

PROCESSO Nº 1500812018-2

ACÓRDÃO Nº 0645/2021

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: TIM CELULAR S.A.

Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - CABEDELO.

Autuante: JOSÉ BARBOSA DE SOUSA FILHO.

Relator: CONS.º SUPLENTE ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR

DECADÊNCIA PARCIALMENTE CONFIGURADA. NULIDADE NÃO ACATADA - INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. RECIDIVA PARCIALMENTE CONFIRMADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - CONFIGURADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - INCIDÊNCIA DO ICMS INDEPENDENTEMENTE DA DENOMINAÇÃO DADA AO SERVIÇO PRESTADO - RECEITA FINANCEIRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO. REFORMADA A SENTENÇA A *QUO*. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

- *Decadência de parte dos créditos lançados, em observância ao disposto no artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13.*

- *Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação sob a incidência do ICMS, relativas aos serviços denominados de multa de crédito especial, atribuída pela empresa a estas operações, as quais, pela sua natureza, não se caracteriza como penalidade ou encargo financeiro, mas sim como uma oneração do serviço de telecomunicação prestado, que independente da denominação dada, foi deduzido indevidamente da base de cálculo do imposto.*

- *Nos termos do art. 39 da Lei nº 10.094/13, um dos termos a quo para caracterização da reincidência é a data em que foi efetuado o pagamento dos créditos tributários resultantes de decisão administrativa condenatória da infração anterior. À vista disso, constatou-se parcialmente a reincidência na prática da infração prevista nos artigos 13, III; c/c os art. 3º, III; art. 11, V; e art. 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a sentença exarada na instância monocrática que julgou improcedente e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001595/2018-95, lavrado em 30/08/2018 contra a empresa, TIM CELULAR S.A., I.E.: 16.143.665-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.412.469,50 (sete milhões, quatrocentos e doze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais, cinquenta centavos), sendo R\$ 3.697.997,56 (três milhões, seiscentos e noventa e sete

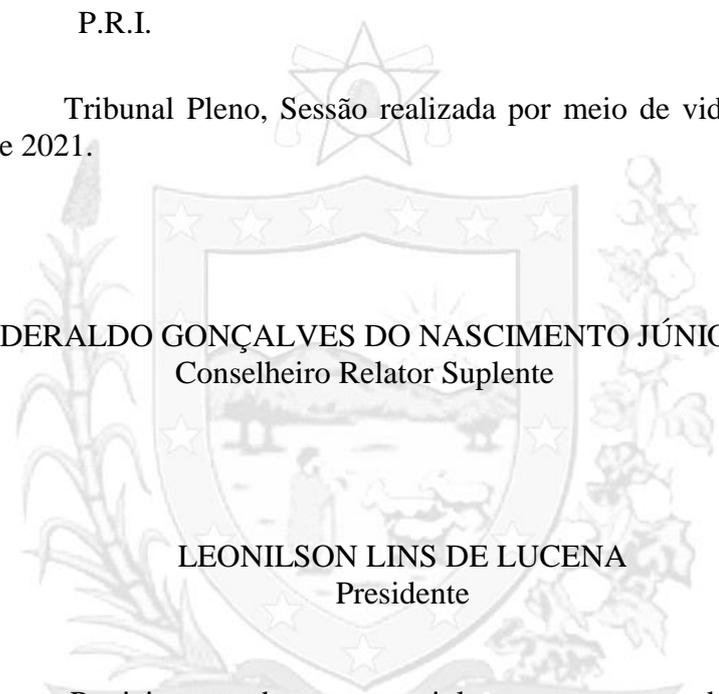
mil, novecentos e noventa e sete reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 3º, III; 11, V; 12, VII; e 13 III, da Lei 6.379/96, e R\$ 2.773.498,22 (dois milhões, setecentos e setenta e três mil, quatrocentos e noventa e oito reais e vinte e dois centavos) de multa por infração, arrimada no artigo 82, inciso IV, da Lei nº 6.379/96, e, R\$ 940.973,72 (novecentos e quarenta mil, novecentos e setenta e três reais e setenta e dois centavos), a título de multa recidiva, fundamentada nos artigos 38 e 39 da Lei 10.094/2013.

Em tempo, cancelo, por indevido, o quantum no valor total de R\$ 649.636,84, sendo R\$ 95.934,78, de ICMS, R\$ 71.951,09, de Multa por Infração e R\$ 481.750,97, de Multa Recidiva

Intimações necessárias, a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 23 de novembro de 2021.



ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR  
Conselheiro Relator Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da 4ª Sessão Extraordinária do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor

PROCESSO Nº 1500812018-2

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: TIM CELULAR S.A.

Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - CABEDELO.

Autuante: JOSÉ BARBOSA DE SOUSA FILHO.

Relator: CONS.º SUPLENTE ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR

DECADÊNCIA PARCIALMENTE CONFIGURADA. NULIDADE NÃO ACATADA - INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. RECIDIVA PARCIALMENTE CONFIRMADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - CONFIGURADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - INCIDÊNCIA DO ICMS INDEPENDENTEMENTE DA DENOMINAÇÃO DADA AO SERVIÇO PRESTADO - RECEITA FINANCEIRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO. REFORMADA A SENTENÇA A *QUO*. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

- Decadência de parte dos créditos lançados, em observância ao disposto no artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13.

- Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação sob a incidência do ICMS, relativas aos serviços denominados de multa de crédito especial, atribuída pela empresa a estas operações, as quais, pela sua natureza, não se caracteriza como penalidade ou encargo financeiro, mas sim como uma oneração do serviço de telecomunicação prestado, que independente da denominação dada, foi deduzido indevidamente da base de cálculo do imposto.

- Nos termos do art. 39 da Lei nº 10.094/13, um dos termos *a quo* para caracterização da reincidência é a data em que foi efetuado o pagamento dos créditos tributários resultantes de decisão administrativa condenatória da infração anterior. À vista disso, constatou-se parcialmente a reincidência na prática da infração prevista nos artigos 13, III; c/c os art. 3º, III; art. 11, V; e art. 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96.

## RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o recurso de ofício interposto nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00001595/2018-95**, lavrado em 30 de agosto de 2018, em desfavor da empresa, **TIM CELULAR S.A.**, inscrição estadual nº **16.143.665-0**.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

0314 - **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO** >> O contribuinte acima qualificado, deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação sujeitos à incidência do imposto estadual e que foram indicados pela Autuada como sendo **ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS**.

**Nota Explicativa:** A Empresa, acima qualificada, foi autuada por falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2013 a outubro de 2015, em face da não tributação de parcelas correspondentes às prestações onerosas de serviços de comunicação, registradas nas notas fiscais de telecomunicação NFST sob a denominação de multa do crédito especial R\$ 1,20, multa do crédito especial R\$ 1,60, e multa do crédito especial R\$ 2,00, relacionadas à concessão do crédito especial aos seus clientes.

Importante ressaltar que a concessão de créditos antecipados a clientes para pagamento nas próximas recargas implica, segundo regulamento da empresa, em um acréscimo ao valor do serviço, que é descontado da recarga posterior a ser realizada pelo cliente. Desta forma, tem-se que a denominação de multa atribuída pela empresa a estas operações, pela sua natureza, não se caracteriza como penalidade ou encargo financeiro, mas sim como uma oneração do serviço de telecomunicação prestado, deduzido indevidamente da base de cálculo do imposto.

A irregularidade foi constatada mediante análise dos registros escriturais das prestações de serviços informados pela autuada nos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/2003 e apresentados a SER/PB. As prestações de serviço objeto da autuação encontram-se discriminadas nos demonstrativos e nas mídias anexas e são partes integrantes do presente auto de infração.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia **total de R\$ 8.062.106,34** (oito milhões, sessenta e dois mil, cento e seis reais e trinta e quatro centavos), **sendo de ICMS R\$ 3.793.932,34** (três milhões, setecentos e noventa e três mil, novecentos e trinta e dois reais e trinta e quatro centavos), por infringência ao art. 13, III; c/c os art. 3º, III; art. 11, V; e art. 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96, e **R\$ 2.845.449,31** (dois milhões, oitocentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e trinta e um centavos) a título **de multa por infração**, arrimada no art. 82, IV, da Lei nº 6.379/96, acrescido de **R\$ 1.422.724,69** (um milhão, quatrocentos e vinte e dois mil, setecentos e vinte e quatro reais e sessenta e nove centavos) **de multa recidiva**, no percentual de 50% (cinquenta), com base no art. 87 da Lei nº 6.379/96.

O auditor fiscal acostou aos autos documentos instrutórios às folhas 06 a 10 e mídia digital em CD.

Cientificada regularmente do resultado da ação fiscal, através de Aviso de Recebimento – AR JT808152193BR, em 25 de setembro de 2018 (fl. 12 e 13), a Autuada, por advogado legalmente constituído (fl. 40 a 43), interpôs Impugnação tempestiva contra os lançamentos tributários consignados no Auto de Infração em tela (fl. 14 a 39), protocolada em 24 de outubro de 2018, alegando, em síntese, o seguinte:

a) Decadência dos créditos tributários lançados, referentes aos fatos geradores ocorridos no período de setembro de 2013;

b) Nulidade material do auto de infração por ausência de identificação da matéria tributável, acarretando cerceamento de defesa, haja vista a fiscalização não ter identificado a prestação do serviço de telecomunicação, mas tão-somente ter presumido sua ocorrência, mediante análise sucinta da documentação fiscal (NFST), emitidas em observância ao disposto no Convênio nº 115/2003, que serviu de base para a composição da base de cálculo do presente lançamento;

c) No mérito, alega que a exigência do ICMS, que recaiu sobre os valores faturados a título de “multa de crédito especial”, não tem relação com a prestação de serviço de comunicação, porquanto serem aplicadas em decorrência do descumprimento de cláusula do contrato de prestação de serviços, não atraindo, assim, a incidência do ICMS;

- Informa que o crédito especial pode ser no valor de R\$ 3,00, R\$ 4,00 ou R\$ 5,00, a ser abatido na próxima recarga efetuada. Assim, caso a recarga seja realizada num prazo de 24 horas, o cliente estará isento do pagamento da multa, caso a recarga seja realizada após o prazo de 24 horas será cobrado do cliente, além do crédito especial adiantado, de R\$ 3,00, R\$ 4,00 ou R\$ 5,00, a cobrança de multa de crédito especial (Taxa de Utilização de Serviço), respectivamente, no valor de R\$ 1,20, R\$ 1,60 ou R\$ 2,00.

d) É descabida a aplicação da multa de reincidência, aplicada à razão de 50%;

- Requer seja cancelado o presente lançamento fiscal.

- Requer, outrossim, a remessa das intimações para pessoa situada no endereço que indica ao final da peça recursal.

Com a informação de existência de antecedentes fiscais para a mesma infração imposta neste auto de infração (fl. 91), foram os autos conclusos (fl. 90) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, sendo distribuídos a julgadora fiscal Adriana Cássia Lima Urbano, a qual julgou o auto de infração improcedente (fl. 94 a 102), nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. RECEITA FINANCEIRA. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. As receitas de natureza financeira decorrentes de multas por concessão de créditos antecipados aos clientes para pagamento nas próximas recargas, por não corresponderem a uma contraprestação por um serviço de comunicação prestado, não são alcançadas pelo ICMS.

#### AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Em decorrência dessa decisão monocrática e em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão.

Cientificada da decisão singular por meio de Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, em 31/07/2019 (fl. 104 e 105), a autuada não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

#### VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS atinente a prestação de serviço de comunicação, nos meses de setembro de 2013 a outubro de 2015, contra a empresa, TIM CELULAR S.A., já previamente qualificada nos autos, exigindo o crédito tributário acima descrito, em razão do contribuinte ter classificado estes valores como não tributados pelo ICMS, conforme planilhas demonstrativas dos cálculos contidas em mídia CD (fl. 06 a 10), consubstanciando os dados levantados na fiscalização.

#### DECADÊNCIA

No caso em exame, houve a entrega das declarações da EFD com as informações fiscais dos documentos fiscais relativos as prestações objeto da presente autuação, o que, evidentemente, demonstra que as prestações de serviços de comunicação em análise já eram de conhecimento do FISCO Estadual. Sendo assim, em consonância com o art. 22, § 3º, da Lei nº 10.094/2013, não resta dúvida de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário submete-se à regra imposta pelo § 4º do artigo 150 do CTN, e não a do artigo 173, I, do CTN.

Neste norte, verifico que **a ciência do Auto de Infração em tela ocorreu por Aviso de Recebimento – AR JT808152193BR, em 25 de setembro de 2018 (fl. 12 e 13).** Assim, considerando que, para o caso em questão, o prazo decadencial tem como referência a ocorrência do fato gerador, verifico que este se contaria **a partir de 25/09/2013, devendo**

ser **excluído da autuação**, portanto, os valores lançados referentes aos fatos geradores ocorridos até esta data.

Desta forma, exclui-se do crédito tributário lançado, os valores alcançados pela decadência, concernentes aos fatos geradores ocorridos até o dia 25/09/2013, no **valor total de R\$ 203.861,42, sendo R\$ 95.934,78 de ICMS; R\$ 71.951,09 de multa por infração e R\$ 35.975,55 de multa recidiva.**

**Assim, restam devidos, para o mês de setembro de 2013, o montante total de R\$ 22.984,00, sendo R\$ 10.816,00 de ICMS; R\$ 8.112,00 de multa por infração e R\$ 4.056,00 de multa recidiva.**

#### NULIDADE.

A ampla defesa é, sem dúvida, uma garantia fundamental consubstanciada na Carta Magna Brasileira, que assevera em seu artigo 5º, LV, serem assegurados o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo, com os meios e recursos a ela inerentes.

No contexto do processo administrativo tributário, define-se o cerceamento do direito de defesa como qualquer obstáculo que a Administração opõe ao sujeito passivo que resulte impedimento ou dificuldade para a prática de atos legalmente previstos e que protejam seus interesses na lide, prejudicando sua defesa.

A defesa alega que teve seu direito de defesa prejudicado ante a falta de determinação da matéria tributável no auto infracional, haja vista a fiscalização não ter identificado a prestação do serviço de telecomunicação que serviu de base para a composição da base de cálculo do presente lançamento.

Primeiramente, é importante discorrer acerca da verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. A peça acusatória trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, a descrição da infração no campo próprio do auto infracional em questão, complementada pela Nota Explicativa e a sanção aplicável ao infrator, nos seguintes termos: “75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto” (art. 82, inciso IV, da Lei 6.379/96), não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094.

Ou seja, têm-se identificados, o sujeito passivo, o fato gerador da obrigação correspondente (o serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS), o ilícito (indicar como isentas ou não tributadas serviços tributados pelo imposto estadual), o montante do tributo devido indicado, mês a mês, no espaço destinado ao cálculo do crédito tributário e, ainda, de forma pormenorizada quanto ao cálculo, nos demonstrativos de fls. 06 a 09, e, detalhadamente, em planilhas em mídia CD (fl. 10) e, por fim, a matéria tributável, isto é, o serviço de comunicação prestado e objeto material da exação fiscal, citado na nota explicativa.

Observa-se que a peça acusatória trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a

nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094.

Dessa forma, não há como conceber que a matéria tributável não tenha sido identificada no lançamento de ofício em tela.

Isto considerando, entendo que o lançamento oficial atende aos requisitos do art. 142 do CTN, visto que entre as demais exigências legais identifica a matéria tributável, e que o auto de infração atende aos pressupostos do art. 41 da Lei Estadual nº 10.094/2013, inclusive o do inciso V, deste diploma legal, pois não apresenta vícios capazes que o maculem quanto à sua formalização.

Como consequência, não há como vislumbrar prejuízo ao direito de defesa da autuada que, ademais, na fase em que interveio no Processo demonstrou pleno conhecimento da matéria de que tratam os autos.

Diante do que, decido pelo não deferimento da nulidade do auto de infração, formalizado pela recorrente.

### MÉRITO

A presente acusação versa sobre a **falta de recolhimento do ICMS atinente às prestações de serviços de comunicação sujeitos ao imposto estadual, os quais foram indicados como isentos ou não tributados**, referentes aos meses de setembro de 2013 até outubro de 2015, prestados pela empresa, TIM CELULAR S.A., qualificada nos autos.

Como bem explicitado na Nota Explicativa, que complementa a descrição da infração contida no auto de infração, a falta de recolhimento do ICMS, se deu em face da não tributação de parcelas correspondentes às prestações onerosas de serviços de comunicação, registradas nas notas fiscais de telecomunicação NFST sob a denominação de “multa do crédito especial R\$ 1,20”, “multa do crédito especial R\$ 1,60”, e “multa do crédito especial R\$ 2,00”, relacionadas à concessão do crédito especial aos seus clientes.

A Nota explica ainda, que a concessão de créditos antecipados a clientes para pagamento nas próximas recargas implica, segundo regulamento da empresa, em um acréscimo ao valor do serviço, que é descontado da recarga posterior a ser realizada pelo cliente. Desta forma, tem-se que a denominação de multa atribuída pela empresa a estas operações, pela sua natureza, não se caracteriza como penalidade ou encargo financeiro, mas sim como uma oneração do serviço de telecomunicação prestado, deduzido indevidamente da base de cálculo do imposto.

A Fiscalização constatou as irregularidades mediante análise dos registros escriturais das prestações de serviços informados pela autuada nos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/2003 e apresentados a SER/PB.

As prestações de serviço objeto da autuação encontram-se discriminadas nos demonstrativos e nas mídias anexadas aos autos pela Fiscalização (fl. 06 a 10), as quais são partes integrantes do presente auto de infração, onde estão demonstradas, detalhadamente, as operações objeto da presente autuação.

Passando para a análise da matéria sobre a incidência do ICMS, em linhas gerais, a exigência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação decorre da competência atribuída pela Constituição Federal, aos Estados e ao Distrito Federal, para a instituição de tal imposto, na forma do art. 155, II, *verbis*:

*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 mesma linha, a Lei 6.379/96, Lei do ICMS no Estado da Paraíba, acompanhando o estabelecido na Lei Complementar 87/96, veio a dispor sobre as hipóteses de incidência do imposto sobre os serviços de comunicação, como se segue:

*Art. 3º 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. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:*

(...)

**V** - **28%** (vinte e oito por cento), **nas prestações de serviços de comunicação;**

(...)

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

**VII** - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas 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 transportes interestadual e intermunicipal e de **comunicação, o preço do serviço;**

(...)

*Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:*

(...)

**IV** - **de 75%** (setenta e cinco por cento) **aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;**

Em outra vertente, a Lei 9.472, de 16/07/1997 - Lei Geral das Telecomunicações – veio a definir o que vem a ser um serviço de telecomunicação, conforme expressa o artigo 60, *in verbis*:

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

Os serviços que devem integrar a base de cálculo do ICMS Comunicação se encontram definidos na cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98:

**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.***

Por outro lado, historia a defesa que oferece aos seus clientes de telefonia pré-paga a possibilidade de aquisição de “Crédito Especial”, que consiste num adiantamento de crédito quando estão com sua recarga no fim e desejam um crédito extra. Assim, os clientes solicitam estes créditos pelo canal \*222 e, em seguida recebem um acréscimo de saldo no valor de sua escolha, podendo ser de R\$ 3,00; R\$ 4,00 ou R\$ 5,00, o qual será abatido na próxima recarga efetuada.

Aduz ainda, que caso a recarga seja realizada num prazo de 24 horas, o cliente estará isento do pagamento da multa, ao contrário, **caso a recarga seja realizada após o prazo de 24 horas será cobrado do cliente, além do crédito especial adiantado, de R\$ 3,00, R\$ 4,00 ou R\$ 5,00, a de “multa de crédito especial” (Taxa de Utilização de Serviço), respectivamente, no valor de R\$ 1,20, R\$ 1,60 ou R\$ 2,00**, conforme Regulamento do Crédito Especial.

No REGULAMENTO DO CRÉDITO ESPECIAL, encontrado no site da TIM Celular e citado pela defesa (fl. 31), em seus itens 6 e 7, consta a seguinte redação:

(...)

**6. Taxa de Utilização do Serviço**

*Promocionalmente, não será cobrada nenhuma taxa pela utilização do serviço caso o Cliente faça uma recarga em até 24h após a contratação do Crédito Especial. Caso o Cliente faça uma recarga somente 24h após a contratação do serviço, será cobrado, além dos R\$ 5,00 de crédito adiantado, uma taxa de R\$ 2,00 pela utilização do serviço.*

**7. Todos os serviços utilizados pelo Cliente enquanto estiver com o Crédito Especial ativo serão cobrados normalmente de acordo com as tarifas e regras vigentes para o seu plano/oferta.** (grifo nosso).

Em trecho da peça defensiva, encontra-se descrito, exemplificativamente, que “...se o cliente não efetuar a recarga, a TIM cobra uma **taxa de serviço (Multa)** aos clientes.” (fl. 32).

Diante de todas as considerações apresentadas, não há dúvidas de que os valores das taxas de utilização de serviços, ou, como quer denominar a autuada, de “multa de crédito especial” (a denominação é irrelevante), compõem o preço da prestação de serviço de comunicação e, por isso, sujeitas à incidência do ICMS.

O próprio Regulamento do Crédito Especial, não deixa dúvidas quanto à existência da prestação do serviço de comunicação, conforme trecho retro transcrito (item 6 e 7), ainda que a TIM Celular a registre como “multa”.

Desse modo, os valores denominados de multa de crédito especial devem compor a base de cálculo do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 69/98 (Cláusula

primeira) e dos artigos 3º, III; 11, V; 12, VII; e 13 III, da Lei 6.379/96, com a consequente penalidade prevista no artigo 82, IV, do mesmo diploma legal.

***Portanto, entendo como regular a exação fiscal do ICMS correspondente a essas taxas de serviços prestados, não podendo prevalecer o argumento defensivo de que não tem relação com a prestação de serviços de comunicação.***

No mesmo sentido, discordo da respeitável decisão da instância *a quo*, que julgou improcedente o presente auto de infração, visto que as taxas de prestações de serviços, denominadas pela autuada de “multa de crédito especial”, não podem ser consideradas “receitas financeiras”, nem tampouco, receitas de multas e juros pelo atraso no pagamento de faturas, ou seja, independentemente da denominação que lhe seja dada, incide o ICMS, pois estas, compõem o preço do serviço, sendo assim, alcançadas pelo ICMS.

#### DA MULTA RECIDIVA.

Com relação à acusação imposta na inicial, de falta de recolhimento do ICMS atinente às prestações de serviços de comunicação sujeitos ao imposto estadual, os quais foram indicados como isentos ou não tributados, referentes aos meses de setembro de 2013 até outubro de 2015, que teve como enquadramento legal os artigos 3º, III; 11, V; 12, VII; e 13 III, da Lei 6.379/96, com a consequente penalidade prevista no artigo 82, IV, do mesmo diploma legal, deve-se reconhecer que este dispositivo infringido possui total correspondência com o contido em outro **Processo nº 1432872012-0**, Auto de Infração nº **93300008.09.00003200/2012-01**, referentes aos meses autuados de janeiro de 2007 até dezembro de 2007, no qual a Autuada figura como sujeito passivo.

Baseados nas informações extraídas do documento citado, o autuante aplicou o percentual de 50% (cinquenta por cento) a título de multa por reincidência.

A multa recidiva se trata de um agravamento da penalidade descrita no Auto de Infração e decorre da constatação de que o sujeito passivo possui antecedentes fiscais, ou seja, que tenha incorrido em nova infração ao mesmo dispositivo legal, dentro do prazo contido no artigo 39 da Lei nº 6.379/96. Vejamos:

**Art. 87.** *A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.*

**Parágrafo único.** *Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.*

O disciplinamento para aplicação da referida multa encontra-se presente nos artigos 38 e 39 da Lei nº 10.094/13:

**Art. 38.** *Constatada a existência de antecedentes fiscais e configurada a reincidência, de imediato, o auditor fiscal, proporá a multa recidiva, nos termos do art. 87 da Lei nº*

6.379, de 02 de dezembro de 1996.

§ 1º Para fins do disposto no “caput”, no momento da lavratura do Auto de Infração, o autor do procedimento efetuará a pesquisa sobre antecedentes fiscais do sujeito passivo no sistema de controle da Secretaria de Estado da Receita.

§ 2º No Termo de Antecedentes Fiscais deverá constar:

*I - o número do processo do qual conste a decisão que houver condenado o contribuinte por idêntica infração;*

*II - a data do julgamento que tornou definitiva a decisão;*

*III - os dispositivos infringidos;*

*IV - a data da ciência, ao autuado, da decisão final administrativo-tributária ou da lavratura do Termo de Revelia;*

*V - a data de pagamento da infração.*

*Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos **contados da data do pagamento da infração**, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.*

De fato, para caracterizar a infração como reincidente, faz-se necessária a ocorrência, cumulativa, de três requisitos:

- a) A conduta deve ter violado o mesmo dispositivo legal de outra praticada anteriormente;
- b) A ação (ou omissão) deve ser atribuída à mesma pessoa natural ou jurídica; e
- c) **Deve ter sido cometida dentro de cinco anos contados da data do pagamento da infração**, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa.

A infração anterior que fundamentou a inclusão da multa recidiva está claramente identificada (Processo nº 1432872012-0).

Todavia, além da perfeita correspondência entre os dispositivos legais. É condição essencial que seja observada, **também, a data de início da contagem para efeito de configuração da reincidência, segundo dispõe o artigo 39 da Lei nº 10.094/13.**

Com o objetivo de verificar a correta aplicação desta penalidade, identificamos o termo inicial para a acusação 0314 – **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO**, como sendo a data do pagamento da primeira parcela do parcelamento/REFIS, conforme abaixo demonstrado:

- Autuação anterior: **PAT nº. 1432872012-0** (REFIS – Pagamento à vista);
- Data do REFIS/Pagamento à vista: **30/05/2014**;
- Dispositivos legais infringidos: artigos 3º, III; 11, V; 12, VII; e 13 III, da Lei 6.379/96, com a consequente penalidade prevista no artigo 82, IV;
- **Períodos objeto da presente autuação: 09/2013 a 10/2015;**

- Períodos objeto da autuação referente ao Processo 1422872012-0: janeiro a dezembro de 2007;

- Dispositivos legais infringidos: os mesmos acima citados;

- Ação atribuída a mesma pessoa jurídica que a autuada mediante Auto de Infração anterior.

Portanto, constata-se a necessidade de **cancelamento dos créditos tributários lançados a este título para os meses até maio de 2014, mantendo-se assim a cobrança da multa recidiva para os meses de junho de 2014 em diante.**

Feitas todas estas observações, restam devidos os seguintes valores do auto de infração nº **93300008.09.00001595/2018-95:**

L.	infra	Mês	B.C.	aliq	ICMS	%M	Multa	%R	Recidiva	Total
1	0314	set-13	38.628,57	28,00	10.816,00	75,00	8.112,00			18.928,00
2	0314	out-13	399.424,00	28,00	111.838,72	75,00	83.879,04			195.717,76
3	0314	nov-13	459.267,60	28,00	128.594,93	75,00	96.446,20			225.041,13
4	0314	dez-13	578.348,00	28,00	161.937,44	75,00	121.453,08			283.390,52
5	0314	jan-14	555.593,60	28,00	155.566,21	75,00	116.674,66			272.240,87
6	0314	fev-14	518.178,40	28,00	145.089,95	75,00	108.817,46			253.907,41
7	0314	mar-14	566.891,60	28,00	158.729,65	75,00	119.047,24			277.776,89
8	0314	abr-14	552.060,00	28,00	154.576,80	75,00	115.932,60			270.509,40
9	0314	mai-14	577.088,40	28,00	161.584,75	75,00	121.188,56			282.773,31
10	0314	jun-14	456.106,00	28,00	127.709,68	75,00	95.782,26	50,00	47.891,13	271.383,07
11	0314	jul-14	519.216,40	28,00	145.380,59	75,00	109.035,44	50,00	54.517,72	308.933,75
12	0314	ago-14	539.565,60	28,00	151.078,37	75,00	113.308,78	50,00	56.654,39	321.041,54
13	0314	set-14	535.393,20	28,00	149.910,10	75,00	112.432,58	50,00	56.216,29	318.558,97
14	0314	out-14	573.753,60	28,00	160.651,01	75,00	120.488,26	50,00	60.244,13	341.383,40
15	0314	nov-14	583.390,00	28,00	163.349,20	75,00	122.511,90	50,00	61.255,95	347.117,05
16	0314	dez-14	651.740,80	28,00	182.487,42	75,00	136.865,57	50,00	68.432,79	387.785,78
17	0314	jan-15	537.302,80	28,00	150.444,78	75,00	112.833,59	50,00	56.416,80	319.695,17
18	0314	fev-15	467.005,20	28,00	130.761,46	75,00	98.071,10	50,00	49.035,55	277.868,11
19	0314	mar-15	513.556,40	28,00	143.795,79	75,00	107.846,84	50,00	53.923,42	305.566,05
20	0314	abr-15	494.518,80	28,00	138.465,26	75,00	103.848,95	50,00	51.924,48	294.238,69
21	0314	mai-15	495.842,80	28,00	138.835,98	75,00	104.126,99	50,00	52.063,50	295.026,47
22	0314	jun-15	520.618,80	28,00	145.773,26	75,00	109.329,95	50,00	54.664,98	309.768,19
23	0314	jul-15	535.618,80	28,00	149.973,26	75,00	112.479,95	50,00	56.239,98	318.693,19
24	0314	ago-15	503.671,60	28,00	141.028,05	75,00	105.771,04	50,00	52.885,52	299.684,61
25	0314	set-15	498.911,60	28,00	139.695,25	75,00	104.771,44	50,00	52.385,72	296.852,41
26	0314	out-15	535.441,60	28,00	149.923,65	75,00	112.442,74	50,00	56.221,37	318.587,76
			<b>Devido</b>		<b>3.697.997,56</b>		<b>2.773.498,22</b>		<b>940.973,72</b>	<b>7.412.469,50</b>

Quanto à solicitação de intimação do Advogado da empresa, nega-se o pedido, com fundamento no artigo 4-A, da Lei 10.094/2013, c/c os artigos 1º, 2º e 4º, do Decreto nº 37.276/2017, visto que a empresa

possui Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) e não habilitou o seu representante para receber notificações.

Com este entendimento é que,

**VOTO** pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a sentença exarada na instância monocrática que julgou improcedente e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001595/2018-95, lavrado em 30/08/2018 contra a empresa, TIM CELULAR S.A., I.E.: 16.143.665-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.412.469,50 (sete milhões, quatrocentos e doze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais, cinquenta centavos), sendo R\$ 3.697.997,56 (três milhões, seiscentos e noventa e sete mil, novecentos e noventa e sete reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 3º, III; 11, V; 12, VII; e 13 III, da Lei 6.379/96, e R\$ 2.773.498,22 (dois milhões, setecentos e setenta e três mil, quatrocentos e noventa e oito reais e vinte e dois centavos) de multa por infração, arimada no artigo 82, inciso IV, da Lei nº 6.379/96, e, R\$ 940.973,72 (novecentos e quarenta mil, novecentos e setenta e três reais e setenta e dois centavos), a título de multa recidiva, fundamentada nos artigos 38 e 39 da Lei 10.094/2013.

Em tempo, cancelo, por indevido, o quantum no valor total de R\$ 649.636,84, sendo R\$ 95.934,78, de ICMS, R\$ 71.951,09, de Multa por Infração e R\$ 481.750,97, de Multa Recidiva

Intimações necessárias, a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 23 de novembro de 2021.

Aderaldo Gonçalves do Nascimento Júnior  
Conselheiro Suplente Relator

