

**PROCESSO** - A. I. Nº 281081.0002/20-4  
**RECORRENTE** - TIM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0112-01/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/09/2021

## 2ª CÂMERA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0194-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. RECOLHIMENTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação. Integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal, quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas. O autuado não incluiu na base de cálculo do ICMS os serviços denominados “Assinatura Mensal”, de acordo com as determinações do Convênio ICMS 69/98. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do Acórdão proferido pela 1ª JJF Nº 0112-01/20-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 03/03/2020, para exigir ICMS no valor de R\$375.152,41, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade, relativa ao período de março a dezembro de 2015:

**Infração 01 – 02.08.38:** “Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados”.

**Complemento:** “A empresa TIM S/A é a sucessora da empresa TIM Celular inscrição estadual 063.398.400. A incorporação foi feita em 31/10/2018.

A empresa não tributou os serviços de ASSINATURA, denominada Assinatura TIM Empresa Nacional, Assinatura Plano Nosso Modo BA/Nacional e Assinatura Gestão Total.

O Supremo Tribunal Federal, realizou o Julgado do Mérito De Tema com Repercussão Geral (RE 912888), sobre o Serviço de Assinatura, conforme Ata de Julgamento Publicada no DJE ATA Nº 32, de 13/10/2016. DJE nº 225, divulgado em 20/10/2016.

O STF, por unanimidade, fixou tese nos seguintes termos: “O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”.

O STF decide que a “Assinatura” é uma prestação de serviço de comunicação, pois oferece condições para que haja a comunicação entre os usuários e terceiros — ainda que não remunere a ligação em si. O STF diz que a tarifa é de fato uma contraprestação ao próprio serviço de telecomunicação prestado pelas concessionárias.

Após esta decisão definitiva do pleno do Supremo, ficou caracterizado que o Serviço “Assinatura” é um serviço de telecomunicação tributado, fora do convênio 69/98. Assim, acrescentamos que a decisão judicial obtida pela empresa no Mandado de Segurança 0001542-92.2010.8.05.0000, fica totalmente superada e sem efeito”.

**Enquadramento Legal:** art. 1º, inciso III; art. 2º, inciso VII; e art. 32, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o presente Auto de Infração.

## VOTO

O presente processo exige ICMS em virtude da falta de recolhimento do imposto, na prestação de serviço de

*comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, ou seja, o autuado, empresa de telecomunicações, lançou em seus registros como isentos, os serviços denominados Assinatura TIM Empresa Nacional, Assinatura Plano Nosso Modo BA/Nacional e Assinatura Gestão Total.*

*Em que pese os argumentos jurídicos apresentados na peça defensiva, a matéria em lide nos presentes autos se relaciona a questão já amplamente discutida e debatida no âmbito deste órgão julgador administrativo, tanto em primeira quanto em segunda instância, que tem se posicionado pela incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, ou seja, encontra-se pacífico que devem integrar a base de cálculo do imposto, por expressa previsão legal, quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas.*

*Tal posicionamento, encontra-se atualmente inclusive amparado pela última decisão do STF (Supremo Tribunal Federal), datada de 13/10/2016, nos autos do RE nº 912.888, com repercussão geral reconhecida, onde ratifica a incidência do ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal, e confirma a eficácia do Convênio ICMS 69/98 que estabelece:*

*“Se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independente da denominação que lhes seja dada”*

*Desta forma, me posicionarei na mesma linha de entendimento já externado em julgados anteriores, realizados por este Conselho de Fazenda, envolvendo o mesmo e outros contribuintes.*

*No Acórdão JF 0093-01/19, mencionado pelo autuante, que envolveu o mesmo contribuinte, a decisão foi no sentido de 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. Que se encontram no campo de incidência do ICMS – Comunicação, os serviços de valor adicionado, entre eles a assinatura.*

*Outra decisão, que transcreverei abaixo, apesar de ter sido relativa à não inclusão na base de cálculo do ICMS do serviço denominado “Mensalidade Rental Program” (locação de aparelhos), a “Assinatura Mensal”, acompanha a mesma linha de raciocínio, para integrar a base de cálculo do imposto, haja vista que se configuram como serviços de comunicação todos os serviços relacionados e/ou necessários à prestação de serviços de comunicação. A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado.*

*Assim é que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0205-03/14, se posicionou da forma abaixo transcrita, em julgamento levado a efeito em relação ao Auto de Infração nº 298636.0099/14-4, lavrado contra a Nextel Telecomunicações Ltda, onde estão citados outros julgados pertinentes à mesma matéria, a exemplo dos acórdãos CJF Nº 0271-13/13, CJF Nº 0323-13/13 e CJF Nº 0358-13/13:*

### **“VOTO**

*O Auto de Infração em epígrafe é imputado ao autuado o cometimento da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributáveis, consoante demonstrativos acostados às fls. 07 as 11, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado, fl. 10.*

*Consta também da acusação fiscal a explicitação de que o não recolhimento refere-se a prestação de serviços de telecomunicações a não contribuinte (CFOP 5.307) denominados Mensalidade Rental Program, que foram lançados pelo autuado na Coluna “Outros” nos registros do Convênio ICMS 115/03.*

*Em sede de defesa o impugnante, depois de enunciar sua inferência que atribui à constituição do crédito fiscal objeto do Auto de Infração a não inclusão da receita de locação de aparelhos celulares (handsets) na base de cálculo do ICMS, concentrou suas razões de defesa no fato de que o ICMS-Comunicação somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, isto é, sobre a atividade-fim que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio, apontando como exemplo a locação de aparelhos celulares.*

*Para corroborar sua tese invocou decisões de Tribunais Superiores sobre o tema, reproduzindo trechos das respectivas ementas, além de transcrever o teor do art. 155, inciso II da CF/88, dos artigos 2º, inciso III e 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 60, §1º da Lei nº 9.472/97 que define o conceito de telecomunicação, com o objetivo ilustrar o fundamento legal da Regra Matriz de Incidência do ICMS-Comunicação e do princípio da legalidade e da tipicidade fechada.*

*O autuante asseverou que, apesar da alegação do impugnante de que as receitas lançadas com a denominação de “Mensalidade Rental Program” se referirem a locação de aparelho de celulares, o impugnante lançou as receitas nos registros do Convênio ICMS 115/03 com CFOP 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte (Classificam-se neste código as prestações de serviços de*

*comunicação a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas não indicadas nos códigos anteriores).*

*Como visto acima, o próprio autuado observou que a infração se refere à não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a aluguel de celular (handsets) e sustentou não haver incidência de ICMS sobre aluguel, pois o aluguel é atividade-meio, e não serviço de comunicação, ou seja, atividade-fim, conforme definida na Lei Geral de Telecomunicações - Lei nº 9.472/97(art. 60, §1º).*

*É indubitoso que, isoladamente, de fato, locação de bens ou equipamentos não é serviço de comunicação. Eis que, ao se alugar do proprietário ou do detentor de sua posse um bem móvel, não se tem que pagar ICMS por esse fato. A questão que se perquire nos presentes autos não se confunde com um simples contrato de aluguel. A locação apontada pelo impugnante, como sendo objeto da autuação, trata de contrato que se reveste e se configura de natureza específica por está atrelado e intrinsecamente vinculado a outro negócio. Logo, há que se inquirir se o valor cobrado a título de aluguel constitui um débito autônomo ou se constitui uma despesa acessória em relação ao negócio ao qual está associado.*

*No presente caso, os valores objeto da autuação dizem respeito a cobranças relativas à locação de celulares, por locatários, que utilizam os aparelhos exclusivamente ao usufruir os serviços de comunicação contratados e prestados pelo autuado. Saliente-se ainda que durante o contrato de locação o autuado terá que prover a manutenção e a garantia do celular alugado, sob pena de, eventualmente, a sua atividade de prestação do serviço de comunicação, sofrer solução de continuidade. Assim, afigura-se patente a indissociabilidade da locação de celular com o serviço de comunicação prestado pelo autuado ao locatário.*

*Consoante previsão expressa do §1º, inciso II, “a”, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.*

*Ao cunhar explicitamente no texto legal a expressão “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”, o legislador determina que devem integrar a base de cálculo do imposto quaisquer importâncias ou despesas acessórias pagas pelo tomador do serviço de comunicação ou a ele debitadas, do mesmo modo que ocorre com as despesas acessórias em relação às operações com mercadorias e com as prestações de serviços de transporte.*

*Nesta esteira, como se depreende das razões de defesa apresentadas pelo autuado, o seu entendimento também não coaduna com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, in verbis:*

*“Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”.*

*Logo, ao contrário do manifesto entendimento da defesa, qualquer que seja a denominação atribuída, os valores cobrados aos assinantes a título de locação de celulares por força de contrato estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de locação dos equipamentos, além de intrínseca e exclusivamente vinculados aos serviços, devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto.*

*Em suma, a exploração da atividade de prestação de serviços de comunicação é tributada pelo ICMS e, nesse caso, inequivocamente vinculada à locação do celular para ser utilizado com funcionalidades exclusivas do serviço pelo tomador, o valor do aluguel deve compor a base de cálculo da operação para efeito de tributação do ICMS. Tal cobrança decorre da previsão contida no art. 155, inciso II da Constituição Federal e está amparada no art. 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 2º, inciso VII, c/c o §1º da Lei nº 7.014/96.*

*Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJP Nº 0271-13/13, CJP Nº 0323-13/13 e CJP Nº 0358-13/13.*

*Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

*A decisão acima foi objeto de interposição de Recurso Voluntário pelo autuado, oportunidade em que a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, PGE / Profis, emitiu o seguinte pronunciamento:*

*A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 90 a 107 opinando no sentido do Improvimento do Recurso interposto.*

*Discorre acerca da delimitação conceitual e semântica da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação citando o artigo 155, II, da Constituição da República; o artigo 2º, III, da LC 87/96; e sobre o significado da expressão “prestação onerosa”, citando jurista. Fala sobre o conceito de “Comunicação”*

*expressado na Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT) e no Decreto nº 97.057/97 (Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações).*

*Aduz que o Plenário do STF, por unanimidade, ao decidir a ADIN 1.467-6/DF, prolatou Acórdão no sentido de que o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação, e que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens é serviço de comunicação. Aduz que neste sentido, ancorado na definição desvelada na Corte Constitucional, é possível chegar à conclusão de que, abstraindo da questão da onerosidade a que se refere a LC 87/96, a comunicação em si não é a condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS. Que o simples fato de se estabelecer um elemento condutor de comunicação já é condição suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Discorre sobre o conceito de comunicação, citando o artigo 155, II, da Constituição da República, e jurista. Cita o artigo 60 da Lei nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), que determina que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. Expõe existir conflito entre normas no corpo da LGT, precisamente entre os seus artigos 60 e 61, §1º. Discorre a respeito.*

*Assevera que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores do ICMS, nem alargou a base tributária do imposto. Cita Decisão judicial da Nona Vara de Fazenda Pública do Estado da Bahia, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.407.330/98, a respeito.*

*Afirma que o ICMS incide sobre os serviços de comunicação, do qual a telecomunicação é uma subespécie, por qualquer meio, abrangendo os serviços eventuais, os serviços suplementares e todo o conjunto de atividades a eles relacionados; que o imposto incide também sobre os serviços eventuais, os serviços complementares e as atividades que agilizem, ou otimizem, os serviços de comunicação.*

*Aduz que, assim, entende não caber guarida às alegações do recorrente, porque emoldurado no campo de incidência do ICMS o ora discutido, por conta do sentido amplo conferido à norma impositiva tributária escalada na LC 87/96, devidamente explicitada no Convênio ICMS 69/98, em sua Cláusula Primeira. Cita e comenta o artigo 109 do CTN.*

*Afirma que o Legislador Complementar, dentro do alicerce permissivo constitucional, fundiu em uma só estrutura conceitual todo tipo de serviço ligado à perfectibilização das operações relativas à atividade de comunicação, independente de ser um serviço de comunicação próprio ou adicional (suplementar), dando-lhes efeitos jurídicos idênticos, precisamente originar o fato gerador do ICMS. Que não há que se dizer que a Lei de Telecomunicações conferiu ao conceito de serviços adicionais ou suplementares um conceito excludente da incidência do imposto estadual, pois em que pese ser possível definir estes conceitos em seu corpo normativo, não foi conferido ao legislador ordinário, pelo legislador complementar e, por via reflexa o legislador constituinte, o poder de definir os efeitos tributários de tais elementos normativos, devidamente delineados nos arquétipos legais previstos na Constituição e na Lei Complementar do ICMS. Que, portanto, não há como se aceder à tese esposada pelo recorrente.*

*Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.*

*A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em decisão por maioria, através do Acórdão CJF Nº 0075-11/15, também em processo semelhante, julgou Procedente o Auto de Infração nº 298636.0099/14-4, cujo voto vencedor, ao qual me alinho, segue abaixo transcrito:*

*“Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.*

*Preliminarmente, de ofício observo que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.*

*Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.*

*Não merece reparo a Decisão recorrida.*

*Tal como já visto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância.*

*Trata-se de assunto reiteradamente analisado neste Conselho, inclusive com a apreciação do tema pelos dignos representantes da PGE/Profis, tendo sido, até aqui, predominante o entendimento no sentido de que todas as facilidade e atividades vinculadas necessariamente à prestação dos serviços de telecomunicação compõem a base de tributação do ICMS.*

*Ressalto, inclusive, que na situação em foco o próprio contribuinte, ao emitir os documentos fiscais, utilizou*

os Códigos Fiscais de Operações – CFOPs de números 5.303 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial e 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte, conforme se vê do demonstrativo do levantamento fiscal acostado às fls. 08 e 09, cujos dados foram extraídos dos registros que o próprio contribuinte realiza em decorrência do previsto no Convênio ICMS 115/2003 (Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica). O contribuinte não nega que utilizou tais CFOPs referentes a prestação e serviços de comunicações, nas operações alvo da exação.

Em verdade, tal como já dito pelo autuante ao prestar a informação fiscal à fl. 46 dos autos, e exposto de forma literal no Relatório do Acórdão de base, conforme se vê no trecho à fl. 63 dos autos deste processo - Acórdão este do qual o contribuinte recorre, tendo do mesmo tido integral ciência, portanto - o autuado, em sede de impugnação e de Recurso, seja em papel, seja nas mídias CDs que acosta a este processo, sequer apresenta provas do que alega, ou seja, provas de que as operações seriam de locação de aparelhos celulares, a exemplo de cópias dos contratos de locação assinados pelas partes, provando a conexão de tais contratos com as operações autuadas.

Porém é plausível a alegação do contribuinte, e mesmo que o recorrente provasse tratar-se de aluguel de aparelhos celulares para a prestação do serviço de telefonia, isto não elidiria a imputação posto que, tal como já dito na Decisão de base, configurado o alegado pelo sujeito passivo, a necessidade do aluguel do aparelho para que o usuário do serviço possa receber tal serviço é indiscutível. Por conseguinte, na operação o aluguel é essencial à telecomunicação. E, existente conforme alega o contribuinte, este aluguel é realizado de forma onerosa, não se trata de comodato.

Como é de conhecimento comum, a grande velocidade das inovações tecnológicas traz, diariamente, a necessidade de adequação das regras sociais à realidade nova que se impõe. A necessidade de adequação atinge, igualmente, o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, no Brasil, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 08/1995, que flexibilizou o modelo brasileiro de telecomunicações ao eliminar a exclusividade estatal da concessão para exploração dos destes serviços, foi criada a Lei Federal nº 9.472/97, ou Lei Geral de Telecomunicações, como é conhecida, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

Trazendo então a previsão tributária acerca de serviços de comunicação presente na Constituição da República:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - 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;

Na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Na Lei Estadual nº 7.014/96:

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.

Assim, adequada a legislação à nova realidade tecnológica, não apenas os serviços de chamadas telefônicas

*configuram-se como serviços de comunicação, mas todos os serviços relacionados e/ou necessários à prestação de serviços de comunicação. Uma vez que o legislador não poderia prever as denominações que as operadoras viriam a utilizar para os serviços que viriam a prestar a seus usuários, relacionados à prestação de serviços de comunicação, o texto normativo descreve a abrangência dos serviços tributáveis em termos exemplificativos.*

*A prestação do serviço de telecomunicação abrange também sua disponibilização, o que implica computar na base de cálculo todas as cobranças financeiras feitas pelo prestador do serviço, ao seu usuário, para que seja possível a prestação do serviço de comunicação contratado. Este é o caso específico, por exemplo, do alagado aluguel do aparelho de telefonia.*

*O aluguel do aparelho celular para uso da linha telefônica, objeto da autuação, tal como dito pelo contribuinte, é essencial à prestação dos serviços de telecomunicação que presta. Não se trata, portanto, sequer de uma “facilidade”, e sim de condição imprescindível para que o seu serviço de comunicação seja prestado.*

*O inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, e o inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto, preveem a incidência do ICMS na prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, incluindo tanto a geração, emissão, quanto a transmissão de comunicação de qualquer natureza. Sem ressalvas.*

*Neste sentido, entendendo que o ICMS não incide sobre comunicação, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de fornecimento, em caráter oneroso, de condições materiais para que a comunicação ocorra; que os chamados serviços e facilidades que otimizam, ou agilizam, o processo de comunicação, são serviços acessórios do serviço de comunicação, relacionados a uma comunicação à qual dão viabilidade, ou suporte, tais aludidos serviços estão incluídos no campo de incidência do ICMS, pois o acessório segue a sorte do principal. O valor cobrado pelas operações que baseiam o lançamento de ofício é parte integrante do custo do serviço de comunicação, portanto incluído no campo de incidência do ICMS.*

*Comungo integralmente das ponderações do voto da Decisão a quo, bem como do teor do Parecer técnico-jurídico exarados nos autos, que não reproduzo por desnecessário, visto que constam no Relatório que integra este Acórdão, e com base no inciso II da Constituição da República; no inciso III do artigo 2º da LC 87/96; no artigo 110 do CTN; no artigo 60 da Lei Geral de telecomunicações; e nos artigos 2º, VII, e 17, inciso VIII, e §11, ambos da Lei nº 7.094/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração”.*

*À luz do quanto acima exposto, amparado na previsão legal do art. 1º, inciso III; art. 2º, inciso VII; e art. 17, § 11º da Lei nº 7.014/96, além das disposições da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, saliento que somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto.*

*Cabe ainda mencionar, que a arguição de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, não subsiste. Não há que se falar na violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.*

*Ademais, este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, do RPAF/BA, estando a multa prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, não havendo do que se falar em redução da mesma.*

*De tudo exposto e ainda levando em consideração os posicionamentos acima alinhavados, aos quais me associo, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.*

A recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes alegações recursais.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir débito de ICMS em virtude da Impugnante ter, supostamente, deixado de oferecer a tributação os serviços de “Assinatura” de planos, tais como “Assinatura TIM Empresa Nacional”; “Assinatura Plano Nosso Modo Nacional” e “Assinatura Gestão Total” no período de março a dezembro de 2015.

Pontua a decisão transitada em julgado, nos autos do Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.8.05.0000 (Doc. 04), determinando a não inclusão de serviços constantes da cláusula primeira do Convenio ICMS 69/98 na base de cálculo do ICMS, nos seguintes termos: “Diante de tais considerações, concede parcialmente a segurança pleiteada para determinar que os valores

*cobrados a título de ICMS incidam apenas sobre a atividade fim da impetrante, retirando do seu cálculo o previsto pelo Convenio nº 69/98(...)"*

Diz que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância simplesmente replicou as justificativas adotadas pela Autoridade Autuante, que embasaram a lavratura do auto de infração em questão, e não analisou todas as alegações e provas trazidas pela Recorrente ao longo dos autos, e que, se assim o fossem, certamente o referido lançamento fiscal teria sido julgado improcedente.

Verifica-se que a r. decisão recorrida entendeu que os serviços objeto do Auto de Infração ora questionado estariam inseridos no conceito de serviços de telecomunicações.

Salienta que a decisão recorrida não refutou nenhuma alegação trazida pela Recorrente no sentido de que tais serviços não possuem qualquer relação com a prestação de serviços de telecomunicação, se limitando a afirmar, em linhas gerais, que esses serviços compõem a base de cálculo do ICMS.

Nesse contexto, esclarece que a incidência do imposto estadual sobre os serviços prestados no período fiscalizado, tem-se que os mesmos se classificam como serviços de valor adicionado, já tendo o Colendo Superior Tribunal de Justiça se posicionado no sentido da ilegalidade da Clausula Primeira do Convenio ICMS 69/98, o qual preceitua a cobrança do ICMS sobre os serviços de acesso, ativação, adesão, disponibilidade, habilitação, assinatura, entre outros. Cita acórdão exarado no julgamento do REsp nº 1.176.753/RJ, sob a sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543- C do CPC).

Traz citação de Roque Carrazo.

Diz que, conforme já assentado pelo STJ, os serviços de valor adicionado não podem ser objeto da incidência do ICMS. Logo, quando foi lançado o crédito tributário em decorrência da prestação dos serviços de "Assinatura", tais como, como "Assinatura TIM Empresa Nacional"; "Assinatura Plano Nosso Modo BA/Nacional" e "Assinatura Gestão Total", o Fisco agiu de forma ilegal e sem observar o entendimento pacífico daquele tribunal superior.

Explica que o serviço de telecomunicação, nos moldes do artigo 60 e 61 da Lei Geral das Telecomunicações - LGT (Lei nº 9.472/97), é conceituado como *"um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação tais como a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza"*.

Corroborar essa distinção entre serviços de valor adicionado e serviço de telecomunicação o artigo 3º da Resolução ANATEL nº 73/98:

Verifica-se que o serviço de valor adicionado não se confunde com serviço de telecomunicação. Aquele é um serviço autônomo, para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações.

Os serviços de "Assinatura" ora questionados (Assinatura TIM Empresa Nacional, Assinatura Plano Nosso Modo BN Nacional e Assinatura Gestão Total), se referem a planos pós-pago oferecidos ao mercado de grandes clientes, mas que não está atrelado a concessão de minutos (assinatura sem franquia) e que, portanto, não se caracteriza como serviço de telecomunicação, conforme se verifica no regulamento anexo (vide Doc. 04 da impugnação).

No que se refere a "Assinatura-Gestão", na verdade trata-se de "Serviço Gestor Web Tim" (vide Doc. da impugnação), que se trata de uma ferramenta de controle e gestão a utilização de acessos corporativos de uma empresa, que permite que o Administrador do contrato (cliente) configure, gerencie e controle o uso dos acessos de voz de seus funcionários, através de um acesso a uma área exclusiva no site da Recorrente.

Tal serviço permite que a empresa bloqueie o recebimento de chamadas a cobrar, estabeleça limite de créditos para cada terminal utilizado pelos funcionários, bem como a disponibilização de informações e estatísticas de uso por cada terminal. Dessa forma, verifica-se facilmente que

nenhum dos serviços sobre cujas prestações se pretendem a incidência do ICMS se caracteriza como serviço de telecomunicação, mas tratam-se, sim, de serviços de valor adicionado.

Menciona que o serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura, expressamente, o acesso a rede de telecomunicações para esse fim - art. 61, §2º) ou, até mesmo, pela própria operadora, como se verifica no presente caso. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de serviços de valor adicionado.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal já assentou que os SVA's efetivamente se distinguem dos serviços de telecomunicação. Nos autos da ADI - MC nº 1.491/DF, o Ministro Relator asseverou que, ontologicamente, o serviço de telecomunicação não se identifica com o serviço de valor adicionado. Traz ementa.

Assim, o serviço de valor adicionado corresponderia a uma *“mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes”*.

Salienta, portanto, que o ICMS somente incide quando há efetiva transmissão de mensagens, do emissor “N” para o receptor “B”, por um terceiro contratado para tanto (prestador do serviço de telecomunicação). Assim, as atividades meio, preparatórias e conexas ao serviço de telecomunicação, ou seja, que a ele adicionem facilidades, mas que não envolvam a consecução de uma efetiva relação comunicativa afastam-se das hipóteses de incidência do imposto em tela. Com efeito, o serviço de telecomunicação propriamente dito é aquele que transmite mensagens de modo oneroso, o qual não se confunde, de forma alguma, com os serviços de valor adicionado (atividade meio) mencionados na Clausula Primeira do Convenio ICMS 69/98 e na Lei Estadual nº 7.098/1998.

Por último contesta o caráter confiscatório da multa imposta ao contribuinte.

Diz que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto a possibilidade de aplicação do princípio de vedação ao confisco as multas quando são arbitrariamente impostas, caracterizando desproporcionalidade com a infração.

Salienta que o Tribunal Pleno do STF, quanto ao mérito da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º, do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais dispõem sobre as multas punitivas.

Conclui que os valores cobrados no presente caso são evidentemente abusivos, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, não encontrando características quaisquer de razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade.

Este é o relatório.

## **VOTO**

Cinge-se o presente Recurso Voluntário, a combater a natureza fiscal dos serviços lançados no presente Auto de Infração, a saber: Assinatura TIM Empresa Nacional, Assinatura Plano Nosso Modo BA/Nacional e Assinatura Gestão Total.

Isto porque o ICMS somente pode ser cobrado sobre a atividade fim da Recorrente, não sendo admitido a cobrança de ICMS sobre a prestação de “atividades meio”, que não se caracteriza, de fato, serviço de comunicação propriamente dito.

Dito isso, resta concluir que somente os serviços de comunicação imprescindíveis para a realização da transmissão entre emissor e receptor da mensagem, prestados de forma exclusiva pela empresa de telecomunicações, é que são passíveis da cobrança do ICMS.

A disponibilização de um mero serviço intermediário que permita ao usuário final a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações, não está elencada no rol de serviços passivos de incidência do ICMS.



Nesse diapasão, cabe entender as receitas lançadas no presente Auto de Infração, visando definir se estas se caracterizam ou não como atividades intermediárias (serviços de valor adicionados), ou, de fato, tratam-se de serviços de comunicação sujeitos à incidência do ICMS.

Isto posto, imprescindível distinguir os serviços de valor adicionados dos serviços de telecomunicação, visto que, para o primeiro, não há incidência de imposto.

Importante, pois, verificar o descritivo trazido pela recorrente, para definir as receitas lançadas na presente lide, que assim diz: *os serviços de “Assinatura” ora questionados (Assinatura TIM Empresa Nacional, Assinatura Plano Nosso Modo BN Nacional e Assinatura Gestão Total), se referem a planos pós-pago oferecidos ao mercado de grandes clientes, mas que não está atrelado a concessão de minutos (assinatura sem franquia) e que, portanto, não se caracteriza como serviço de telecomunicação, conforme se verifica no regulamento anexo (vide Doc. 04 da impugnação). No que se refere a “Assinatura-Gestão”, na verdade trata-se de “Serviço Gestor Web Tim” (vide Doc. OS da impugnação), que se trata de uma ferramenta de controle e gestão a utilização de acessos corporativos de uma empresa, que permite que o Administrador do contrato (cliente) configure, gerencie e controle o uso dos acessos de voz de seus funcionários, através de um acesso a uma área exclusiva no site da Recorrente. Tal serviço permite que a empresa bloqueie o recebimento de chamadas a cobrar, estabeleça limite de créditos para cada terminal utilizado pelos funcionários, bem como a disponibilização de informações e estatísticas de uso por cada terminal. Dessa forma, verifica-se facilmente que nenhum dos serviços sobre cujas prestações se pretendem a incidência do ICMS se caracteriza como serviço de telecomunicação, mas tratam-se, sim, de serviços de valor adicionado. Menciona que o serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura, expressamente, o acesso a rede de telecomunicações para esse fim - art. 61, §2º) ou, até mesmo, pela própria operadora, coma se verifica no presente caso. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando coma prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de serviços de valor adicionado.*

Da leitura dos descritivos acima, aparentemente estaríamos diante, de fato, de meros serviços adicionais.

Por outro lado, como bem menciona o fiscal autuante, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou quanto ao tema, conforme ementa abaixo transcrita:

*“O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”,*

Pelo exposto, apesar de já ter manifestado posicionamento favorável à tese dos contribuintes do mesmo segmento de telefonia, quanto aos serviços adicionais, naquela oportunidade os serviços ali descritos eram, de fato, meros atos preparatórios ou auxiliares, que não se confundem com a prestação de serviço de comunicação.

Ou seja, naqueles precedentes, externei posicionamento favorável à tese recursal, segundo a qual, 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.

Isto posto, não obstante ter a recorrente sinalizado para o Mandado de Segurança nº 0001542-92.2010.8.05.0000, vigora no Superior Tribunal Federal uma vinculação específica quanto à incidência do ICMS nas “assinaturas básicas”, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário. Pelo exposto, despicinda a tentativa da recorrente em afastar a tese vencedora.

Ante ao acima exposto, filio-me aos argumentos externados no voto de piso.

Em referência ao argumento de caráter confiscatório da multa aplicada, saliento que há previsão no nosso dispositivo legal, especificamente disposto no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, não sendo

competência desse conselho afastar a incidência da regra citada, sob pena de violação ao quanto disposto no art. 125, inciso I do COTEB.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0002/20-4**, lavrado contra **TIM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$375.152,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS