

**PROCESSO** - A. I. N° 269135.0003/09-5  
**RECORRENTE** - TNL PCS S/A  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF N° 0084-02/10  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 29.11.2012

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0040-13/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. AUXÍLIO À LISTA-102. O ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares, suplementares e facilidades adicionais, que configuram prestações de serviço de telecomunicação, admitidos no Convênio 69/98. Os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo, sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação. A lei não autoriza a exclusão do ICMS para fim de determinação do imposto a ser recolhido, tendo em vista o imposto integrar a sua própria base de cálculo. Infração subsistente. Rejeitada a arguição de decadência. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado em 01/12/2009, que se refere à exigência de ICMS incidente na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados.

O motivo da autuação fiscal foi a não tributação do serviço Auxílio à Lista, apurado conforme livro Registro de Saídas, relatório de faturamento ARBORA-2004, planilha com abertura das NFSTS (anexo B) todos gravados em CD e planilha de cobrança (anexo A) que fizeram parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. O imposto foi calculado com a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, em virtude do contribuinte não ter feito nos valores lançados no livro de Saídas, visto que os serviços de comunicação foram tratados como não tributados. ICMS no valor de R\$ 50.714,57. Multa de 60%.

Após a apresentação de defesa, pelo contribuinte, assim conclui a ilustre 2<sup>a</sup> JJF, afastando a preliminar de decadência e julgando procedente a autuação fiscal.

Quanto à preliminar de decadência, arguida pelo autuado no que se refere às parcelas anteriores a 15 de dezembro de 2004, uma vez que somente foi cientificado *no exercício de 2009*, entendeu a primeira instância que:

*“Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra*

geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).”

“Em outro dizer, não cabe acolhimento ao entendimento de que houve homologação tácita ou expressa das parcelas anteriores a 15 de dezembro de 2004, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que a homologação é relativa à apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando ensejo ao lançamento de ofício, ora em exame.”

No mérito, os julgadores de primeira instância chamaram a atenção de que “é recorrente a questão sob análise, conforme outros julgados, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0250-04/09, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e quase todos os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.”.

Concluíram, os ilustres julgadores de primeira instância:

“Discute-se, no caso, a incidência do ICMS sobre o denominado Serviço de Informação 102 - Auxílio à Lista, que permite ao assinante obter informações sobre o número de telefone dos Assinantes da Prestadora, conforme aprovado pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL. O sujeito passivo alega que é ilegítima a exigência do tributo por se referir a fatos não sujeitos à incidência do ICMS, defendendo que o serviço 102 não se trata propriamente de serviços de comunicação.

O direito não assiste ao contribuinte. Pela Lei Geral de Telecomunicações, as concessionárias do serviço de telefonia fixa local são obrigadas a fornecer gratuitamente a seus clientes a lista com os nomes e os números de telefones dos assinantes por município, bem como o acesso à informação pela Internet. A ANATEL permite que, em vez de distribuïrem a lista impressa aos assinantes do telefone fixo, as concessionárias, quando solicitadas, prestem as informações por telefone. No caso de exigência do cliente, a lista impressa é obrigatória.

Contudo, a legislação não estendeu a mesma obrigação para os assinantes de telefone celular. Tais assinantes não recebem a lista impressa e têm de pagar pelo acesso ao auxílio à lista. Hoje, a informação somente é gratuita nos chamados orelhões ou quando o telefone solicitado não consta dos catálogos.

Não obstante tal situação, atualmente, o Ministério Público, o judiciário vêm exercendo diversas ações no sentido de tornar obrigatório o fornecimento gratuito, em todos os casos, de informações de código de acesso de assinante por meio do serviço telefônico de auxílio à lista. Nesse sentido, a Ação Civil Pública 2008.82.00.005043-7.

Posto isso, resta claro que o aludido serviço ou “facilidades”, configura prestação de serviço de telecomunicação, prestado de forma onerosa. São os próprios signatários do Convênio 69/98 a autorizar a inclusão da incidência do ICMS nos chamados serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Quanto à decisão prolatada pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, citada na defesa, não se coaduna com as decisões prevalentes emanadas deste CONSEF, que mantêm o entendimento de que as denominadas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS, conforme Acórdãos CJF Nº 0197-12/03, CJF Nº 0455-11/04 e CJF Nº 0217-11/04, nos quais foram mantidas as decisões da primeira instância.

O entendimento deste CONSEF, em decisões anteriores relativas ao mesmo tema, tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades” integram a base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, o acórdão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nº 0197-2/03.”

Com relação à base de cálculo, assim entendeu a primeira instância:

*Não obstante intensa discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema no sentido de que o montante do ICMS não deva integrar sua própria base de cálculo, sob pena de desnaturar o tributo; ensejando o cálculo por dentro a cobrança de imposto sobre imposto, o Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando a questão, decidiu pela constitucionalidade do “cálculo por dentro do ICMS”, não acolhendo as alegações de afronta aos princípios da capacidade contributiva, estrita legalidade e não-cumulatividade, dentre outros, no RE nº 212.209, relator original vencido Ministro Marco Aurélio, redação para acórdão Ministro Nelson Jobim, 23.06.99.*

*Com efeito, a apuração da base de cálculo para determinação do ICMS está de acordo com o previsto no art. 13, inciso III, c/c o seu §1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 1º, I da Lei nº 7.014/96 e também no artigo 52 do RICMS/BA, onde estabelecem que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.*

*Concluímos, indubitavelmente, que o preço do serviço é a base de cálculo para a incidência do ICMS na prestação do serviço de comunicação. Portanto, o valor total da prestação de serviços cobrado do consumidor final (valor total da nota fiscal). Por isso o ICMS, segundo a doutrina, é tributo indireto, que já vem embutido no preço da mercadoria, sendo que o destaque feito na nota fiscal não altera a sistemática descrita acima, servindo apenas para facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do imposto.*

*Em relação à alegação defensiva de que ocorreu aumento do imposto pelo método de apuração da base de cálculo adotado pelo fisco baiano, verifico que os valores apurados foram colhidos a partir dos livros fiscais e relatórios de faturamento produzido pelo próprio autuado que indevidamente recolheu ISS quando deveria ter recolhido ICMS. Nesses termos, pelo fato de considerar que tais serviços não eram tributados pelo ICMS, não adicionou o valor do imposto ao preço final do serviço e os valores apurados, diverso do que sustenta o contribuinte, não contêm embutido o valor do imposto estadual que, por todo visto antes, integra a sua própria base de cálculo. Ademais, o contribuinte não traz aos autos as notas fiscais que provem a existência de equívocos no preço do serviço prestado.”*

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alegou a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até 15 de dezembro de 2004, em razão da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que apurou e recolheu antecipadamente o ICMS sobre os serviços de telecomunicações por ela prestados.

Aduz, ainda, que o serviço de auxílio à lista (serviço de informação 102) não é serviço de comunicação, e que, portanto, é tributado pelo ISS. Frisa que apurou e recolheu o ISS em razão do serviço prestado.

Alega que o serviço em análise constitui uma facilidade colocada à disposição do usuário de telefone e que se ultima por meio de um serviço de comunicação, sendo que ele recebe contraprestação apenas no que se refere à informação prestada ao consumidor (que é tributada, no seu entendimento, apenas pelo ISS) e que a ligação para obtenção desta não é cobrada do consumidor, logo, essa ligação não configura fato gerador do ICMS Comunicação porque não é onerosa.

Cita e transcreve o art. 12, VII da LC 87/96, deduzindo que para que haja o fato gerador do serviço de comunicação é mister que haja a prestação do serviço de comunicação e que a prestação seja onerosa.

Volta a valer-se das decisões administrativas, trazendo a seu favor os acórdãos do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (nov/2001 e fev/2000); a resposta à consulta nº 073/06, SRRF (Superintendência Regional da Receita Federal), de março/2006, em parecer sobre o regime

de comulatividade da COFINS; e decisão do STJ proferida no Agravo Regimental nos Adcl do Ag. 883.278/RJ, de maio/2008, cuja ementa transcreve.

Argumenta que o Convênio 69/98, incorporado ao RICMS/BA, viola o contido no art. 155, II da CF e no art. 3º, II da Lei Complementar 87/96, que determinam o fato gerador e a base de cálculo do imposto estadual em análise, trazendo para subsidiar decisão do STJ, de nov/2008, à fl. 125, para fundamentar sua argüição.

Quanto à base de cálculo, diz que na apuração realizada a autuação fiscal sustenta que a base de cálculo não é o preço praticado, mas, o que deveria ter sido praticado, criando uma ficção jurídica sem qualquer fundamento. Informa que assim entendeu o Tribunal de Justiça da Bahia no julgamento relativo à apelação cível 28.881/2007. Considera, portanto, indevida a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, sendo tal entendimento acatado pelo Egrégio TJ/BA.

Com base no art. 13, III, da Lei Complementar nº 87/1996, sustenta que a base de cálculo é o preço do serviço. Ressalta que o cálculo “por dentro” da base de cálculo do ICMS acarreta que o ICMS esteja incluído no preço do serviço, assim, ao aplicar a alíquota sobre o preço do serviço, o ICMS já estaria necessariamente incidindo sobre a sua própria base de cálculo. Cita o julgado do Supremo Tribunal Federal (RE 212.209/RS).

Em seu opinativo, a PGE/PROFIS dá parecer no sentido da rejeição da preliminar de decadência, pois, a lei estadual (art. 107 do COTEB), em conformidade com a previsão do §4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

No mérito, aduz que a legislação do ICMS e o Convênio ICMS 69/98 estabelece a incidência do imposto sobre comunicação propriamente dita e também sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação oferecido aos usuários.

Quanto à base de cálculo, alega que esta está em consonância com os termos do art. 13, III, combinado com o §1º, I, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, §1º, I, da Lei 7.014/96 e no art. 52 do RICMS/BA, os quais determinam que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle.

Opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Em memorial de julgamento, o Recorrente ratifica a preliminar de decadência, requerendo a aplicação do art. 150, §4º, do CTN. Quanto ao mérito, volta a aduzir a não incidência do ICMS Comunicação sobre a atividade de auxílio à lista (serviço de informação 102), com base no entendimento do STJ (REsp nº 909.995/RJ, de Nov/2008 e REsp 754.393/DF, de Fev/2009). Por fim, volta a se insurgir contra a apuração da base de cálculo realizada pela autuação fiscal, frisando que “*não se insurge contra a incidência do ICMS sobre sua própria base de cálculo (cálculo por dentro) – critério já foi referendado pelo STF – mas contra o acréscimo, á base de cálculo do ICMS, de um novo montante, equivalente ao valor do próprio imposto.*”. Apresenta recente decisão do STJ (REsp 1190858/BA), datada de Julho/2010, na qual foi determinado que a base de cálculo do ICMS Comunicação é o preço cobrado pelo serviço.

## VOTO

Quanto à preliminar de decadência, entendo que não merece prosperar a tese recursal. Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN somente é cabível nos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO

ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Como, no caso em análise, o serviço auxílio à lista não foi tributado pelo ICMS, ou seja, o contribuinte não apurou o imposto estadual e não o recolheu de forma antecipada, logo, não há que se falar na homologação do pagamento a que se refere o art. 150, §4º, do CTN. Veja-se que o próprio Recorrente reconhece que tributou tal serviço pelo ISS, e não pelo ICMS, portanto, o prazo decadencial aplicado ao caso é o previsto no art. 173, I, do CTN (cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), conforme jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça.

Ante o exposto, voto pela rejeição da preliminar de decadência.

Quanto ao mérito da questão, no pertinente à incidência do ICMS Comunicação sobre o serviço de auxílio à lista, 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").

Não há dúvida de que o serviço auxílio à lista é oneroso, logo, o cerne da questão está em definir se este serviço, isto é, o de prestação de informações sobre números telefônicos, prestado por empresa de telefonia, é serviço de telecomunicação ou não.

Na conformidade dos artigos 60 e 61 da Lei n. 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)*

Note-se que, por meio do telefone "102", obtém-se o número de outros assinantes. Assim, não há, na hipótese, propriamente um serviço de comunicação passível de tributação por meio do ICMS. A prestação deste serviço não configura propriamente uma forma de comunicação, isto é, não representa a contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações.

Manifestamente, a telefonia atinge esse desiderato, pois, aproxima a troca de relatos por duas pessoas. A contratação do serviço de telefonia tem por função única permitir o acesso entre duas pessoas, de sorte a poderem encaminhar mensagens. Já o serviço de "auxílio à lista" não, pois, o seu principal objetivo não é a comunicação, no sentido tributário técnico (*contratação de um serviço oneroso que tenha por fim permitir a transmissão de informações*), mas, a obrigação de fazer vinculada a entrega de uma determinada informação.

Assim, o serviço de auxílio à lista se encaixa, portanto, no conceito de serviço de valor adicionado, diferentemente do serviço de telefonia, nítido serviço de telecomunicações. Conforme determina a legislação, devem ser tratados diferentemente o serviço (propriamente) de comunicação e aqueles que meramente se servem dele como um meio de realização (serviços adicionados).

Neste sentido, a doutrina de Roque Antonio Carrazza:

*[...] o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. E, depois, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes efetivamente se comuniquem entre si.*

*[...].*

*Mas, mais do que isto: é mister, ainda, que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio de ICMS. O que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço de comunicação.*

*[...].*

*O que estamos querendo remarcar é que o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação.*

*Deveras, na medida em que a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam.*

*Expliquemo-nos melhor.*

Consoante já adiantamos, a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato imponível do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência.

[...].

Igualmente não se confundem com os serviços de comunicação – não podendo, destarte, ser tributados por meio de ICMS – os ‘serviços de valor adicionado’ (art. 61, da Lei nº 9.472/1997), que aumentam o valor e o alcance da comunicação (v.g., a secretaria eletrônica). Afinal, o que se tributa são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quaisquer serviços por empresas de comunicação. (Carrarra, Roque Antônio in ICMS. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.162-164, 167 e 171 - grifamos).

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a questão da tributação dos provedores de internet, conclui que os serviços de valor adicionado não estão sujeitos à incidência do ICMS:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO . ARTIGO 544 DO CPC. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. MODALIDADE BANDA LARGA. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. POSICIONAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. JULGAMENTO DOS ERESP 456.650/PR. RECURSO DESPROVIDO.**

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, *caput*, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".

2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: "O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de

condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

"O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrupa mecanismos adequados ao

*trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações" (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in "Tributação na Internet", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto)*

**7. Conseqüentemente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.**

**8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.**

**9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.**

**10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.**

**11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.**

**12. Conseqüentemente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.**

**13. No julgamento dos EREsp 456.650/PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação.**

**14. Agravo Regimental desprovido.**

(AgRg nos EDcl no Ag 883278/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 05/05/2008) (grifamos)

Ante o exposto, entendo que merece reforma a decisão recorrida, haja vista que, de acordo com a LC 87/96, a legislação atinente aos serviços de telecomunicações e o entendimento pacificado do STJ, não é cabível a aplicação do Convenio 69/98 e que, portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços de auxílio à lista.

Quanto à apuração da base de cálculo do imposto exigido, observe-se que o STF já reconheceu que é legítima a previsão legal de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo:

*EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.*

*(RE 212209, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/1999, DJ 14-02-2003 PP-00060 EMENT VOL-02098-02 PP-00303)*

Assim, há de se concluir que o ICMS está sempre embutido no valor exigido na operação de circulação de mercadoria, ou na prestação de serviço de transporte intermunicipal ou de comunicação (caso dos autos). O destaque do imposto é mera indicação para fins de controle, para que o adquirente possa se creditar do valor destacado na operação subsequente. Gize-se, ainda, que o principal fundamento que levou os Ministros do STF a concluírem pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo foi o de que o imposto recolhido em cada etapa de incidência da cadeia de circulação será aproveitado como crédito, em razão da não cumulatividade, e acabará sendo suportado pelo consumidor final, conforme podemos observar do trecho do voto condutor da decisão cuja ementa foi transcrita acima:

*“No entanto, desde 1966, reiterado em 1996 pelo advento da Lei Complementar 87, temos uma regra que determina práticas de mercado, qual seja, o ICMS é base de cálculo, e constitui-se o montante do próprio imposto mera indicação para fins de controle e base de cálculo do tributo. Logo, é isto que faz com que em todo discurso que ouvimos, em termos de discussão tributária, se diga que, ao fim e ao cabo, quem paga o imposto final é o consumidor final, aquele que não passa adiante.”* (trecho do voto condutor proferido pelo Min. Nelson Jobim no RE 212209)

No presente caso, verifica-se que a atuação fiscal diante do não recolhimento do ICMS Comunicação sobre o serviço de auxílio à lista, exigiu o imposto sobre o valor recebido pela Recorrente, em contraprestação ao serviço prestado, acrescido do valor que esta supostamente adicionaria ao preço praticado, acaso entendesse que a prestação de serviço fosse tributada pelo ICMS.

Tal procedimento de apuração da base de cálculo não se afigura correto. Veja-se que, conforme entendimento do STF, no valor cobrado pelo contribuinte já se encontra incluído o valor do ICMS incidente sobre o fato gerador, independentemente de este ter sido destacado ou não. Ressalte-se que, acaso o contribuinte tenha cobrado a menos do que poderia, perdendo a oportunidade de repassar ao consumidor final o custo do tributo, não pode, de maneira alguma, o Fisco majorar a base de cálculo e cobrar tributo sobre valor que o contribuinte não recebeu.

Neste ponto, vale lembrar os ensinamentos da doutrina de que, em obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a hipótese de incidência tributária deve retratar uma situação com relevância econômica, e, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato tamanho desta relevância econômica verificada, pois assim a contribuição para o erário estará em perfeita harmonia com a riqueza representada no fato gerador.

*“Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.”* (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª Edição, 2005, PP. 340-341).

Note-se que a base de cálculo é um dos critérios da hipótese de incidência tributária que irá determinar o *quantum* de tributo devido, logo, ela deve total obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e não pode, de maneira alguma, refletir um valor maior do que a riqueza auferida pelo contribuinte no fato gerador. No caso em análise, não pode o ICMS incidir sobre quantia não recebida pelo Recorrente, sob pena de se ofender a capacidade contributiva e se exigir imposto sobre patrimônio inexistente, riqueza não verificada, ou seja, tributar o vazio.

Logo, não cabe ao Fisco exigir imposto sobre o que o contribuinte deveria ter cobrado, apenas sobre o valor efetivamente cobrado do tomador do serviço. Frise-se, mais uma vez, que o fato do contribuinte não ter repassado ao consumidor final o custo do imposto é prejuízo com o qual ele irá arcar, mas, isso não possibilita ao Fisco exigir imposto sobre riqueza não verificada.

Por fim, corroborando tudo quanto afirmado, frise-se que o STJ apreciou, recentemente, ao enfrentar situação idêntica a ora analisada, concluiu pela tributação com base no valor da operação.

#### **TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NA NOTA E RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.**

*1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS em operações de comunicação. A contribuinte entendia, em um primeiro momento, que não incidia o tributo estadual sobre determinados serviços, de modo que não houve destaque na nota fiscal de prestação de serviços, nem, evidentemente, recolhimento ao Fisco. Após a autuação, a empresa reconheceu a exigibilidade do ICMS in casu, de sorte que calculou o seu montante aplicando a alíquota (27%) sobre o preço que fora cobrado dos consumidores.*

2. No exemplo adotado pelo TJ, se cobrado R\$ 100,00 do consumidor (valor do serviço), a concessionária recolheria R\$ 27,00 ao Fisco estadual (27% sobre o preço).
3. O Estado discordou desse cálculo. Entendeu que o preço cobrado do consumidor seria "líquido do imposto", ou seja, deveria ser somado a esse valor (R\$ 100,00, no exemplo dado) o montante do ICMS (R\$ 27,00, naquele exemplo) e, sobre esse total (R\$ 127,00) ser calculado o tributo estadual (27% sobre R\$ 127,00).
4. O TJ aferiu haver contradição no acórdão embargado e solucionou-a fundamentadamente ao julgar os aclaratórios; consequentemente, não há ofensa aos arts. 126, 458, 460 e 535 do CPC.
5. No mérito, é incontrovertido que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no preço cobrado (cálculo "por dentro"), conforme o art. 155, § 2º, XII, "i", da CF e o art. 13, § 1º, I, da LC 87/96..
6. Não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/1996, o destaque é "mera indicação para fins de controle".
7. No caso dos autos, a tese defendida pelo Fisco parte da premissa de que a concessionária cobrou menos do que deveria. No exemplo adotado pelo TJ, em vez de ter cobrado R\$ 100,00 pelo serviço, o Estado defende que o preço correto seria R\$ 127,00, de modo a embutir o valor do tributo. A rigor, esse cálculo implicaria recolhimento ainda maior ao Fisco, pois 27% de R\$ 127,00 é, evidentemente, mais que R\$ 27,00.
8. Não consta que haja tabelamento ou imposição contratual à concessionária de prática do preço suscitado pelo Fisco. Ainda que fruto de erro, pois a contribuinte reconheceu, posteriormente, a incidência do ICMS, é certo que não há, em princípio, óbice na seara tributária a que a empresa cobre do consumidor valor inferior ao que o Estado entende correto.
9. Se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação.
10. Recurso Especial não provido.

(*REsp 1190858/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010*) (grifamos)

Ante o exposto, VOTO pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência do ICMS sobre o serviço de auxílio à lista, assim como declarar que a apuração da base de cálculo do imposto eventualmente devido deva ser feita com base no valor do serviço prestado.

## VOTO VENCEDOR

Quanto à preliminar de decadência, acompanho o voto do ilustre Relator. Contudo, peço vênia para divergir de seu entendimento quanto ao mérito, pois considero que a decisão recorrida não carece de qualquer reparo, uma vez que a infração está devidamente caracterizada e o valor devido foi corretamente apurado.

O recorrente sustenta, em síntese, que a receita obtida com o serviço de "Auxílio à Lista", código SN 102, não está sujeita à incidência de ICMS, uma vez que se trata de serviço de valor adicionado e, portanto, fora do conceito de telecomunicações conforme previsto na Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Comunicação. Cita doutrina e jurisprudência para embasar seu argumento.

Apesar das respeitáveis doutrina e jurisprudência, o argumento recursal não merece prosperar, pois a Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 2º, inc. VII, estabelece que o ICMS incide sobre 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".

Por meio do Convênio ICMS 69/98, do qual o Estado da Bahia é signatário, foi firmado o "entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a

serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações se serviços de comunicação, no §4º do art. 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98.

No que tange à onerosidade da prestação do serviço de “Auxílio à Lista” não há controvérsia, tendo sido esse fato pacificamente reconhecido pelo próprio recorrente. Conforme o posicionamento firmado neste Conselho, o serviço de “Auxílio à Lista” se inclui entre “os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação independentemente da denominação que lhes seja dada”. Dessa forma, com base na legislação citada acima, o serviço em comento está no campo de incidência do ICMS.

O recorrente sustenta que o “Auxílio à Lista” não seria tributável pelo ICMS, uma vez que constituiria um serviço de valor adicionado e, portanto, excluído do conceito de telecomunicação conforme a Lei nº 9.472/97. Essa tese recursal não merece acolhimento, pois a Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Comunicação – não possui o condão de modificar as disposições expressas da legislação tributária estadual acerca das hipóteses de incidência do ICMS.

O recorrente também afirma que a inexistência de um terceiro com o qual o seu cliente possa estabelecer uma troca de mensagem impede a incidência do ICMS sobre a prestação. Afasto esse argumento, pois, como serviço de “Auxílio à Lista” é uma facilidade que otimiza e agiliza o processo de comunicação, esse serviço é tributado pelo ICMS, a teor do disposto no Convênio ICMS 69/98. Não cabendo a este órgão julgador administrativo questionar a constitucionalidade ou legalidade desse referido Convênio, o qual foi trazido para a legislação interna deste Estado.

Quanto à apuração do imposto, incluindo o valor do ICMS na sua própria base de cálculo, também não vislumbro reparo a fazer na Decisão recorrida. O ICMS, nos termos do art. 13, §1º, I, da LC 87/96, integra a sua própria base de cálculo do imposto, constituindo o seu destaque mera indicação para fins de controle. Esse pressuposto é expressamente reconhecido pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Os valores que estão sendo exigidos no Auto de Infração em comento não foram submetidos à tributação, haja vista que o recorrente, por considerar que o serviço em questão não era tributável pelo ICMS, não os adicionou ao preço final do referido serviço. Assim, não há como se considerar que o ICMS já estivesse integrado à sua própria base de cálculo.

Como o recorrente deixou de tributar a receita auferida com a prestação do serviço de “Auxílio à Lista”, não computando a parcela do ICMS, o imposto não foi repassado ao contribuinte de fato e, em consequência, o valor cobrado do tomador do serviço foi inferior ao efetivamente devido, o que acarretando claro prejuízo à Fazenda Pública Estadual. Dessa forma foi correto o procedimento dos autuantes ao incluírem o valor do ICMS na base de cálculo do imposto e, em consequência, também foi acertada a decisão da primeira instância.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269135.0003/09-5, lavrado contra TNL PCS S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

**R\$50.714,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR– Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Ciro Roberto Seifert, e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR PGF/PROFIS