto aos serviços “ajuste mensalidade/franquias fixo”, defende que não há que se falar em incidência do ICMS, pois se trata de mero ajuste financeiro de contas de clientes, tendo sido o ICMS escriturado, destacado e recolhido na cobrança apresentada ao cliente no mês anterior.

Caso o Julgador de 2ª Instância entenda incidir o ICMS sobre as operações autuadas, destaca que alguns pontos com relação ao caráter confiscatório da multa aplicada no presente Auto de Infração devem ser observados. Além da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, defende que a multa aplicada tem caráter confiscatório e não guarda qualquer relação com a infração supostamente cometida.

Afirma que a ilegalidade e o caráter confiscatório das multas impostas aos contribuintes decorrem da violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como ao disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, cujos textos reproduz. Afirma ser clara, inegável e evidente a ilegalidade da multa aplicada, tendo em vista o excessivo encargo que está sendo imposto à Recorrente, uma vez que deverá ter sido aplicada uma multa única, fixada de acordo com a gravidade da infração cometida.

Transcreve jurisprudência do STF em apoio à tese de constitucionalidade da multa de 25%. No mesmo sentido, transcreve doutrina de Sacha Calmon.

Argumenta que as multas administrativas são o tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. No entanto, se a multa é fixada em valor excessivo se comparado a infração cometida, tal penalidade toma caráter de ato confiscatório e se desvia por completo da sua finalidade, impondo-se a sua anulação judicial. Transcreve jurisprudência nessa direção.

Alega que o Fisco deve observar não apenas a letra fria da lei, aplicação rigorosa que viola os consagrados princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, mas também deve observar e evitar a aplicação de penalidades que guardem em si o caráter confiscatório, entendido como aquele que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, completamente atentatório aos princípios basilares do Direito, como o da proporcionalidade e razoabilidade. Afirma que a sanção imposta criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à infração cometida, sendo proibido o conFisco em matéria tributária. Ainda que se entendesse, por mera suposição, devida a cobrança, ou seja, ainda que seja multa resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias, é proibido o efeito confiscatório da multa, conforme jurisprudência que transcreve.

Assim sendo, sempre que a multa cobrada foge ao patamar do razoável, o aplicador da lei pode perfeitamente reduzir o seu montante, inclusive com esteio no princípio geral de direito da razoabilidade - que, por ser um princípio, prevalece sobre a simples regra, na clássica lição de

Celso Antonio Bandeira de Mello, cuja doutrina reproduz.

Afirma ser pacífico na nossa doutrina, assim como na jurisprudência, que o poder de apena deve estar coadunado com o interesse de conservação desse contribuinte e não o da sua extinção. Neste sentido, transcreve lição de Luiz Emygdio Rosa Jr:

Diante dos argumentos exposto, requer a Recorrente: (i) seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, determinando o seu imediato cancelamento; ou (ii) caso não seja esse o entendimento, o que se alega por mera argumentação, que seja reduzida a penalidade aplicada, uma vez ser esta de caráter totalmente confiscatória e desarrazoado.

Termos em que, pede e espera deferimento.

Às folhas 103/104, a 1<sup>a</sup> CJF baixou o presente processo em diligência à PGE com vistas à emissão de parecer acerca da incidência do ICMS sobre os serviços adicionados, à luz das recentes decisões do STJ.

Às folhas 109/114 consta Parecer PGE/PROFIS/NCA que, após tecer considerações acerca da jurisprudência mais recente do STJ, baixou orientação (mediante Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica) no sentido de que devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos serviços adicionais de telecomunicação móvel, conforme relação a seguir: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; f) troca de área de registro; h) troca de plano de serviço; i) bloqueio de DDD e DDI; j) habilitação; e l) religação.

## VOTO

A acusação fiscal é “Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados”. A consulta aos demonstrativos de débito às folhas 06/09 revela que se trata de exigência de ICMS sobre a prestação de serviços de valor adicionado às operações de telecomunicações, descritos como “cobrança serviço credcorp”, “recarga programada”, “bloqueio portal blah”, “Tim empresa controle 50” e “serviços de dados – terceiros”.

O sujeito passivo não negou a conduta que lhe foi atribuída, tendo, contudo, alegado tratarem-se de operações que se situam fora do campo de abrangência do imposto conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça recursal, à folha 86, abaixo reproduzido.

*“Nesse sentido, não se inserem no âmbito de incidência do ICMS serviços acessórios ou suplementares, cuja função é a de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem assim a sua manutenção, exatamente os serviços que a fiscalização entendeu como tributáveis na apuração da base de cálculo do imposto!.”*

Quanto aos serviços de “recarga programada” e “Tim empresa controle 50 e 75”, alega já haver feito o recolhimento do imposto devido, no momento em que os créditos são disponibilizados para o cliente, conforme se depreende da leitura de trecho à folha 85, abaixo transcrito.

*“Sendo assim, se o imposto fosse novamente destacado no momento da apresentação dos arquivos magnéticos do Convênio ICMS nº 115/03, ou seja, na fatura emitida para a conta do telefone pós-pago, se estaria diante de uma dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, eis que o ICMS já foi recolhido.”*

Faz-se necessário destacar, inicialmente, 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 recorrente.

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, 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 teríamos concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Tal ilação resultaria numa “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 pode chegar por presunção.

Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário (de forma onerosa, portanto), conjuntamente à cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto.

Filio-me, nesse sentido, ao Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado, nos autos do Processo nº PGE 2015.177296-0, excluindo da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio da telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; t) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; e j) religação.

Como o presente lançamento não diz respeito à cobrança de qualquer dos itens acima listados,

não vejo como acolher a alegação recursal de não incidência.

Quantos aos serviços de “recarga programa” e “Tim Empresa Controle 50 e 75”, noto que o sujeito passivo utilizou outra estratégia defensiva, pois admitiu que tais prestações se encontram dentro do campo de incidência do ICMS. Admitiu, igualmente, que emitiu as faturas sem destaques do imposto. Alegou, contudo, que efetuou o destaque do imposto devido em outro momento, quando da recarga realizada.

Não trouxe, contudo, qualquer prova do fato extintivo alegado, tendo se limitado a alegar o pagamento. Ora, se o contribuinte deixou de tributar determinadas operações, confessadamente enquadradas no campo de incidência do imposto, seria preciso que trouxesse à evidência o fato “compensatório” alegado, único meio de elidir a cobrança do imposto omitido.

Ademais, os documentos fiscais autuados deveriam, em verdade, ter, em seu corpo, o destaque do ICMS (com posterior estorno, no livro RAICMS) ou uma referência ao motivo pelo qual não houve o destaque, o que não ocorreu nem foi objeto de qualquer demonstrativo nesse sentido.

Sendo assim, é forçoso admitir que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus processual em evidenciar a ocorrência do fato extintivo alegado, restando pertinente a exigência fiscal.

Apreciação de arguição de inconstitucionalidade (por ofensa ao princípio da proporcionalidade) refoge a competência deste colegiado, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transcrito.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*... ”*

Denego, igualmente, o pedido de redução da multa, pois a conduta infratora implicou em descumprimento de obrigação principal, o que desautoriza a mitigação da sanção, nos termos do art. 158 do RPAF, abaixo reproduzido.

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo (grifo acrescido).”*

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do voto do n. relator em relação à incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços complementares e de valor adicionado prestado pela empresa de telecomunicação.

A presente autuação diz respeito à cobrança de ICMS sobre os serviços de rubrica: “cobrança serviço credcorp”, “recarga programada”, “bloqueio portal blah”, “Tim empresa controle 50” e “serviços de dados – terceiros”.

Quanto aos serviços de “recarga programada” “Tim empresa controle 50”, a recorrente explicou que “a cobrança desse serviço é feita na fatura emitida para a conta do pós-pago, mas sem o destaque do imposto, que somente é recolhido no momento em que for realizada a recarga. Nesse sentido, o recolhimento do ICMS sobre o serviço de “recarga programada” é feito no momento em que os créditos são disponibilizados para o cliente, na categoria pré-pago.”

Como bem explicou o relator, a empresa “não trouxe, contudo, qualquer prova do fato extintivo alegado, tendo se limitado a alegar o pagamento. Ora, se o contribuinte deixou de tributar determinadas operações, confessadamente enquadradas no campo de incidência do imposto, seria preciso que trouxesse à evidência o fato “compensatório” alegado, único meio de elidir a cobrança do imposto omitido.”.

Por este motivo, “recarga programada” “Tim empresa controle 50” não são objetos de

questionamento neste voto divergente.

Inquestionável ser o serviço de comunicação de caráter oneroso. Todavia, há que se deixar claro o que são serviços de comunicação de fato e meros facilitadores da comunicação.

A Lei Complementar nº 9.472 (Lei Geral das Telecomunicações), em seu art. 60 diz claramente o que seriam os serviços de telecomunicações e o que seriam os serviços de valor adicionado. Vejamos:

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

*§ 1º Telecomunicação é 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.*

*§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.*

*Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

*§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.*

*§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações (grifo nosso)*

Percebe-se, sem sombra de dúvidas, que tais serviços auxiliares, facilitadores da comunicação, não se confundem com a comunicação propriamente dita, como deixou claro o art. 61 supracitado. Resta inconteste que os serviços apontados no Auto de Infração são meras atividades-meio condutoras da comunicação em si.

Neste sentido, não incide ICMS sobre os serviços tidos como complementares e de valor adicionado, diferentemente do que ocorre com os serviços que incontestavelmente objetivam a comunicação, como é o caso das ligações e mensagens via SMS.

Imperioso destacar que as ligações e mensagens ligadas à prestação do serviço, como um canal direto entre o consumidor e a operadora prestadora dos serviços de telefonia, são consideradas também como facilitadores da comunicação, não se confundindo com a comunicação em si, já que são meras atividades-meio para conduzirem, facilitarem a comunicação, motivo este de não serem tributados os serviços “cobrança serviço credcorp”, “bloqueio portal blah” e “serviços de dados – terceiros”.

Esse entendimento já encontra farta aceitação no mundo jurídico, estando pacificado no STJ. Vejamos entendimento exarado no RECURSO ESPECIAL RESP 816512 PI 2006/0020865-7 (STJ):

**Ementa: PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇO SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. ART. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.**

**1. Os serviços de habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação), cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, que configurem atividade-meio ou serviços suplementares, não sofrem a incidência do ICMS. (Precedentes: REsp 945037/AM, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 03/08/2009; REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005). (grifo nosso).**

2. "Este Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Convênio 69, de 19.6.1998, concluiu, 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." (grifo nosso).

Insta ressaltar que a relação trazida na Jurisprudência colacionada traduz o caráter meramente exemplificativo do que seriam alguns dos serviços intermediários, ao contrário do entendimento adotado pela PGE/PROFIS que entendeu, data máxima vênia, de forma equivocada, como sendo de caráter taxativo.

Deste modo, torna-se salutar o entendimento proferido pelo ministro Mauro Campbell quando diz que: "A despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS".

Ante o exposto, em consonância com o entendimento da Lei, cumulada com o entendimento jurisprudencial, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para não reconhecer a incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços "cobrança serviço credcorp", "bloqueio portal blah" e "serviços de dados – terceiros".

## 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 269135.0017-12/6, lavrado contra TIM CELULAR S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$39.590,91, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS