

PROCESSO - A. I Nº 269135.0005/12-8
RECORRENTE - TIM NORDESTE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0048-04/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/09/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0286-12/17

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: Acolhidas, parcialmente, as alegações recursais para excluir do presente lançamento os seguintes serviços: a) alteração/inclusão de número; b) bloqueio chamadas rec a cobrar; c) IR-Bloqueio Chamada Originada; d) Substituição Número Telefônico; e) Troca da área TIM Casa; e f) AJUSTES intitulados “ajuste base de cálculo de impostos”, “ajuste valor impostos. **b)** APLICATIVOS E CONTEÚDOS intitulados “ringtones”, “imagens”, “jogos”, “notícias”, “GPS”, “blah! Chat”, “blah! Notícias – receber última”, software licença blackberry”, “serviços de imagens”, “serviços de jogos”, “serviços de sons” e “serviços VAS”. **c)** RECARGA PROGRAMADA – PLANO TIM EMPRESA CONTROLE. 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. **d)** AJUSTES intitulados “ajuste chamadas LD Telemar” e “ajuste referente a prestação de serv. A”; que consiste em telefonia pré-paga. Valores que reduzem a base de cálculo tributável lançados genericamente no livro de apuração do ICMS a recolher sem suporte documental e sem prova das alegações defensivas nos autos. **e)** COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS intituladas “Cobrança única parcela TIM chip”, softwares diversos”, “Auxilio a Lista - 102”, “MO” cobrança TIM chip”, “parcelamento aparelho 12x fidelização”, “parcelamento promocional” e “TIM chip PDV”. Não há nos autos comprovação da alegada emissão de documento fiscal em duplicidade. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0048-04/13, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, lavrado em 09/07/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$709.691,48, em razão da “Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no período de janeiro a dezembro de 2008. Multa de 60%”.

A 4^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/03/2013 (fls. 159 a 165) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

INDEFERIR PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

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, cujas cópias foram entregues ao contribuinte (recibos de fls. 27-28), tendo ele exercido o direito de ampla Defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no Auto de Infração.

Portanto, como melhor veremos quando da apreciação do mérito, constatando plenamente atendido o disposto no art. 142 do CTN, não há falar em nulidade do lançamento tributário de ofício por cerceamento do direito de defesa do contribuinte autuado e por não ver possibilidade de enquadrá-lo nas regras de nulidade do art. 18 do RPAF, afasto a preliminar suscitada.

A exigência fiscal diz respeito à ICMS relativo às prestações de serviços de comunicações tributáveis, escrituradas como não tributáveis, no período de janeiro a dezembro de 2008, tendo por base a confrontação das notas fiscais de serviço de telecomunicação – NFST e livros fiscais fornecidos pelo próprio contribuinte com as disposições contidas nos Convênios ICMS 69/98 e 115/03, que regem a matéria.

De logo, observo que a decisão liminar judicial no mandado de segurança citado, como inclusive afirma o Impugnante, apenas impede a exigência de débitos de ICMS incidentes sobre as atividades que entende meio e dos serviços suplementares em questão até a decisão definitiva da ação judicial, mas não tem o condão de impedir a constituição do crédito tributário com o fito de evitar a decadência do crédito tributário em caso de a decisão da causa for favorável ao Sujeito Ativo desta relação jurídico tributária.

Analizando o demonstrativo que instrui a autuação (fl.24), 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 “alteração/inclusão de número e substituição de número”, “assinatura”, “habilitação e bloqueio”, “identificado de chamadas”, “siga-me”, “troca da área TIM”; B – APlicativos e CONTEÚDOS intitulados “ringtones”, “imagens”, “jogos”, “notícias”, “GPS”, “blah! Chat”, “blah! Notícias – receber última”, software licença blackberry”, “serviços de imagens”, “serviços de jogos”, “serviços de sons” e “serviços VAS”; C – AJUSTES intitulados “ajuste base de cálculo de impostos”, “ajuste valor impostos”, “ajuste chamadas LD Telemar” e “ajuste referente a prestação de serv. A”; D – RECARGA PROGRAMADA – PLANO TIM EMPRESA CONTROLE que consiste em telefonia pré-paga; E – COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS intitulados “Cobrança única parcela TIM chip”, softwares diversos -, “MO” cobrança TIM chip”, “parcelamento aparelho 12x fidelização”, “parcelamento promocional” e “TIM chip PDV”, conforme listados nos demonstrativos contidos no CD anexado aos autos, 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 aqui relacionados, 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 (fl. 35), 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 (ex: serviços de notícias – “INFO PULL”), ou para adquirir bens via download (aquisição de músicas e vídeos – “MOBILE FUN” ou jogos eletrônicos, músicas, imagens, sons, vídeos, papéis de parede, toques polifônicos, etc., - “VAS”).

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.

No que diz respeito ao argumento de que a fiscalização deveria ter analisado a primeira via da NFST, saliento ser tal análise além de impraticável, despiciendo, uma vez que a NFST é emitida eletronicamente em via única que impressa destina-se ao consumidor do serviço prestado pelo autuado, sendo que a via do documento fiscal, representado pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio ótico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, se equipara à via impressa do documento fiscal para todos os fins legais (Conv. 115/03: Parágrafo único da Cláusula terceira). Este documento fiscal que por obrigação legal é repassado ao fisco junto com a escrituração fiscal, auditado no conjunto é que sustenta este lançamento tributário de ofício, conforme arquivos magnéticos autuados (CD de fl. 24), cujos dados numéricos não foram contestados pelo Impugnante.

O art. 123 do RPAF reza que a Impugnação deve ser acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações, o que o Impugnante não fez quanto aos itens C – AJUSTES e E – COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS.

O primeiro (AJUSTES), tratando-se de lançamento a título de crédito fiscal na função de estorno de débito de ICMS relativo a prestação de serviço constante em NFST regularmente emitida, seu uso é condicionado. Além da existência de documento fiscal pertinente, o contribuinte interessado deve documentalmente provar que o serviço constante da NFST original não foi efetivamente prestado ou prestado em menor volume (RICMS-BA: arts. 93, 112 e 113). Nesse caso, a prova documental deve ser obtida de forma ajustada, cumprindo as obrigações acessórias, em especial, a prova da reclamação ou inconformismo do consumidor do serviço.

Neste caso, os lançamentos alegados a favor do Impugnante consistem em meros lançamentos genéricos escriturais em seu livro de apuração do ICMS, redutores da base de cálculo tributável sem que nos autos tenha necessárias e indispesáveis provas que tais serviços tributados lançados nas NFST's originais não tenham sido de fato prestados, tendo o autuado efetuado ou o resarcimento de valores antes pagos ou prova de que, embora saturados e tributados, os serviços não foram reconhecidos pelos consumidores nos valores originais, o que, para se ajustar com o consequente uso de crédito tributário na forma alegada, há que, analiticamente, ser provado na forma regulamentar, razão pela qual, os valores relativos a esse item devem ser mantidos.

Do mesmo modo, considerando que a NFST somente deve ser emitida para acobertar serviço prestado, também o Impugnante não prova nos autos que as mercadorias vendidas (aparelhos telefônicos e chips) sendo tributáveis, tiveram duplicidade de emissão de documento fiscal correspondente, uma nota fiscal por ocasião da sua entrega ao adquirente e uma NFST para posterior cobrança, como alega.

Concluo caracterizada a infração, sendo integralmente subsistente o valor exigido.

Na condição de sucessor por incorporação de empresa prestadora dos serviços objeto da autuação, a responsabilidade tributária do contribuinte autuado estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo, uma vez que na expressão “créditos tributários” elas estão incluídas. Portanto, os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, inclusive multa, tendo em vista que a multa por infração antes da sucessão integra o patrimônio sucedido.

As intimações a cerca 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.

Dante do exposto, voto 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. 179 a 209, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminamente, alega que o lançamento é nulo, pois teria sido realizado sem observar o disposto no artigo 142, do CTN, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador e à determinação da matéria tributável, sendo certo que, nesse contexto, foi absolutamente prejudicada no exercício do seu direito de defesa, conforme alega. Argumenta que a realização do lançamento fiscal é ato de competência privativa da autoridade administrativa e consiste na atividade que se destina à apuração da materialização da hipótese de incidência tributária abstratamente prevista em lei, identificação do sujeito passivo e apuração do montante devido, já considerando a eventual aplicação de penalidade. Transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, em apoio à sua tese.

Afirma que, muito embora os julgadores de primeira instância tenham afirmado que a infração foi claramente descrita e corretamente tipificada, está evidente que a Autoridade Fiscal Autuante tão somente presumiu a sua ocorrência mediante a análise sucinta das vias eletrônicas das NFSTs emitidas em observância ao disposto no Convênio ICMS nº 115/2003, sem ao menos identificar a materialização da hipótese de incidência do ICMS, isto é, a prestação de serviços de telecomunicação, o que, indubitavelmente, inquia de nulidade o presente auto de infração. Assegura que, em momento algum, a Fiscalização Estadual preocupou-se em identificar os lançamentos realizados pela Recorrente nas suas NFSTs, a fim de confirmar se tais lançamentos efetivamente referiam-se a operações sujeitas à incidência do ICMS, limitando, desse modo, o seu dever de fiscalização à forma mais simplista possível, apurando pretensa base de cálculo do imposto mediante o simples somatório dos valores de todos os lançamentos realizados a débito que não tinham sido considerados pela Recorrente na apuração da base de cálculo do imposto estadual para, de forma totalmente despropositada, calcular o montante dos créditos tributários supostamente devidos.

Argumenta que, em atenção ao disposto no artigo 142, do CTN, a Fiscalização Estadual deveria ter investigado a natureza dos lançamentos realizados na NFST, o que, lamentavelmente, não ocorreu. Conclui restar clara, portanto, a violação ao aludido dispositivo legal, no que se refere à apuração do fato gerador do ICMS e, ainda, à falta de identificação da matéria tributável, o que torna nulo o auto de infração ora impugnado. Transcreve a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins em apoio ao seu ponto de vista.

Ressalta que a Fiscalização Estadual sempre dispôs de meios para identificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, mas não o fez, sem que tenha apresentado qualquer justificativa para tanto. Esclarece, ainda, que o Convênio ICMS 115/2003 prevê a obrigatoriedade de as empresas emissoras de NFST – Modelo 22 discriminarem nos respectivos arquivos eletrônicos todas as cobranças por ela realizadas, bem como eventuais créditos concedidos aos seus clientes, independentemente da incidência do imposto estadual. Transcreve o teor do item 6.2.3.2, do Anexo Único, do aludido convênio.

Conclui, portanto, que, ao contrário do que sustenta a Fiscalização Estadual, a mera realização de lançamento a débito na NFST por parte da Recorrente não tem o efeito de materializar a hipótese de incidência do imposto estadual. Sustenta que, diante desses lançamentos a débito realizados nas NFSTs, caberia à Fiscalização Estadual inquirir qual é a natureza das respectivas cobranças para avaliar a efetiva ocorrência de operações sujeitas à incidência do ICMS e, por conseguinte, eventuais lapsos incorridos no recolhimento do imposto estadual.

Entende que a Fiscalização Estadual deveria ter analisado a escrita fiscal e contábil da Recorrente, em especial o Livro Razão e os Balancetes que se prestam a identificar as rubricas e a natureza das receitas nelas registradas. Ressalta, contudo, que, nos autos do presente processo

administrativo, não há qualquer evidência no sentido de que, durante o procedimento de fiscalização ou até mesmo durante o curso do processo administrativo, o contribuinte tenha sido intimado a apresentar tais documentos contábeis e fiscais a fim de esclarecer a natureza de tais serviços de comunicação.

Nesse contexto, destaca que da forma como foi lavrado o auto de infração ora combatido, é evidente que a Recorrente acabou por ter o seu direito de defesa frontalmente violado, pois, para defender-se da presente exigência fiscal, tem que realizar os procedimentos que a Fiscalização Estadual não fez durante todo o procedimento de fiscalização, a fim de, assim, comprovar o absoluto equívoco das presunções adotadas pelas Autoridades Fiscais. Destaca que, em casos análogos ao presente, o E. Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia decidiu pela nulidade dos autos de infração lavrados sem a clara identificação da ocorrência do fato gerador e da determinação da matéria tributável, inclusive naqueles casos em que se verifica preterição do direito de defesa do contribuinte. Transcreve ementas de julgados da 1^a CJF deste Conselho para ilustrar os seus argumentos.

Ante o exposto, pede que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, na medida em que a Fiscalização Estadual não respeitou o disposto no artigo 142, do CTN, ao deixar de apurar a efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS e, também, por não ter determinado a matéria tributável, mesmo quando tinha a sua disposição elementos para tanto, o que acarretou inegável violação ao direito de defesa da Recorrente.

No mérito, destaca que a autuação em questão refere-se basicamente a lançamentos a débitos realizados nas NFST emitidas pela Recorrente, a título de: “(i) atividades meio e serviços suplementares que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação; (ii) aplicativos e softwares; (iii) ajustes; (iv) recarga programada; (v) comercialização de mercadorias.

Assim, considera que a adequada compreensão da origem e da finalidade dos referidos lançamentos, que implicaram na realização de lançamentos a débitos nas NFST, revela-se de fundamental importância para avaliação da exigência sob análise, tendo destacado, mais uma vez, que as Autoridades Fiscais Autuantes deveriam ter buscado tais esclarecimentos antes da lavratura do aludido auto de infração, o que, infelizmente, não ocorreu.

Mesmo assim, afirma, basta a análise na natureza dos principais lançamentos a que se refere o Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, para demonstrar a completa improcedência dos referidos lançamentos.

Quanto ao item “i” acima, informa que uma considerável parte desses lançamentos refere-se às atividades meio e aos serviços suplementares fornecidos pela Recorrente que, sob hipótese alguma, confundem-se com a prestação de serviços de comunicação, nos termos do artigo 2º, inciso III , da Lei Complementar nº 87/1996, justamente por não implicarem em uma relação comunicativa entre duas pessoas (emissor e receptor). Destaca que o v. Acórdão JJF nº 0048-04-13, proferido pela 4^a Junta de Julgamento Fiscal da Bahia, baseou-se nas disposições constantes do Convênio de ICMS 69/1998, bem como nas disposições constantes no §4º, do artigo 4º do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto Estadual nº 6.284/1997. Argumenta, todavia, que apesar de tais dispositivos permitirem a inclusão dos valores cobrados a título de atividades meio ao serviço de comunicação na base de cálculo do ICMS - como aqueles referentes aos serviços de adesão, ativação, habilitação, dentre outros –, tal entendimento não se mostra consonante com o atual cenário jurisprudencial, tampouco com entendimento esposado pela melhor doutrina. Em apoio ao seu ponto de vista, transcreve a doutrina de Roque Antônio Carrazza. Ainda nesse sentido, transcreve ementa de decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Diante desse cenário, descreve, ainda, alguns exemplos de atividades meios e serviços suplementares que são prestados pela Recorrente e registrados nas NFSTs a que se refere o Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, conforme a seguir.

Alteração/inclusão de número e substituição de número: trata-se da opção concedida pela

Recorrente aos seus clientes, para alterar o número do seu telefone mediante o pagamento de uma quantia, sendo certo que, nesse caso, os lançamentos realizados nas NFSTs a esse título (“Alteração/Inclusão de Número” e “Substituição de Número Telefônico”) não têm qualquer relação com a prestação de serviços de comunicação que possa legitimar a incidência do ICMS, na medida em que não se verifica qualquer relação comunicativa nesta hipótese. Vale ressaltar que a única peculiaridade que diferencia os lançamentos em questão, é que quando o cliente deseja um número de telefone especial, de fácil memorização, é necessário adquirir um “Número VIP TIM”, o que, como visto, é cobrado na respectiva NFST.

Assinatura: a Recorrente oferece aos seus usuários a possibilidade de manter algumas vantagens mediante o pagamento de assinatura, sendo certo que essas vantagens não se confundem com a prestação de serviços de comunicação. Por exemplo, o usuário pode manter o seu número de telefone durante determinado período em que os seus serviços de telefonia são suspensos. Ora, não há como se proceder à cobrança de débitos de ICMS nesse caso, porque os lançamentos realizados na NFSTs a título de “Assinatura Mensal Durante Suspensão Temp” não consistem em cobrança decorrente da prestação de serviços de comunicação. Outros lançamentos realizados pela Recorrente nas NFSTs a título de assinatura, e que não estão sujeitos à incidência do ICMS, são aqueles descritos como “Assinatura Mensal Durante Suspensão Temporária”; e “Assinatura BlackBerry”.

Habilitação e bloqueio: os usuários de serviços de telefonia podem optar por ter acesso a determinados serviços e facilidades, tais como chamadas de longa distância internacionais e planos promocionais, ou, por outro lado, optar pelo bloqueio de certos serviços e facilidades, e até o bloqueio do recebimento de chamadas provenientes de determinados números de telefone. Dessa forma, a habilitação e o bloqueio, por si só, não têm qualquer relação com a prestação de serviços de comunicação e, portanto, não ensejam a cobrança de débitos de ICMS. Destaca, ainda, os seguintes lançamentos realizados pela Recorrente em suas NFSTs, que possuem essa natureza: “Bloqueio de Chamadas Rec a Cobrar”, “Gestão Total”, “IR-Bloqueio Chamada Originada”, “IR-Bloqueio Chamada Recebida”. Explica que essa facilidade é denominada como “gestão”, em que o usuário pode gerir o acesso aos conteúdos por meio do seu telefone celular, bloqueando aqueles que não forem do seu interesse, ou que considerar impróprios.

Identificador de chamadas: permite ao usuário visualizar no seu aparelho telefônico o número do telefone que realizou chamada em seu favor. Essa facilidade é registrada na NFST com lançamentos realizados a título de “Identificador de Chamadas”.

Siga-me: por meio do qual uma chamada telefônica destinada a determinado número de telefone, é automaticamente direcionada a outro número previamente escolhido pelo cliente. Essa facilidade encontra-se registrada na NFST por meio dos lançamentos denominados “IR - Siga-me Total”.

E troca da área TIM: o valor decorrente da prestação de serviço de cadastro que é prestado para o registro do novo endereço ao qual a sua linha telefônica passa a estar cadastrada, para a utilização do plano de telefonia fixa, denominado “TIM Casa Flex”.

Argumenta que nenhuma das atividades meio e serviços suplementares acima listados consistem na prestação de serviços de comunicação, razão pela qual se revelam manifestamente improcedentes os lançamentos em questão.

Ressalta, outrossim, que por não caracterizar serviço de comunicação, não há que se cogitar a incidência do ICMS sobre os serviços acima, mesmo diante das disposições do Convênio ICMS nº 69/1998 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto Estadual nº 6.284/1997, até porque a Recorrente impetrou o mandado de segurança que foi registrado sob nº 0001542-92.2010.805.0000-0, contra o Estado da Bahia, objetivando o reconhecimento do seu direito líquido e certo de não ser submetida à exigência de débitos de ICMS em decorrência do desenvolvimento das atividades meio e dos serviços suplementares em questão (doc. nº 04 da Impugnação).

Informa que, logo após a impetração do aludido mandado de segurança, foi proferida decisão concedendo a liminar pleiteada, para que as Autoridades Fiscais se abstêham da prática de qualquer ato tendente à cobrança do ICMS relacionado a essas atividades meio e a esses serviços suplementares, justamente por não se tratarem de serviços de comunicação (doc. nº 05 da Impugnação). Reproduz trecho da decisão judicial aludida.

Portanto, tendo em vista que a liminar continua em vigor, conclui que a decisão de primeira instância, ao convalidar a cobrança dos créditos tributários relativos ao Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, está agindo em total desconformidade com o que foi determinado pelo Poder Judiciário, o que, inclusive, enseja o cancelamento imediato da cobrança, sob pena de aplicação da multa prevista no artigo 461, inciso IV do Código de Processo Civil.

Ademais, ainda que se sustente que o lançamento fiscal em questão tenha sido realizado somente para prevenir a decadência, defende que se impõe, no mínimo, o cancelamento da penalidade aplicada, eis que os respectivos débitos estavam com a exigibilidade suspensa. Destaca, inclusive, que a impossibilidade de aplicação de penalidade em tais casos é matéria pacífica na jurisprudência, conforme decisão do STJ, cujo ementa transcreve.

Assim, pede o cancelamento dos débitos de ICMS relacionados às atividades meio e aos serviços suplementares, ou, ao menos, das respectivas penalidades.

Quanto aos aplicativos e conteúdos, explica que, com o desenvolvimento dos serviços de telecomunicação, em especial em decorrência da possibilidade de conexão à internet diretamente dos aparelhos telefônicos, as operadoras de telefonia passaram a possibilitar aos seus usuários o acesso a aplicativos e conteúdos a serem utilizados nos seus aparelhos telefônicos. Prossegue, explicando que, via de regra, esses aplicativos e conteúdos são obtidos pelos usuários junto às empresas que os distribuem, de modo que, à Recorrente, cabe a tarefa de intermediar o acesso (mediante a prestação de serviços de comunicação específicos, denominados serviços de dados) e, ainda, promover a cobrança junto ao usuário pela aquisição dos aplicativos e conteúdos.

Informa que, esquematicamente, a partir do seu aparelho telefônico, o usuário acessa uma determinada página na internet, ou mesmo na intranet, na qual seleciona os aplicativos e conteúdos da sua preferência, e realiza o seu download, para, dessa forma, poder utilizá-los diretamente do seu aparelho telefônico. Esses aplicativos e conteúdos normalmente são vídeos, músicas, ringtones (toques de telefone), imagens, jogos, notícias, GPS (Sistema de Posicionamento Global - Global Positioning System) e softwares diversos, registrados nas NFSTs emitidas pela Recorrente nos seguintes termos: “blah! Chat”, “blah! notícias - receber última”, “Software Licença Blackberry”, “Serviços de Imagens”, “Serviços de Jogos”, “Serviços de Sons”, e “Serviços VAS”. Por esse motivo, conclui, tem-se que o fornecimento desses aplicativos e conteúdos (que, via de regra, não é realizado pela Recorrente), por si só, jamais poderá ser considerado como prestação de serviços de comunicação, de modo a autorizar a cobrança do ICMS, por parte das Autoridades Fiscais Estaduais.

Explica que, evidentemente, os serviços de dados necessários à realização do download desses aplicativos e conteúdos, por consistirem em serviços de comunicação, são devidamente submetidos à incidência do ICMS, pela Recorrente. Ocorre que esses serviços de comunicação são registrados em item específicos da NFSTs, e não naqueles acima listados. No entanto, prossegue, é claro que os serviços de comunicação destinados à realização do download não se confundem com a disponibilização desses aplicativos e conteúdos, de modo a atrair a incidência do imposto estadual.

Afirma que tal fato não ficou claro na decisão recorrida, posto que o lançamento fiscal foi mantido sob a alegação de que todas essas operações referem-se a serviço de comunicação, o que não admite. Argumenta que a disponibilização de aplicativos e conteúdos, inequivocamente, possui a natureza de atividade meio a que se refere o item anterior da presente impugnação, não havendo, pois, como ser mantido o lançamento fiscal.

Dessa forma, pleiteia o cancelamento dessa parte do auto de infração em questão, de modo a

cancelar os respectivos débitos de ICMS, multa e juros.

Quanto aos “ajustes”, esclarece que, por razões diversas, surge para a Recorrente a necessidade de realizar ajustes nas faturas por ela emitidas, para adequar os seus valores àqueles efetivamente devidos pelos usuários. Como é sabido, a Recorrente emite NFSTs para o registro e cobrança de serviços de comunicação devidamente especificados no seu corpo, o que, obviamente, enseja o destaque e o recolhimento do ICMS que recai sobre a operação. Ocorre que, em muitos casos, o usuário entra em contato com o Centro de Relacionamento com o Cliente – CRC da Recorrente, para apresentar reclamação no sentido de que é indevida a cobrança (total ou parcial) constante da NFST, de modo que, nesse contexto, a Recorrente suspende a cobrança contestada.

Explica que, depois de apurar a reclamação do cliente e considerá-la sem fundamento, ou seja, que é devida a cobrança contestada, pode acontecer de, na próxima NFST emitida em favor deste mesmo cliente, vir a ser registrada a cobrança dos valores por ele contestados, em um lançamento realizado a título de ajuste, tal como “Ajuste Base de Cálculo de Impostos”, “Ajuste Valor Impostos”, “Ajuste Chamadas LD Telemar” e “Ajuste Referente à Prestação de Servs. A”.

Argumenta que esse lançamento realizado na NFST a título de ajuste, não pode provocar novo recolhimento de ICMS, o que caracterizaria recolhimento em duplicidade e, portanto, indevido, do imposto, razão pela qual entende que deve ser cancelado o auto de infração nessa parte.

Quanto à “recarga programada – Plano Tim Empresa Controle”, explica que, no ano de 2008, a Recorrente oferecia aos seus clientes corporativos diversos planos de serviços de comunicação na modalidade pós-paga, e um plano de telefonia pré-paga, que é justamente o plano TIM Empresa Controle. De acordo com os termos e as condições desse plano de telefonia pré-paga, o cliente corporativo da Recorrente contrata um número determinado de linhas telefônicas que, mensalmente, são automaticamente recarregadas com créditos de R\$ 50,00 (cinquenta reais), R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) e R\$ 100,00 (cem reais). É o que se depreende da descrição do plano no sítio da Recorrente (doc. nº 06 da Impugnação).

Diante desse cenário, explica que os serviços de telefonia prestados sob a modalidade pré-paga são tributados pelo ICMS no momento da ativação dos créditos pelos usuários, em atenção às disposições do Convênio ICMS nº 55/2005, e da Lei Estadual nº 11.651/1991, em seu artigo 13, inciso XII, §1º, cujo texto transcreve.

Dessa forma, informa que, sempre quando os usuários realizam a ativação dos seus créditos pré-pagos – cuja recarga é programada para ser automaticamente realizada mensalmente -, a Recorrente promove a tributação dos serviços de comunicação levando em consideração o valor dos créditos de telefonia. Entende, portanto, que a emissão das notas fiscais em tais casos somente tem o condão de registrar as recargas realizadas mensalmente ao cliente corporativo, e sequer tem o ICMS destacado, pois, como visto, a operação é tributada no momento da ativação dos créditos pré-pagos de telefonia.

Ressalta que, paralelamente, a Recorrente emite NFST específica na qual realiza o destaque do imposto estadual que recai sobre as operações de prestação de serviços de comunicação sob a modalidade pré-paga.

Nesse contexto, alega que não há embasamento legal algum que justifique a cobrança de débitos de ICMS sobre os serviços de comunicação prestados sob a modalidade pré-paga no âmbito do plano TIM Empresa Controle, considerando que tais serviços foram devidamente tributados pelo imposto estadual quando da ativação dos respectivos créditos.

Quanto à “comercialização de mercadorias”, explica que promove a comercialização de aparelhos telefônicos e cartões inteligentes (também denominados chips, simcards e smartcards), para incrementar o desenvolvimento da sua atividade principal, qual seja a prestação de serviços de comunicação. Explica que, ao comercializar essas mercadorias, emite a correspondente nota fiscal, na qual há o destaque do ICMS que recai sobre a operação, que, como não poderia deixar de ser, é devidamente recolhido em favor do Estado da Bahia. Acontece que, em alguns casos, a

Recorrente realiza a venda parcelada dessas mercadorias, ou mesmo somente cobra o respectivo preço posteriormente à comercialização. Nessas hipóteses, explica que as futuras cobranças relacionadas à comercialização de mercadorias acabam constando das NFSTs posteriormente emitidas em favor do cliente, e, consequentemente, dos arquivos digitais previstos pelo Convênio ICMS nº 115/2003.

Informa que são exemplos de lançamentos dessa natureza aqueles realizados na NFST a título de “Cobrança Única Parcela TIM Chip”, “Cobrança TIM Chip”, “Parcelamento Aparelho 12x Fidelização”, “Parcelamento Promocional” e “TIM chip PDV”. Desse modo, conclui que, considerando que, por ocasião da comercialização da mercadoria, a Recorrente promoveu o recolhimento integral do ICMS que recai sobre a operação, bem como a emissão da competente nota fiscal, é claro que, quando da emissão da NFST para registro da cobrança da mercadoria ou mesmo de determinada parcela, o respectivo valor não é novamente submetido à incidência do imposto estadual.

Argumenta que, tanto é assim que, depois de lavrar o Auto de Infração nº 269135-0001/11-4, análogo ao presente, a Fiscalização Estadual cancelou de ofício os débitos de ICMS por ela exigidos que têm relação com esses lançamentos realizados nas NFSTs pela Recorrente (doc. nº 07 da Impugnação). Alega que a decisão recorrida preferiu ignorar esse precedente importantíssimo, e manteve tais lançamentos fiscais de forma completamente arbitrária.

Arremata a sua argumentação, concluindo no sentido de que muitos dos lançamentos realizados a débito nas NFSTs referem-se a cobranças relacionadas a operações de comercialização de mercadorias já anteriormente tributadas pelo imposto estadual, tem-se que, sob hipótese alguma, esses lançamentos podem ser relacionados à prestação de serviços de comunicação, de maneira a ensejar a cobrança de débitos de ICMS, tal como restou consignado na decisão recorrida.

Quanto à multa aplicada, afirma que é manifestamente indevida, pois todos os débitos ora exigidos decorrem de supostas infrações cometidas pela TIM NORDESTE S/A, que foi incorporada pela Recorrente.

Explica que os documentos societários acostados à presente impugnação (vide doc. nº 01 da Impugnação) demonstram que a TIM NORDESTE S/A (CNPJ/MF nº 01.009.686/0001-44) foi incorporada pela TIM CELULAR S/A (CNPJ/MF nº 04.206.050/0001-80), Recorrente, em 30.12.2009.

Transcreve o disposto no artigo 132, do Código Tributário Nacional, para concluir, em seguida, que, pela simples leitura do dispositivo legal acima transscrito, tem-se que a incorporadora responde apenas pelos tributos devidos pela sociedade incorporada, não havendo qualquer responsabilidade em relação às penalidades aplicadas posteriormente a essa data e que sejam decorrentes de infrações praticadas pela incorporada. Isto porque, argumenta, o referido dispositivo deve ser interpretado de forma restritiva, como se observa pelos comentários de LUCIANO AMARO, cuja doutrina transcreve.

Para corroborar tal entendimento, transcreve decisões de órgãos administrativos, concluindo que é equivocado o entendimento adotado pela decisão recorrida, quando manteve a penalidade imposta. Pede o cancelamento da penalidade aplicada.

Por todo o exposto, a Recorrente vem requerer que seja dado provimento ao presente recurso, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido, de modo que sejam canceladas todas as exigências fiscais a título de principal, multa, juros e atualização monetária.

Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 214/238, o representante da PGE/PROFIS emitiu parecer, opinando pelo improvimento do recurso voluntário, fundamentado na forma a seguir.

Quanto à alegação de nulidade, afirma que não merece prosperar, pois o presente processo seguiu todo o rito preconizado na legislação de regência do PAF, com a devida colação de provas e demonstrativos de débito, oportunizando ao recorrente exercer plenamente o seu ônus defensivo.

Quanto à alegação de que os serviços adicionais não se encontram no campo de incidência do imposto, transcreve, inicialmente, o texto do art. 155, inciso II da CF/88 para, a seguir, destacar que o texto da carta magna definiu, de forma expressa, que se encontram sujeitas ao ICMS as prestações de serviços de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação, subespécie daquele.

Transcreve, a seguir, o texto do art. 2º, inciso II da LC 87/96, para concluir que a questão crucial é definir o que seja “prestação onerosa de serviço de comunicação”, para efeito de tributação. Reproduz, em apoio ao seu argumento, a doutrina de Caio Mário da Silva Pereira, o qual define onerosidade como “aquilo que proporciona uma vantagem econômica com uma correspondente contraprestação”.

Transcreve o art. 6º do Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações para definir o conceito de comunicação, o qual conceitua como “transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais”.

Após transcrever o conceito de comunicação dado pelo Federal Standard 1037C, conclui a sua premissa conceitual, afirmando que a comunicação pode se dar de forma unilateral, sem que haja resposta, ou mesmo entre equipamentos.

Reproduz trecho de decisão do STF, na ADIN nº 1.467-6/DF, para, a seguir, concluir que o simples ato de se estabelecer um elemento condutor de comunicação já é elemento suficiente à ocorrência do fato gerador, pois que para a regra matriz basta prestar serviço de comunicação, e não simplesmente realizar a comunicação. Transcreve doutrina de Roque Carrazza, em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, assim, que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, no sentido mais amplo possível, abarcando, inclusive, os dispositivos utilizados na sua ampliação e facilitação.

Após referir-se ao que chama de “erro crasso” do legislador federal (Lei 9.472/97), afirma que há uma contradição entre os artigos 60 e 61 da Lei Geral de Comunicações, cuja solução exige uma interpretação sistemática, já que uma lei federal não poderia prestar-se a delimitar o campo de incidência de um imposto cujo contorno se deu pela CF/88. Assim, conclui que a lógica do sistema enquadra os serviços adicionais de telecomunicações no campo de incidência do tributo estadual, pois não constituem um novo fato imponível, mas compõem o próprio valor da prestação de serviço de telecomunicação, sendo elemento indissociável.

Quanto à alegação de que o Convênio 69/98 teria alargado o âmbito de atuação do ICMS, rechaça, argumentando que foi a LC 87/96 que definiu o alcance da incidência dos serviços adicionais e complementares de comunicação, tendo, o Convênio, apenas enumerado as atividades incluídas na definição da lei, conforme ressaltou o Juiz da Nona Vara de Fazenda Pública da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, cuja decisão transcreve.

Quanto à alegação de que a empresa sucessora não responde pelas multas, afirma não merecer prosperar uma vez que a sucessão empresarial faz com que a empresa sucessora substitua a sucedida no pólo obrigacional de todas as suas relaçõesativas e passivas, interpretação que se coaduna com o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Transcreve a doutrina de Ruy Cerne Lima em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui a sua peça processual, opinando pelo desprovimento do recurso voluntário.

Às folhas 241/242, a 3ª CJF decidiu por baixar o presente processo em diligência à PGE, solicitando parecer técnico/jurídico acerca de estar, ou não, prejudicada a análise administrativa da lide, à luz do art. 177 do RPAF, tendo em vista a ação judicial proposta pela Recorrente.

À folha 245, o eminenteprocurador manifestou-se, afirmando que não resta possível verificar se o Acórdão do TJ/BA, colacionado às folhas 120/122, refere-se, de fato, às condutas infracionais descritas no presente lançamento.

Às folhas 259/265, foi acostado ao processo expediente da PGE/PROFIS/NCA, no qual se encontra

relacionado o Enunciado de Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2015.177296-0, que orienta no sentido de que apenas se deve excluir dos lançamentos tributários os seguintes serviços: “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; f) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; e j) religação”.

Pautado para julgamento em 13/03/2017, em mesa, deliberou-se por baixar o processo em diligência para a infaz de origem, com o objetivo de que a Recorrente fosse intimada, concedendo-lhe um prazo de trinta dias, para apresentar os recolhimentos alegados, vinculando-os às operações autuadas, de forma a evidenciar que o tributo já fora recolhido.

As folhas 278/474 foram acostados documentos entregues pelo sujeito passivo.

As folhas 476/477, os autuantes se manifestaram, afirmando que a documentação entregue não contém nenhum elemento de prova que possa descharacterizar a autuação.

Na sessão de julgamento, dia 02/08/2017, vieram ao processo novo documentos fiscais, acostados pelo sujeito passivo na véspera, dia 01/08/2017, acompanhados de uma petição mediante a qual a empresa reforça os seus argumentos recursais relativos aos “ajustes” da base de cálculo, “identificador de chamadas”, “IR – bloqueio de chamada originada”, “serviço de sons” e “serviço de jogos”. Solicita, por fim, que os autos sejam baixados em diligência com fins de que o fiscal autuante avalie as justificativas apresentadas.

Considerando a anexação de novos documentos, os quais somente foram acostados ao processo no início da sessão, o Relator solicitou o adiamento do julgamento para que pudesse avaliar se os documentos citados ensejariam, ou não, uma nova diligência

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade por inobservância do art. 142 do CTN, observo que o demonstrativo de débito acostado ao CD (à folha 24) contém um detalhamento das operações autuadas, conforme se pode depreender da leitura do arquivo denominado “Planilha de Cobrança – Faturamento_2008”. De fato, o arquivo citado contém uma planilha Excel, denominada “dados”, a qual detalha todas as operações objeto do presente lançamento, individualizando, uma a uma, e identificando o número da nota fiscal (coluna “NFST”), a descrição do serviço (coluna “DESCRIÇÃO_SERVIÇO”), a data (coluna “DATA”) e o valor da operação (coluna “Valor Total”), bem como todas as demais informações atinentes aos documentos fiscais que lastream as operações autuadas.

Há doze outras planilhas, identificadas com o nome da cada um dos meses em que se identificaram operações isentas, em que o autuante totalizou os valores faturados por modalidade de serviço não tributado. Há, ainda, uma planilha totalizadora (coluna “Total”) mediante a qual a autoridade fiscal apresenta um demonstrativo de apuração da base de cálculo do lançamento. Cumpriu, portanto, o desiderato previsto no art. 142 do CTN, não sendo de se acolher as alegações recursais neste ponto.

Rejeito, assim, a alegação de nulidade suscitada.

Quanto ao novo pedido de diligência deduzido na mais recente manifestação empresarial, denego tendo em vista que o sujeito passivo teve várias oportunidade de trazer, ao processo, os elementos probatórios de que dispõe, havendo, inclusive, sido intimado para tal fim (folha 275), em cumprimento à diligência solicitada por esta Câmara. Assim, por se tratar de prova que caberia ao contribuinte apresentar, indefiro o novo pedido de diligência com base na alínea “b” do art. 147 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

...

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;
...”

No mérito, 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 (CD à folha 24) revela que se trata de exigência de ICMS sobre a prestação de serviços de valor adicionado às operações de telecomunicações, descritos de forma variada.

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 195, abaixo reproduzido.

“Ressalte-se, outrossim, que por não caracterizar serviço de comunicação, não há que se cogitar a incidência do ICMS sobre os serviços acima, mesmo diante das disposições do Convênio ICMS nº 69/1998 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto Estadual nº 6.284/1997, ...”

Quanto aos serviços de “Ajustes”, “Recarga Programada – Plano TIM Empresa Controle” e “Comercialização de Mercadorias”, alega já haver feito o recolhimento do imposto devido, num momento anterior, descabendo a cobrança em duplicidade, conforme se depreende da leitura de trechos às folhas 200, 201 e 203.

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, aliás, 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 consequência teria concluirmos, 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, ou não, 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 serviços, 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.

O exame dos serviços autuados, à luz da sua descrição, feita pelo sujeito passivo, às folhas 193/198, não deixa margem a dúvidas, pois não representam prestações autônomas, mas serviços auxiliares, cuja existência não tem razão de ser senão no contexto de uma prestação de serviço de telecomunicações.

De fato, “Recarga Programada”, “assinatura”, “Serviço de SMS”, “identificador de chamadas” e “siga-me”, dentre outros, nada mais são do que parcelas decompostas do valor do serviço, que somente têm razão de existir no contexto da prestação do serviço de telecomunicação, revelando-se, invariavelmente, como atos preparatórios ou decorrentes do fato gerador citado.

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-se que tal parcela 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, que exclui, 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”.

Acolho, assim, parcialmente, as alegações recursais para excluir do presente lançamento os seguintes serviços: a) “alteração/inclusão de número”; b) “bloqueio chamadas rec a cobrar”; c) “IR-Bloqueio Chamada Originada”; d) “Substituição Número Telefônico”; e e) “Troca da área TIM Casa”.

Quanto aos serviços de “Ajustes”, “Recarga Programada – Plano TIM Empresa Controle” e “Comercialização de Mercadorias”, 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 destaque do ICMS. Alegou, contudo, que efetuou o destaque do imposto devido em outro momento, anterior àquele em que se está exigindo, agora, tributo.

Quanto aos “AJUSTES”, noto, examinando as cópias das notas fiscais acostadas às folhas 278/474 (entregues pelo sujeito passivo na diligência), em confronto com o demonstrativo de débito, que assiste razão ao sujeito passivo quando pleiteia a exclusão da rubrica “AJUSTE VALOR IMPOSTOS” da autuação, pois tal componente não faz parte do faturamento da companhia, constando a débito e a crédito nos documentos fiscais emitidos, conforme se pode constatar a partir do exame dos documentos referidos.

Ora, o duplo lançamento de tais valores (a débito e a crédito) prova que são rubricas que não foram cobradas do consumidor, numa demonstração inequívoca que já haviam sido objeto de cobrança em faturas anteriores.

Quanto às demais rubricas, “Recarga Programada – Plano TIM Empresa Controle” e “Comercialização de Mercadorias”, não trouxe, a Recorrente, 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” suscitado, 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.

Embora a recorrente tenha alegado possuir decisão judicial que acolhe o seu direito, não trouxe aos autos prova nesse sentido, devendo-se ressaltar que a cópia da decisão (folhas 120/122) não esclarece o alcance da decisão judicial, tendo a Procuradoria Geral do Estado se manifestado no sentido de que não é possível precisar o objeto da decisão exarada. Assim, face à ausência de provas, deixo de acolher a alegação recursal.

Quanto à arguição de constitucionalidade da multa aplicada (por ofensa ao princípio da proporcionalidade) refoge a competência deste colegiado, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transscrito.

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

I - a declaração de constitucionalidade;
... ”

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da multa à empresa sucessora, não merece acolhida, pois a empresa citada responde por todos os direitos e obrigações da sucedida, nos termos do art. 1116 do Código Civil, abaixo reproduzido.

“Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

Nesse sentido, o STJ editou a Súmula 554, cujo enunciado reproduzo abaixo.

“Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.”

Assim, a norma prevista no art. 132 do CTN apenas explicita a regra da responsabilidade relativamente aos tributos, não vedando a transmissão das obrigações decorrentes da aplicação da legislação tributária, conforme texto abaixo.

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

... ”

Quanto ao pedido de redução da multa, não há como acolher, 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, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor da

exigência fiscal, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	TOTAL SAÍDA - ISENTAS + NÃO TRIBUTADA	FATOR DE CONVERSÃO P/ B. CÁLCULO	B. CÁLCULO DO ICMS	ALÍQ.	ICMS DEVIDO
	A	B	C = A/B	D	E = C*D
Jan	R\$ 71.793,86	R\$ 0,73	R\$ 98.347,75	27%	26.553,89
Fev	R\$ 90.544,51	R\$ 0,73	R\$ 124.033,58	27%	33.489,07
Mar	R\$ 95.490,90	R\$ 0,73	R\$ 130.809,45	27%	35.318,55
Abr	R\$ 91.844,50	R\$ 0,73	R\$ 125.814,38	27%	33.969,88
Mai	R\$ 80.655,21	R\$ 0,73	R\$ 110.486,59	27%	29.831,38
Jun	R\$ 70.791,68	R\$ 0,73	R\$ 96.974,90	27%	26.183,22
Jul	R\$ 66.408,62	R\$ 0,73	R\$ 90.970,71	27%	24.562,09
Ago	R\$ 76.835,63	R\$ 0,73	R\$ 105.254,29	27%	28.418,66
Set	R\$ 606.555,38	R\$ 0,73	R\$ 830.897,78	27%	224.342,40
Out	R\$ 57.811,23	R\$ 0,73	R\$ 79.193,47	27%	21.382,24
Nov	R\$ 55.044,33	R\$ 0,73	R\$ 75.403,19	27%	20.358,86
Dez	R\$ 57.025,88	R\$ 0,73	R\$ 78.117,64	27%	21.091,76
Total da Infração -->					525.502,01

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vénia para discordar do i. Conselheiro LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, com relação aos “Advanced Services”, que o recorrente alegou se tratar de serviço sujeito ao ISS, uma vez que “*consta da tabela relacionada na Lei Complementar nº 116/03, que regulamenta o ISS, em seu item 17.23, sendo, deste modo, tributado pelo mesmo*”, havendo, portanto, bitributação.

A impossibilidade de cobrança do ICMS sobre as receitas decorrentes dos tais serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas aperfeiçoem o processo de comunicação é entendimento majoritário na doutrina e sedimentado em Recurso repetitivo no STJ.

Deve-se frisar que o ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sim sobre a prestação onerosa de serviços relativos à comunicação, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (“*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*”).

Logo, o cerne da questão está em definir se os serviços listados no Auto de Infração são de telecomunicação ou não.

Na conformidade dos artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), tem-se que:

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 (grifamos).

A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), ao regulamentar os serviços a ela afetos, via Resolução nº 73/98, ratifica o dispositivo legal acima transcrito:

Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações:

- I – o provimento de capacidade de satélite;
- II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;
- III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9472 de 1997**(grifamos)

Em resumo, os serviços listados na infração consistem em meros atos preparatórios ou auxiliares, que não se confundem com a prestação de serviço de comunicação e não satisfazem o último requisito para a cobrança do imposto: a transmissão da mensagem.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou em março de 2013, em sede de Recurso Repetitivo sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOMENTE SOBRE O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO, E NÃO SOBRE ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.176.753/RJ, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC, decidiu que o ICMS somente incide sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre as atividades-meio e serviços suplementares.
2. O arbitramento dos honorários exige ponderação harmoniosa de inúmeros fatores, como a complexidade da questão, o tempo gasto pelo advogado e a necessidade de deslocamento para prestação de serviço.
3. Hipótese em que o Tribunal a quo, após análise dos elementos fáticos dos autos, fixou a verba em R\$20.000,00, considerando o tempo de tramitação da causa, bem como a natureza simples da demanda," com farta jurisprudência nos Tribunais Superiores a respeito "(fl. 507, e-STJ).
4. A Segunda Turma do STJ também entende que o juízo relativo ao montante abusivo ou irrisório não pode ser extraído simplesmente mediante cotejo entre o valor da causa e o percentual arbitrado nas instâncias de origem.
5. Vencida ou vencedora a Fazenda Pública, é possível fixar honorários em percentual aquém do mínimo de 10%, indicado no art. 20, 3º, do Código de Processo Civil, em face do que dispõe o 4º do mesmo diploma legal.
6. Assim, a pretendida majoração da verba honorária importa nova avaliação dos parâmetros dos 3º e 4º do art. 20 do CPC, ou seja, o grau de zelo profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. Tarefas, contudo, incabíveis na via eleita, nos termos da Súmula 7/STJ.
7. *Agravos Regimentais do Estado de Sergipe e da Telemar Norte Leste S/A não providos."*
(AgRg no REsp 1311975/SE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/2/2013, DJe 8/3/2013).

Com efeito, esclareceu o STJ no próprio REsp 1176753, assim como em outros precedentes, que as atividades preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação, independente da sua nomenclatura ou da prestadora, não podem ser confundidas com o serviço de comunicação propriamente dito, e, por isso, não podem ser alvo do ICMS.

Este, inclusive, é o entendimento pacífico do E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que tem afastado a incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, pois estes não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, conforme se observa das ementas abaixo:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. COMUNICAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS ADICIONAIS E ACESSÓRIOS, PREPARATÓRIOS OU INTERMEDIÁRIOS, POSTO QUE NÃO SE CONFUNDEM COM O SERVIÇO DE COMUNICAÇÕES. PRECEDENTES DO STJ. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.

1. *Não incide ICMS sobre atividades acessórias, preparatórias ou intermediárias à efetiva prestação do serviço de comunicações, pois com este não se confundem.*
2. *Conforme entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, julgado sob a sistemática dos Recursos Repetitivos: "A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza , esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, 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." (REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

3. A sentença está alinhada ao quanto proferido pelos Tribunais Superiores, não merecendo reforma. 4. Recurso improvido." (destacamos)

(Recurso de Apelação nº 0318029-22.2014.8.05.0001, 4ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Roberto Maynard Frank, data do julgamento: 08/03/2016)

"APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA NOS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO (SVA) POR NÃO SEREM CONSIDERADOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. SENTENÇA PROCEDENTE MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.

O STJ já consolidou entendimento no sentido de que o ICMS não incide nas atividades preparatórias ou acessórias, salientando que o tributo somente recai sobre o serviço de comunicação propriamente dito, não merecendo acolhimento, portanto, a tese do apelante." (destacamos)

(Recurso de Apelação nº 0335246-78.2014.8.05.0001, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Augusto de Lima Bispo, data do julgamento: 29/02/2016)

Portanto, não há aqui que se falar em valor devido a título de ICMS, haja vista que a origem/natureza da obrigação exigida está relacionada à receita auferida pelo Autuado sobre cobrança de serviço meramente preparatório ou de facilidade, sobre o qual não incide o tributo.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida, devendo o auto de infração ser julgado IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269135.0005/12-8, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$525.502,01**, 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, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS