

PROCESSO - A. I. Nº 269135.0011/12-8
RECORRENTE - TIM CELULAR S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0236-04/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/03/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0049-12/17

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TÍTULO DE “BLOQUEIO SITE TIMNET”, “LICENÇA DE USO SOFTWARE”, “TIM CHIP”, “TROCA DA ÁREA TIM CASA”, “BLOQUEIO PORTAL BLAH” E “LICENÇA SW MOBILE LOCALIZAÇÃO”. 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. Dentro desse raciocínio, incluem-se na base de cálculo do ICMS os valores cobrados pelo recorrente, pois, sem eles, não seria possível a realização da comunicação. Não acolhidas as alegações de inconstitucionalidade dos convênios e normas regentes. **b)** COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. “TIM CHIP”, “SOFTWARES DIVERSOS”, “RECARGA PROGRAMADA”, “RENOVAÇÃO ANTECIPADA”, “COBRANÇA CREDCORP 200”, “COBRANÇA SERVIÇO CREDCORP”, “COBRANÇA CREDCORP 1000” E COBRANÇA CREDCORP 35”. Não há nos autos provas da alegada duplicidade no pagamento do ICMS, bem como de equívocos na escrituração fiscal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 09/07/12 para exigir o ICMS no valor de R\$104.281,38, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto nas prestações tributáveis de serviços de comunicação escriturados como não tributáveis, nos meses de janeiro a agosto de 2011.

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 Convênio ICMS 115/03. Sendo a base cálculo do imposto determinada conforme art. 52 do RICMS Dec. 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e os respectivos registros magnéticos na forma do Convênio 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 onde encontram-se a totalidade dos dados que deram origem às planilhas resumo mensal que estão anexas a este PAF*”.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma:

Compulsando os autos, vejo que o procedimento fiscal cumpriu o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento. A infração esta claramente descrita, determinada com segurança, foi corretamente tipificada com identificação do infrator e têm suporte no demonstrativo e documentos fiscais contidos nos autos (fls. 06-14), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (recibos de fls. 21-23), tendo ele exercido o direito à ampla Defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no Auto de Infração. Portanto, não há vício no lançamento tributário de ofício em apreço.

A exigência fiscal diz respeito à ICMS relativo às prestações de serviços de comunicações tributáveis, escrituradas como não tributáveis, no período de janeiro a agosto de 2011, tendo por base a confrontação da escrituração dos livros fiscais e arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte com as disposições contidas nos Convênios ICMS 69/98 e 115/03, que regem a matéria.

Analizando os demonstrativos que instruem a autuação (fls.06-14), apesar das explicações sobre os serviços de telecomunicações e mercadorias comercializadas, verifico que os valores considerados como não tributáveis pelo contribuinte se referem a serviços de comunicação onerosos prestados contra pagamento dos consumidores finais entendido pelo autuado como A – ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES intitulados de “Bloqueio Site timnet”, “Licença de Uso Software”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada”, “Tim Chip”, “Troca da área TIM Casa” “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”, “Cobrança CredCorp 200”, “cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000”, Cobrança CredCorp 35”, não sendo apontado erro nos números consignados nos mesmos.

Neste caso, a questão fundamental é saber se a prestação onerosa desses serviços pelo autuado a consumidores finais são de comunicação e se são tributáveis pelo ICMS.

O art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 define como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais preveem 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.

Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de **acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização** dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, o que entendo abrigar e não dispensar da incidência do ICMS os serviços objetos da autuação, inclusive os relativos a downloads que pressupõem **acesso, adesão, disponibilidade e ativação** do serviço oferecido pelo contribuinte autuado aos seus clientes consumidores. (grifos meus)

Para que haja a incidência de ICMS é necessário que o serviço de comunicação seja prestado a terceiros e que o mesmo seja oneroso, e o caso presente, ao contrário do que alega o Impugnante, inclusive assenta-se perfeitamente nas visões de Ricardo Lobo Torres e Roque Antônio Carrazza, cuja lição, transcrevo:

“O imposto incide sobre a prestação do serviço de comunicação, e não sobre a comunicação em si. É necessário que haja a prestação de serviços de comunicação entre o emitente e o destinatário da mensagem. Roque Carrazza diz com precisão que é necessária a presença “relação comunicativa”. (TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV, Renovar, Rio de Janeiro, 2007, p. 254)

“Note-se que o ICMS só não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.” (In O ICMS na Constituição, p. 130).

Os serviços objeto da exigência fiscal, assim como os demais oferecidos pelo contribuinte autuado e que são tributáveis, são os que o seu 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).

Nesses casos, o usuário paga ao detentor dos meios de comunicação o preço para que estes serviços sejam efetuados através de dutos e/ou canais de mensagens que chegam a este. Indubitavelmente, há 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 o que, a meu ver, se aplica ao caso em tela, pois preenche os requisitos de ser uma prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio e é nesse sentido que este CONSEF tem decidido, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 0080-02/12 e CJF Nº 0091-13/12.

Quanto à alegação que os valores relativos a cobrança de serviços denominados “Cobrança CredCorp 200”, “Cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000” e “Cobrança CredCorp 35”, que o Impugnante alega referirem-se a operações financeiras escrituradas equivocadamente, observo que o art. 123 do RPAF reza que a Impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações e o art. 140 do mesmo regulamento, reza que se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Ocorre que sendo matéria de fato em face de a escrituração fiscal que diz equivocada ter sido feita pelo próprio contribuinte autuado, como visto nos dispositivos acima citados, além da informação fiscal indicar que por ocasião da ação fiscal, tendo sido questionado, o contribuinte não apresentou prova que justificasse a alegação defensiva, como lhe oportuna os dispositivos acima citados, por ocasião da defesa, exercendo seu pleno direito, o Impugnante não se desincumbiu do seu ônus probatório aportando aos autos os pertinentes elementos de prova a sustentar sua alegação defensiva. Desse modo, com fundamento no art. 142 do RPAF abaixo transscrito, tenho como subsistente a exigência fiscal sobre os valores acima titulados e concluo caracterizada a infração, sendo integralmente subsistente o valor exigido.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Não se inclui na competência deste órgão administrativo de julgamento de lide tributária, a apreciação de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (RPAF: art.167, I e III).

As intimações acerca deste PAF devem ser processadas na forma prevista no art. 108 do RPAF, mas nada impede que cópia seja encaminhada na forma solicitada pelo Impugnante.

Diante do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

Inconformado com o julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando que é uma empresa prestadora de serviços de telecomunicação, especificamente de telefonia celular, e que agiu “*em total conformidade com as suas obrigações fiscais*”.

Informa que o Auto de Infração é composto de duas partes: a primeira diz respeito a serviços preparatórios aos serviços de telecomunicação e a segunda é referente à cobrança do imposto em duplicidade quanto aos serviços de recarga programada que, “*em nada se confunde com os serviços preparatórios/complementares aos de telecomunicação*”.

Explica que, no serviço de recarga programada, “*um determinado cliente “X” programa uma recarga mensal de um valor específico para um aparelho, de sua escolha, pré-cadastrado*” e “*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*”, ou seja, “*no momento em que os créditos são disponibilizados para o cliente, na categoria pré-pago*” e, dessa forma, “*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*”.

Acrescenta que “*deve ser verificada a tributação quando da ativação da recarga*” e “*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*”.

No que tange aos demais serviços, argumenta que se trata de facilidades adicionais sobre as quais o Convênio ICMS 69/98 autorizou ilegalmente a inclusão na base de cálculo de incidência do ICMS.

Diz que a Constituição Federal estabelece, nos artigos 155, II, c/c 156, III, que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, exceto os serviços compreendidos na competência dos Estados, e que coube à Lei Geral das Telecomunicações (Lei

Federal nº 9.472/97) definir o conceito de “serviços de telecomunicações”, sendo inegável que sua atividade tem como único e exclusivo fim a prestação de serviços de telecomunicação.

Prossegue dizendo que, para alcançar essa atividade-fim, necessita prestar os chamados “serviços-meio”, que são diversos serviços preparatórios, os quais não são prestados de forma autônoma, de modo que sua existência está intrinsecamente relacionada à efetiva prestação dos serviços de telecomunicações, que, por sua vez, são tributados pelo imposto estadual.

Assim, entende que, ao contrário do entendimento exposto na Decisão ora recorrida, 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 de comunicação, bem como a sua manutenção.

Apresenta o pensamento doutrinário a respeito e conclui que a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 na realidade pretende criar novos fatos geradores de incidência do ICMS, não previstos em lei, sendo totalmente inconstitucional.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça já firmou seu posicionamento de que não incide o ICMS sobre tais atividades, por meio do REsp nº. 816.512/PI, submetido à sistemática dos Recursos Representativos de Controvérsia (art. 543-C do Código de Processo Civil), que transcreveu.

Alega, ainda, que os serviços “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”, “Bloqueio de Site Timnet”, “Licença de Uso de Software”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada”, “Troca de Área Tim Casa”, “Tim Chip”, são serviços de valor adicionado, não tendo qualquer relação com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não se sujeitando ao ICMS.

Quanto aos valores relativos à denominada “Cobrança Credcorp (simples, 35, 200 e 1000)”, destaca que se trata de operações financeiras (serviços de cobrança já faturados) escrituradas equivocadamente e que as notas fiscais elencadas no presente lançamento são apenas amostras de operações de prestação de serviços de telecomunicação já faturados, tributados e escriturados.

Esclarece que “*a confusão se deu em razão do recorrente ter incorrido em erro ao ter escriturado os demonstrativos, com o primeiro erro ao emitir nota fiscal em vez de apresentar o demonstrativo de cobrança interna*” e “*se alguma penalidade pudesse ser imposta à oro recorrente, jamais seria a cobrança ICMS, mas sim penalidade pela escrituração equivocada*”.

Para fins argumentativos, caso esta segunda instância decida pela incidência do ICMS, diz que a multa aplicada tem caráter confiscatório da multa com clara violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade inseridos no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, além disso, não guarda relação com a infração supostamente cometida. Traz a lume decisões do Supremo Tribunal Federal e o entendimento da doutrina para corroborar a sua assertiva.

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*”.

Prossegue dizendo que “*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*”.

Requer o provimento do Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado improcedente ou, caso não seja esse o entendimento, que seja reconhecida a cobrança em duplicidade do serviço de recarga programada, com a redução da multa aplicada aos demais serviços, uma vez que é claramente confiscatória. Caso não seja essa a Decisão, o que alega por mera argumentação, pede que seja reduzida a penalidade aplicada.

Solicita, por fim, que as intimações sejam feitas em nome dos advogados subscritores do apelo recursal.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Ramos Coelho Sento-Sé, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com a seguinte argumentação:

1. as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária, tendo o autuante logrado descrever com clareza o infrator, os fatos geradores, as bases de cálculo e os dispositivos legais infringidos;
2. as arguições de ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório devem ser rechaçadas, posto que falece competência a este órgão julgador, ao teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99;
3. o pedido de diligência deve ser indeferido em face dos elementos probatórios constantes dos autos serem suficientes à formação do convencimento dos julgadores, nos termos do artigo 147, incisos I e II, alínea “a”, do RPAF/99;
4. a Lei Complementar 87/96 (artigo 13) estabeleceu, como elemento formador da base de cálculo *in abstracto* do ICMS, o próprio montante do imposto, engendrando o que foi denominado de cálculo “por dentro”;
5. assim, “*não há que se falar em arbitrariedade do Fisco em corrigir a base de cálculo utilizada pelo recorrente, formatando-a ao preceituado na Lei Complementar do tributo estadual, desde que os valores estabelecidos e utilizados nas planilhas contábeis do autuado estejam destituídos da parcela formativa do imposto relativo ao montante do próprio ICMS*”;
6. “*o não repasse do valor olvidado pelo recorrente não desnatura, conforme dito acima, a mensuração da base imponível feita pelo legislador, sob pena de se fazer tábula rasa do comando normativo expresso na lei Nacional do ICMS*”;
7. os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos, necessários à prestação do serviço de comunicação, bem como aqueles relativos serviços suplementares ou a facilidades adicionais que otimizem o processo de comunicação, integram a base de cálculo do tributo estadual e o recorrente não apresentou provas da existência de irregularidades na constituição da base de cálculo feita pelos autuantes;
8. o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal preconizou competir aos Estados a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, vale dizer, não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie da comunicação;
9. o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 definiu que o imposto estadual 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;
10. prestação onerosa, segundo o jurista Caio Mario da Silva Pereira, é a que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspontiva;
11. o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 1.467-6/DF, decidiu que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação e que o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens é serviço de comunicação;
12. consoante o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), “*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*”;
13. a Constituição Federal não se refere à comunicação propriamente dita, mas sim a todo o seu processo e à relação comunicativa, sendo a regra matriz do ICMS a prestação de serviços de comunicação e não simplesmente a comunicação, ou, como preconiza Roque Antonio Carrazza, o ICMS incide sobre a “*relação comunicativa, isto é, a atividade de, em caráter*

- negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra”;*
14. entretanto, uma leitura breve do artigo 60 da Lei nº 9.472/97 deixa claro que a prestação de serviço de telecomunicação não ocorre apenas quando se realiza a telecomunicação propriamente dita, mas, isto sim, abrange até mesmo sua disponibilização, estendendo-se, assim, a todo o conjunto de atividades a ela relacionado, o que implica, sem sombra de dúvida, computar na base de cálculo do imposto todas as facilidades e serviços complementares que agilizem ou otimizem o serviço de telecomunicação.
15. em sendo assim, as chamadas prestações eventuais ou complementares disponibilizadas pelas concessionárias de serviços de telecomunicação a título oneroso estão inseridas no campo de incidência do ICMS;
16. não há como aceder à tese do recorrente, de que o Convênio ICMS 69/98 teria alargado o âmbito do ICMS ou criado novos fatos geradores, consoante a Decisão exarada pela Nona Vara da Fazenda Pública da Bahia que reproduziu;
17. os serviços, objeto da autuação, assim como os demais oferecidos pelo autuado, estão inseridos no campo de incidência do ICMS, haja vista que “*o usuário do serviço paga ao detentor dos meios de comunicação o preço para que estes serviços sejam efetuados através de dutos e/ou canais de mensagens que são disponibilizados, sendo, portanto, inquestionável a ocorrência de prestação de serviço de comunicação em razão da disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens*”;
18. por conta do amplo sentido conferido pela Lei Complementar 87/96, os serviços ora discutidos, mesmo que prestados de forma eventual, estão emoldurados no campo de incidência do imposto estadual, o que foi devidamente explicitado na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98;
19. o §4º do artigo 4º do RICMS/BA dispõe com clareza que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja ofertada;
20. no tocante às alegações de impossibilidade de cobrança sobre operações financeiras equivocadamente escrituradas e cobrança em duplicidade do ICMS sobre o serviço de recarga programada, registra que o sujeito passivo não colacionou aos autos provas materiais capazes de comprovar erros em sua escrituração fiscal ou de atestar a dupla cobrança do imposto, “*mediante apresentação das respectivas notas fiscais*”;
21. são válidos e aplicáveis os diplomas legislativos que regem o campo de incidência do ICMS, não tendo caráter vinculante a jurisprudência emanada do STJ que declara, em processos específicos, a ilegalidade da norma regulamentar aludida.

Na sessão de julgamento de 22/05/14, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, com o apoio do representante da PGE/PROFIS presente, decidiu converter os autos em diligência à PGE/PROFIS para que o Procurador Chefe emitisse Parecer jurídico sistêmico esclarecendo qual o entendimento daquele órgão especializado a respeito do presente lançamento de ofício, considerando os argumentos apresentados pelo recorrente, as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), bem como a recentíssima orientação do Procurador Geral do Estado.

A Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos exarou Parecer (acostado às fls. 238 a 243) informando que, em face da Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.176.753-RJ, sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, aquele órgão instaurou três procedimentos com o propósito de discutir o tema: (i) Processo nº PGE 2014.351071-0; (ii) Processo nº PGE 2015.177296-0; e (iii) Processo nº PGE 2016.164780-0.

Diz que o Processo nº PGE 2014.351071-0 teve tramitação irregular e foi arquivado, por perda de objeto, diante das conclusões apresentadas pelo Grupo de Trabalho constituído pela Ordem de Serviço PROFIS nº 05/2015.

Quanto ao Processo nº PGE 2015.177296-0, aduz que foi instaurado por conduto da Ordem de Serviço PROFIS nº 05/2015, que constituiu Grupo de Trabalho para promover o levantamento de matérias objeto de reiteradas decisões desfavoráveis à Fazenda Pública no âmbito dos Tribunais Superiores, “*oportunidade em que se reanalisou a questão relativa à incidência de ICMS sobre os serviços adicionados à comunicação, à vista da Decisão proferida pelo STJ no RE 1.176.753-RJ, sob a sistemática do art. 543-C do CPC*”.

Esclarece que, após a conclusão do estudo, o Grupo de Trabalho propôs ao Procurador Geral do Estado e ao Secretário da Fazenda, “*a edição de ato declaratório com o propósito de obstar, nos termos da minuta então apresentada, a continuidade da cobrança de ICMS sobre os serviços conexos ao de comunicação ali elencados*”, mas restrito “*à específica hipótese tratada na Decisão paradigmática – serviços conexos ao de comunicação prestados por meio de telefonia móvel*”, abrangendo apenas “*aqueles que, expressamente ou por identidade, foram excluídos da incidência do ICMS, por força do entendimento firmado pelo STJ*”.

Salienta que, na referida minuta, “*foram listados como excluídos da incidência do imposto estadual os seguintes serviços conexos ao de comunicação, por meio da telefonia móvel:*

- a) Troca de titularidade de aparelho celular;
- b) Conta detalhada;
- c) Troca de aparelho;
- d) Mudança de endereço de cobrança de conta telefônica;
- e) Troca de área de registro;
- f) Troca de plano de serviço;
- g) Bloqueio de DDD e DDI;
- h) Habilitação;
- i) Religação.”

Por fim, afirma que “*as conclusões do Grupo de Trabalho foram aprovadas pelo Procurador Chefe desta Procuradoria Fiscal e, por assim ser, refletem o novel entendimento desta Especializada acerca desta questão relativa à tributação dos serviços conexos aos de comunicação*”.

No que tange ao Processo nº PGE 2016.164780-0, afirma que também foi instaurado um Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, nos termos do Decreto nº 11.737/09, porém, diante da existência de processos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida (RE 912888, ARE 782749), cujo resultado poderia se orientar em direção diversa daquela adotada no STJ, decidiram os procuradores retirar o processo de pauta.

Informa, ainda, que, em recente Decisão (13/10/16), nos autos do RE nº 912.888, o STF afirmou a incidência do ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, “*entendendo que tal parcela seria tributável porque consiste no fornecimento, em caráter continuado, de condições materiais para que a comunicação ocorra*”, sendo “*irrelevantes, para efeito de tributação pelo ICMS, a ausência de franquia de minutos vinculada ao preço cobrado e, portanto, de efetiva comunicação entre o usuário e terceiro*”. Transcreveu a síntese da Decisão constante do Informativo de Jurisprudência nº 843 do STF.

Finalmente, ressalta que prevalece a orientação firmada no Processo nº PGE 2015.177296-0, “*excluindo-se da tributação do ICMS apenas os seguintes serviços 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; f) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; j) religação*”.

VOTO

Inicialmente, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas aos procuradores do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

O recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicação e, nesta autuação, o ICMS foi lançado, por recolhimento a menos, sob a acusação de que teria deixado de incluir, na base de cálculo da prestação de serviços de telecomunicações, os seguintes serviços (fls. 6 a 14 dos autos): “Bloqueio Site Timnet”, “Licença de Uso Software”, “Recarga Programada”, “Renovação Antecipada”, “Tim Chip”, “Troca da área TIM Casa” “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”, “Cobrança CredCorp 200”, “Cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000” e Cobrança CredCorp 35”.

O contribuinte não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício, alegando que: a) houve duplicidade na cobrança do tributo em relação à recarga programada; b) houve equívoco na escrituração dos valores recebidos a título de “cobrança credcorp simples 35, 200 e 1000”; c) os citados serviços não se configuraram como serviços de telecomunicação, por se tratar de atividades preparatórias ao serviço de telecomunicação propriamente dito.

No que se relaciona à “Recarga Programada”, o recorrente afirmou que teria havido bitributação, sob o argumento de 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*”.

Ocorre que cabia ao contribuinte, e não ao Fisco, trazer aos autos as provas da ocorrência de bitributação, tendo em vista que ele se encontra de posse de toda a documentação fiscal, o que não ocorreu no presente caso, sendo descabido o pedido de diligência “*a fim de se analisar todas as notas fiscais emitidas e os respectivos valores recolhidos*”.

Quanto aos valores relativos às cobranças denominadas “Cobrança Credcorp (simples, 35, 200 e 1000)”, o recorrente alegou que se trata de operações financeiras (serviços de cobrança já faturados) escrituradas equivocadamente, sem trazer ao PAF, contudo, as provas de suas alegações.

Concernente aos demais serviços, classificados como facilidades adicionais, muito embora a argumentação do recorrente seja bastante consistente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual estão adstritas ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto, não havendo dúvidas de que a lide somente será resolvida, ao final, no âmbito do Poder Judiciário.

Observo que inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 definiu que o imposto estadual 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, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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

Lei nº 7.014/96:

Art. Iº O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

(...)

III - a prestação de serviços de comunicação.

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;

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudessem cumprir corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal resolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando o “*entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de 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 ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada*”.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, no §4º do artigo 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido, ao dispor que “*Estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)*”.

O certo é que este CONSEF já firmou o entendimento, ainda que não unânime, no mesmo sentido da PGE/PROFIS, de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa fornecedora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Podem ser mencionados os seguintes acórdãos, proferidos em autos de infração lavrados contra esta e outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0300-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12, 0099-12/11, 0528-13/13, 0327-11/13, 0317-11/13, 0323-13/13, 0202-12/12 e 0100-12/11.

Como dito acima, não há dúvida de que a atividade principal do autuado é a prestação de serviço oneroso de comunicação, em caráter continuado, com o fornecimento das condições materiais e necessárias para que ocorra a referida comunicação. Dessa forma, o valor cobrado dos clientes pelo recorrente a título de “Bloqueio Site Timnet”, “Licença de Uso Software”, “Renovação Antecipada”, “Tim Chip”, “Trocada área TIM Casa” “Bloqueio Portal BLAH”, “Licença SW Mobile Localização”, “Cobrança CredCorp 200”, “Cobrança Serviço CredCorp”, “Cobrança CredCorp 1000” e Cobrança CredCorp 35”, deve ser adicionado ao valor da base de cálculo do ICMS, haja vista que se trata de facilidades que tornam possível a prestação do serviço de comunicação.

Assim, resta claro que os valores faturados e recebidos pelo recorrente são inerentes e indispensáveis à prestação dos serviços ou, ao menos, visam assegurar ao usuário a melhor forma de fruição de todos os serviços por ele disponibilizados, não se justificando, portanto, a cobrança separada na nota fiscal ou fatura, nem a segregação da base de cálculo do ICMS.

A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito limite existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar o seguinte:

“4.2 – DA ANÁLISE

Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.

De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995.”

Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:

“SERVIÇO SUPLEMENTAR 1. (nisdn) serviço que **modifica** ou **suplementa** um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação. (grifos não originais)

SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS) 1. (rtpc) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.”

Nessa mesma linha de raciocínio, o entendimento do voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 – MG (2005/0101355-1), pode ser aplicado a este PAF, *mutatis mutandis*:

“(...)

4. TODAVIA, INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TIPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.

(...)

5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSENDE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO'"). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO

DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."

(grifos não originais).

Vale ressaltar que os serviços objeto deste lançamento de ofício não se encontram relacionados dentre aqueles excluídos da tributação indicados no Parecer da Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, acima relatado.

Não podem ser apreciadas as alegações recursais, de constitucionalidade das normas legais e do Convênio ICMS 69/98, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF a declaração de constitucionalidade da legislação, nos termos do artigo 125, inciso I, do COTEB.

Por fim, não pode também ser acatado o argumento de constitucionalidade da multa aplicada, considerando que está prevista na Lei nº 7.014/96 para a hipótese aventada neste Auto de Infração, falecendo ao CONSEF a competência para decretar a constitucionalidade da legislação estadual, ou negar a sua aplicação, nos termos do artigo 125, incisos I e III, do COTEB.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269135.0011/12-8, lavrado contra TIM CELULAR S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$104.281,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS