

PROCESSO - A. I. Nº 269135.3004/16-5
RECORRENTE - TIM CELULAR S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0196-02/16
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0311-12/17

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE VALORES TRIBUTADOS COMO NÃO TRIBUTADOS. ATIVIDADES MEIO E SERVIÇOS SUPLEMENTARES: “Ajuste da Base de Cálculo do Imposto”, “Ajuste Mensalidades/Franquias”, “Ajuste de Uso de Serviços”, “Ass. Plano Nosso Modo BA” e “Ass. TIM Empresa Nacional”. Serviços onerosos. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Excluídos os “ajustes”, pois o duplo lançamento de tais valores (a débito e a crédito) prova que são rubricas que não foram cobradas do consumidor, numa demonstração inequívoca de que já haviam sido objeto de cobrança em faturas anteriores. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal, em 04/11/2016 (Acórdão de fls. 61/66) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2016, com o objetivo de exigir o débito no valor de R\$299.709,70, acrescido de 60% de multa como previsto no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais. Em decorrência da constatação de “*Infração 01 – 02.08.38 Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados*”. Fatos ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Complementando a acusação acima, consta no auto: “*Devido a não tributação pelo ICMS de Serviços de Comunicação para clientes diversos. CONTRIBUINTE NÃO OFERECER A TRIBUTAÇÃO DIVERSAS RECEITAS DE TELECOMUNICAÇÕES ORIUNDAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A CONTRIBUINTES NÃO-ISENTOS, conforme lançado nos registros magnéticos entregues a fiscalização conforme determina Convenio ICMS 115/03.[...]*”

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

“VOTO

Conforme já relatado, no presente Auto de Infração, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS referente a prestações de serviço de comunicação, em decorrência de escrituração de valores tributáveis como sendo não tributáveis.

Inicialmente, observo que o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal estão revestidos das formalidades legais previstas, sem qualquer violação aos princípios que regem o direito tributário e, em particular, os inerentes ao processo administrativo fiscal. O Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos, dos quais o autuado recebeu cópia. O direito de defesa foi exercício em sua plenitude.

Sobre o pedido para que as intimações relacionadas a este processo sejam encaminhadas para endereço dos

advogados indicados, não há qualquer óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação não caracterizará nulidade do Auto de Infração, desde que a forma de intimação ou ciência da tramitação do processo ao sujeito passivo seja efetuada nos termos do art. 108 do RPAF-BA/99.

Adentrando ao mérito, observo que os demonstrativos de débito com a discriminação dos serviços não tributados, da base de cálculo apurada e dos respectivos valores devidos foram anexados aos autos, às fls. 5 a 10, e em meio magnético no CD-ROM de fl. 18.

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

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

Esses argumentos defensivos não prosperam, pois a norma de incidência do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação é abrangente, já que tributa todos os serviços postos à disposição ou efetivamente prestados aos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, desde que haja uma efetiva prestação onerosa.

A Constituição Federal, no seu artigo 155, inc. II, atribui aos entre federados a competência para instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Lei Complementar nº 87/96, nos artigos 2º, III, e 13, III, §1º, II, “a”, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de comunicação, prevê que:

Art. 2.º O imposto incide sobre:

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

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

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

II - o valor correspondente a:

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

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação assim dispõe nos seus artigos 2º, VII, e 17, VIII, §11:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

VII - a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

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

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

§11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Por seu turno, o Convênio ICMS 69/98, ao firmar entendimento em relação à incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, prevê que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Com base na legislação acima citada, estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços

cobrados a título de “Assinatura Plano Nosso Modo BA” e “Assinatura TIM Empresa Nacional”. Tais serviços otimizam ou agilizam o processo de comunicação e, independentemente da denominação que lhes seja dada, sujeitam-se à incidência do ICMS conforme consideraram os autuantes na ação fiscal.

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

Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com o posicionamento deste Conselho de Fazenda sobre a matéria, consoante os Acórdãos CJF 0145-12/09, 0099-12/11 e 0091-13/12.

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

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

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

Mais uma vez o autuado não comprova que o ICMS devido em relação a esses itens da autuação tenha sido pago anteriormente. Se esses valores já foram pagos conforme foi dito na defesa, as comprovações desses pagamentos estariam na posse do autuado e, portanto, deveriam ter sido trazidos aos autos junto com a impugnação, conforme prevê o art. 123 do RPAF-BA/99.

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

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

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

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

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

A multa indicada na autuação está correta, é a prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei 7.014/96 para a infração apurada e não possui o alegado caráter de confisco. Ressalto que, nos termos do art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual.

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

Em face ao acima exposto, restou comprovado nos autos a falta de recolhimento de ICMS atinente a prestações de serviços de comunicação tributáveis escrituradas como não tributáveis, conforme consta no lançamento de ofício em comento.

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

Inconformado com o julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente, informando que: “em síntese, que os serviços sobre os quais a

Fiscalização entende haver a incidência do ICMS não se subsumem a quaisquer das hipóteses de incidência previstas pelo art. 155, II, da Constituição federal; além da natureza confiscatória da multa aplicada em percentual de 60%.” motivo pelo qual a referida decisão deve ser reformada, sendo declarada a improcedência da autuação.

Aduz que os serviços de: (i) Ajuste de Base de Cálculo do Imposto, (ii) Ajuste de Mensalidades/Franquias, (iii) Ajuste de uso de Serviços, (iv) Assinatura Plano Nosso Modo BA e (v) Assinatura TIM Empresa Nacional, não estão sujeitas ao ICMS, porque não subsunção às hipóteses prevista no art. 155, II da CFEB.

Cita que a Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 2º, Inc. III define o fato gerador do imposto.

Ressalta que o acórdão guerreado, lastreia-se na expansão de base de calculo do ICMS, prevista na Lei Estadual nº 7.014/96 e no Convênio ICMS 69/98. Entendendo a Recorrente que tais dispositivos legais não poderiam alargar as hipóteses de incidência de ICMS.

Adiante, afirma que: *“além das evidentes ilegalidades relativas à impossibilidade de alteração do conceito de comunicação para fins de incidência do ICMS, o Convênio ICMS 69/98 exorbitou a autorização prevista pela Lei Complementar nº 24/1975, bem como a previsão constitucional quanto à função do CONFAZ no ordenamento jurídico, qual seja a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto”.*

Salienta que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar a legalidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98 que incluiu nas hipóteses de incidência do imposto os serviços de adesão, acesso, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, se posicionou no sentido de que é ilegal a cobrança do imposto sobre tais serviços, quando do julgamento do REsp nº. 816.512/PI, posteriormente substituído pelo REsp nº. 1.176.753/RJ, sob a sistemática dos Recursos Representativos de Controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), que transcreveu.

Conclui que, conforme já assentado pelo STJ, os serviços de valor adicionado não podem ser objeto da incidência do ICMS e, assim, a presente exigência é ilegal.

Prossegue apresentando a seguinte argumentação:

1. o serviço de telecomunicação, nos moldes do artigo 60 e seu § 1º da Lei Geral de Telecomunicações – LGT (Lei nº. 9.472/97), é o *“conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”*, sendo esta a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza;
2. o artigo 61 da LGT define serviço de valor adicionado como aquela *“atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades”*;
3. o parágrafo primeiro do artigo 61, acima referido, ainda frisa que *“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”*.

Em apertada síntese suas alegações afirmam que o ICMS somente incide quando há efetiva transmissão de mensagem, do emissor “A” para o receptor “B”, por um terceiro contratado para tanto (prestador do serviço de comunicação). Atividades preparatórias e conexas ao serviço de comunicação, ou seja, que a ele adicione facilidades, mas que não envolvam a consecução de uma efetiva relação comunicativa afasta-se das hipóteses de incidência do imposto em tela. Assim, os serviços de valor adicionado definitivamente não são fatos geradores do ICMS, motivo pelo qual não há que se falar em cobrança do imposto.

Da análise de cada serviço terço as seguintes considerações:

1. Não incidência de ICMS sobre ajuste de base de cálculo do imposto.

- a. *O ajuste na base de cálculo do ICMS não consiste em serviço de telecomunicação e, portanto, não há incidência do imposto sobre valores cobrados a esse título.*
 - b. *O que ocorre é que, quando a empresa concede descontos incondicionados ao cliente, o que reduz a base de cálculo do ICMS, e os valores de tais descontos são superiores aos valores dos serviços prestados e, por óbvio, da base de cálculo do ICMS, tal ajuste é realizado para impedir que a base de cálculo do tributo seja negativa.*
 - c. *Para evitar o apontamento de uma base de cálculo negativa, a empresa realiza um lançamento na conta do cliente denominado “Ajuste Base de Cálculo do Imposto” para “zerar” a conta do cliente, assim como o valor da base de cálculo do ICMS. Assim, a parcela do desconto superior ao valor da conta será concedida nas contas seguintes do cliente.*
 - d. *Considerando que tal ajuste não se trata de serviço de telecomunicação, o mesmo não está sujeito à incidência do ICMS.*
2. Não incidência de ICMS sobre ajuste de base de uso de serviços e mensalidades/franquias.
- a. *Esclarece que os ajustes a que o Fisco se refere não podem integrar a base de cálculo do ICMS, pois, na verdade, há apenas uma redução no valor a pagar em razão de contestação articulada pelo cliente.*
 - b. *Em síntese, a Recorrente, na consecução do seu objeto social, por vezes procede à cobrança equivocada de serviços de telecomunicação que não foram prestados. Todavia, a fatura emitida já contém o valor de ICMS devido, mesmo que, em um primeiro momento, não haja constatação da falha perpetrada.*
 - c. *Dessa forma, em um momento posterior, o cliente, amparado pela legislação consumerista, não só pode como deve postular o reembolso dos valores cobrados indevidamente. Assim sendo, a Recorrente procede ao ajuste da cobrança em razão de serviços não prestados e identificados pelo usuário, frise-se, em momento posterior à incidência do ICMS.*
 - d. *Em outras palavras, a Recorrente gera, em favor do usuário, crédito na fatura subsequente à reclamação. Note-se que não houve prestação de serviço que ensejasse o recolhimento de ICMS. Muito pelo contrário, a operação possibilita à Recorrente proceder a recuperação do ICMS nos termos do Convênio 86/2010 e 56/2012 da CONFAZ.*
 - e. *Destarte, o Ajuste de Uso de Serviços e Mensalidades/Franquias perfaz o crédito conferido ao cliente por serviço não prestado, sendo totalmente incabível o recolhimento de ICMS sobre tais rubricas por inexistir hipótese de incidência para tanto.*
3. Não incidência de ICMS sobre assinatura mensal dos Planos Nosso Modo BA e TIM Empresa Nacional.
- a. *Igualmente, não há serviço de comunicação no tocante à assinatura mensal dos planos Nosso Modo BA e TIM Empresa Nacional.*
 - b. *Dentre as receitas auferidas pela ora Recorrente, muitos serviços constituem-se como atividades meio e serviços complementares ao serviço de comunicação, que com este não se confundem.*
 - c. *Nesse universo de serviços complementares, encontram-se os serviços de assinatura, sobre os quais a Fiscalização entende haver a incidência de ICMS.*
 - d. *A ANATEL editou a Resolução 477/00, na qual dispõe sobre as regras gerais do Serviço Móvel Pessoal – SMP. Nesta resolução consta a definição do conceito do serviço de Assinatura.*
 - e. *Sendo assim, os valores referentes a assinaturas não se subsumem à hipótese de incidência do tributo, vez que não estão relacionados à geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de comunicação, tratando-se de itens meramente financeiros.*
 - f. *Nesses casos, o assinante paga um valor cobrado tão somente como uma taxa mensal de todos os assinantes do plano, sem qualquer serviço de comunicação atrelado. Sendo assim, não há incidência do ICMS, uma vez que não há serviço de comunicação.*
 - g. *A despeito do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, nem todo serviço oneroso colocado à disposição do usuário é abarcado pela norma de incidência do ICMS, mas apenas os serviços de telecomunicação, que não se confundem com os serviços suplementares ou facilidades oferecidas pela Recorrente e que não têm relação direta com a consecução de sua atividade fim. Se assim fosse, estaria sendo tributado por meio do ICMS um fato não previsto pelo ordenamento jurídico brasileiro, conforme já tratado.*
 - h. *Conforme já tratado, o Convênio ICMS 69/98 foi editado com o intuito de exigir ICMS sobre receitas das prestadoras de serviço de comunicação não atreladas à sua atividade fim e, portanto, não correspondente a*

fato gerador do ICMS.

- i. *De forma absolutamente contrária à Constituição e à Lei Complementar 87/98, o referido Convênio ampliou substancialmente o conceito de serviços de comunicação, incluindo arbitrariamente nesse os serviços preparatórios e acessórios, autônomos em relação à prestação de serviços de comunicação, os quais não representam prestação desses serviços por não corresponderem a qualquer transmissão de mensagem entre emissor e receptor.*
- j. *O STJ já decidiu especificamente a respeito da não incidência de ICMS sobre os valores recebidos a título de assinatura, acórdãos, (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003. (STJ, REsp 754.393/DF, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe de 16/02/2009).*
- k. *O Pleno do STF também já teve a oportunidade de se pronunciar a respeito do tema, adotando posicionamento no sentido da não incidência do ICMS sobre os serviços preparatórios ou complementares aos de comunicação, mencionando expressamente as assinaturas: (STF, Tribunal Pleno, RE nº 572.020/DF, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 10/10/2014).*
- l. *As rubricas denominadas “Assinatura TIM Empresa Nacional” e “Assinatura Plano Nosso Modo” não podem ser consideradas fato gerador do ICMS, posto que tratam-se de cobranças feitas em planos alternativos de serviço de comunicação cujo valor visa tão somente remunerar o custo da infraestrutura da rede disponibilizada pela operadora a seus clientes.*
- m. *Nesse sentido, resta evidente que os valores cobrados a título de assinatura não visam remunerar a assinatura de um serviço de comunicação, posto que correspondem à remuneração do custo da infraestrutura necessária para viabilizar a prestação dessa facilidade complementar à atividade fim da Recorrente.*

Argui sobre o caráter confiscatório da multa aplicada, lastreando a ilegalidade desta no disposto no artigo 150, IV da CF/88, e em decisões do STF acostadas ao PAF.

Ao fim pede que seja, o auto em análise, declarado totalmente improcedente.

Em, 22/03/2017 a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência a INFAZ de Origem/Fiscal autuante, pedindo que a recorrente apresentasse os recolhimentos alegados, vinculando-os às operações autuadas, de forma a evidenciar que o tributo fora recolhido.

A recorrente apresenta a fl. 111/112 nova manifestação, reafirmando seu entendimento recursal e a fl. 113 CD-ROM contendo diversas notas fiscais que comprovariam sua tese.

Em 20/06/2017, os autuantes fls. 115/116, em sua diligência fiscal informam que:

Foram juntadas Notas Fiscais - Faturas de Serviços dos clientes que apresentam lançamentos diversos a débito e a crédito, com valores iguais ou semelhantes, mas não foram demonstradas a relação destes valores lançados com o montante do imposto recolhido ou como estes lançamentos interferem no recolhimento do imposto. Também não foi demonstrado como são tratados estes lançamentos a crédito nas faturas dos meses seguintes a concessão dos créditos de forma que pudesse ficar evidenciado que houve o recolhimento do imposto em outro momento.

Não foi identificado no mecanismo utilizado pelo contribuinte para lançamento dos valores cobrados na fatura dos seus clientes nenhum elemento que possa demonstrar vinculação com operações já tributadas anteriormente.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0196-02/16, prolatado pela 2ª JF em 04/11/2016, que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, lavrado em 28/6/2016, com o objetivo de exigir o débito no valor de R\$299.709,70, acrescido de 60% (sessenta por cento) de multa como previsto no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais. Em razão da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, Atividades meio e serviços suplementares, em razão do Contribuinte não ter oferecido a tributação receitas de telecomunicações oriundas de Ajuste de base de cálculo do imposto, ajuste mensalidades/franquias, ajuste de uso de serviços, assinaturas: Plano Nosso Modo BA e TIM Empresa Nacional.

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.

No que se refere ao questionamento a respeito da constitucionalidade e proporcionalidade da multa aplicada, não compete a esta CJF realizar tal análise. A multa indicada na autuação é a prevista no artigo 42, II, "a", da Lei 7.014/96 para a infração apurada e não possui o alegado

caráter de confisco. Ressalto que, nos termos do art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue.

Quero destacar, inicialmente, que os serviços de valor adicionado, diferentemente do que afirma o relator, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Não se pode, assim, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, já que envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto.

É importante frisar que tais serviços não são, sequer, limitados taxativamente, a partir de um rol previamente dado, pois se referem a prestações “novas”, boa parte delas envidadas de forma inédita, até então, que surgem (da mesma forma que desaparecem) em função da dinâmica da tecnologia setorial.

Imaginem, portanto, a partir desse contexto, que consequências teria concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Teríamos uma “porta aberta” para o surgimento de novos serviços, sem a ocorrência de qualquer tributação, para situações inéditas, cuja descrição poderia coincidir com uma autêntica prestação de serviços de comunicações.

A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos que são criados a cada dia.

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;

...”

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

Filio-me, nesse sentido, ao Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado, nos autos do Processo nº PGE 2015.177296-0, excluindo-se 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.

Tal entendimento se encontra consagrado no Incidente de Uniformização nº 02016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Ofício GabIPROFIS/PGE nº O42/2016.

Como o presente lançamento não diz respeito à cobrança de qualquer dos itens acima listados, não vejo como acolher o presente recurso.

Acolho, porém, as alegações recursais naquilo que se refere aos “Ajustes”, pois noto, examinando as cópias das notas fiscais acostada ao CD à folha 113 278/474 (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 “AJUSTES” 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.

Assim, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor do débito para R\$134.626,50, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	VALOR (R\$)
jan/15	12.292,05
fev/15	12.897,34
mar/15	12.419,24
abr/15	11.566,46
mai/15	10.952,26
jun/15	10.523,51
jul/15	10.570,08
ago/15	10.813,09
set/15	10.308,45
out/15	10.130,60
nov/15	10.718,94
dez/15	11.434,48
TOTAL	134.626,50

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 **269135.3004/16-5**, lavrado contra **TIM CELULAR S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$134.626,50**, 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 VENCIDO – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS