

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0011/11-0  
**RECORRENTE** - CLARO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0080-02/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 27.12.2012

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0091-13/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. AUXÍLIO À LISTA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/12/11, para exigir ICMS, no valor de R\$ 506.529,13, em razão do cometimento de duas infrações.

É objeto do presente Recurso apenas a infração 2, a qual trata da falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 82.820,92, na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, no período de janeiro a dezembro de 2007. Consta que tudo foi apurado conforme Anexo B e Convênio 115, sendo que o Anexo B está apenso ao PAF em meio magnético e também em papel, cuja cópia foi entregue ao contribuinte.

O autuado apresentou defesa, o autuante prestou a informação fiscal regulamentar e, em seguida, o processo foi julgado procedente, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto, quanto à infração 2, em síntese, da seguinte forma:

[...]

*Ressalto que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais preveem que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*

*Está claro que, para que haja a incidência de ICMS é necessário que o serviço de comunicação seja prestado a terceiros e que o mesmo seja oneroso.*

*O auxílio à lista (serviço 102) é um serviço no qual o seu tomador (usuário) utiliza-se dos meios de comunicação disponíveis (prestador de serviço) para conseguir a informação desejada. Nesse caso, o usuário paga ao detentor dos meios de comunicação o preço para que esta informação seja disponibilizada através de dutos e/ou canais de mensagens que chegam a este. Pode-se concluir que haverá prestação de serviço pela disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens (meios de comunicação).*

*De acordo com a legislação tributária acima citada, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Quando uma relação entre o prestador de serviço e o usuário possibilita, a este último, o acesso a uma informação de forma onerosa, torna-se evidente a incidência do ICMS o que, a meu ver, se aplica ao caso*

*em tela, pois preenche os requisitos de ser uma prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio.*

*Concluo que restou caracterizada a autuação, observando que, apesar de o autuado ter impugnado este item, recolheu o valor conforme comprova o documento do SIDAT à fl. 68.*  
[...]

Inconformado com a Decisão proferida pela 1<sup>a</sup> Instância, o autuado, ora recorrente, apresenta Recurso Voluntário (fls. 84 a 103) e, inicialmente, pede que seja declarado extinto o débito tributário referente à Infração 1 por pagamento, a teor do art. 156, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Retomando as razões recursais, diz que está convicto que os valores exigidos na Infração 2 não são devidos, pois são referentes a atividade não sujeita à incidência de ICMS.

Explica que os valores exigidos na infração em comento decorrem de prestação de serviço "Auxílio à Lista", Código SN102, que não configura fato gerador do ICMS por se tratar de serviços de valor adicionado (SVA).

Discorre sobre o fato gerador do ICMS relativo a serviços de comunicação, transcreve o disposto no art. 155, II, da Constituição Federal e no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96. Afirma que, conforme esse dispositivo da LC 87/96, a hipótese de incidência do ICMS-comunicação consiste em uma obrigação de fazer, que pressupõe a existência dos seguintes elementos: onerosidade da prestação; utilização de um canal entre o emissor e o receptor; transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos. Frisa que, para a incidência do ICMS-comunicação é necessário que um terceiro preste, em caráter oneroso, serviços que tenham por objeto propiciar a comunicação entre duas ou mais pessoas. Cita farta doutrina.

Destaca que há incidência de ICMS diante de uma prestação de serviço de comunicação, quando um terceiro fornece, em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagem, sendo que fora de tal hipótese não há o que se falar em tributação por meio do ICMS pelos Estados e Distrito Federal. Afirma que a obrigação jurídico-tributária do ICMS apenas nascerá com a realização de uma ação implique o fornecimento de todas as condições materiais necessárias à transmissão da mensagem ao destinatário do serviço.

Menciona que compete privativamente à União legislar sobre telecomunicações e, no exercício dessa competência, foi promulgada a Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Comunicações, que, nos artigos 60 e 61, define, respectivamente, telecomunicação e serviço de valor adicionado. Assim, conclui que o fato gerador do ICMS abrange a prestação de serviço cujo objeto seja a telecomunicação como definido no art. 60 da Lei nº 9.472/97, excluindo-se os serviços de valor adicionado, tal como previsto no art. 61. Transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Após reproduzir trecho do voto proferido pela 2<sup>a</sup> JF, diz que a Decisão recorrida mantém a exigência fiscal sobre situação que não caracteriza uma prestação de comunicação, mas sim uma prestação de serviço de valor adicionado, o que diz implicar o cancelamento da autuação.

Sustenta que é ilegítima a cobrança do ICMS sobre parte dos serviços prestados pelas operadoras de telefonia móvel, uma vez que não configuram fato gerador do ICMS, já que se trata de serviços de valor adicionado (SVA), bem como não são serviços de comunicação. Diz que apenas possibilita aos seus usuários a aquisição de serviços de valor adicionado, definidos pelo artigo 61, *caput* e §1º, da Lei nº 9.742/97.

Assevera que os valores pagos pelos clientes em decorrência de aquisições de bens e serviços, os quais constam da respectiva fatura mensal, não estão sujeitos à incidência do ICMS, por entender que não configuram serviços de comunicação. Diz que a incidência do ICMS somente existe diante de uma prestação de serviço de comunicação, o que ocorre quando um terceiro fornece em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagem. Entende que fora de tal hipótese, não há que se falar em tributação por meio do ICMS pelos Estados e Distrito

Federal. Afirma que o fato gerador do ICMS somente abrange a prestação de serviços cujo objeto seja a telecomunicação como definida no artigo 60 da Lei nº 9.472/97, excluindo-se os serviços de valor adicionado, tal qual definidos no artigo 61.

Menciona que o serviço de Auxílio à lista se desenvolve diretamente entre o estabelecimento e seu cliente que, ao discar o número específico, obtém informações na própria base de dados da empresa dos serviços relativos a informações de telefones comerciais e residenciais, sendo cobrado um valor determinado por evento. Diz que diante da inexistência de um terceiro, não há que se falar na prestação de serviços de comunicação sujeita à incidência do ICMS e, portanto, tal valor adicionado não configura fato gerador do tributo, nos termos da definição do artigo 61, *caput*, §1º, da Lei nº 9.742/97.

Afirma que a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, tem o caráter de confisco, pois, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco. Diz que deve haver uma proporcionalidade entre a suposta infração e a multa correspondente. Cita doutrina e faz alusão à Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ. Conclui que a penalidade imposta não pode ser aplicada validamente, devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade, ser afastada diante da sua natureza confiscatória, ou reduzida.

Ao finalizar, o recorrente solicita que seja cancelada a exigência fiscal referente à infração 2, que sejam extintos os débitos que foram pagos e que a multa seja reduzida. Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito. Solicita que as intimações acerca do presente feito sejam efetuadas exclusivamente em nome do advogado Maurício Pedreira Xavier, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.941, no endereço situado na Av. Juracy Magalhães Jr., 768, Ed. RV Center, 5º andar, Bairro Rio Vermelho, Salvador - BA.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 3ª CJF converter o processo em diligência à PGE/PROFIS, para que nos fosse emitido Parecer acerca do Recurso Voluntário, nos termos do art. 118, I, “a”, do RPAF/99.

Em atendimento à diligência, foi exarado o Parecer de fls. 116 e 117, da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa.

Após historiar o processo, a ilustre Parecerista afirma que a questão jurídica tratada no Recurso Voluntário já foi enfrentada algumas vezes por este Conselho de Fazenda, que tem decidido pela procedência da autuação, em virtude de previsão expressa na legislação no sentido de abranger como serviço tributável de comunicação todas as facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Diz que tal entendimento está lastreado em dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96 e no RICMS-BA, que preveem que o ICMS tem como fato gerador às prestações de serviços de comunicação, incidindo sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação de qualquer natureza, inclusive facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação.

Explica que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, e retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, daí ser devida a inclusão, na base de cálculo do imposto, dos valores tributáveis tidos como isentos ou não tributados, objeto das infrações exigidas neste Auto de Infração.

Aduz que a Lei Geral de Telecomunicações, em que se baseia o recorrente, não é competente para regular tributos, especialmente tributo da competência exclusiva dos Estados.

Menciona que a multa indicada na autuação é a prevista na legislação vigente, não cabendo ao CONSEF apreciar alegações de inconstitucionalidade, na forma do art. 167, I, do RPAF/99.

Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente pretende modificar a Decisão recorrida que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, argumentando, em apertada síntese, que a receita obtida com o serviço de “Auxílio à Lista”, código SN 102, não é sujeita à incidência de ICMS, uma vez que se trata de serviço de valor adicionado.

A Constituição Federal, no seu art. 146, III, “a”, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente quanto à definição dos fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição.

A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 2º, III, ao estabelecer as hipóteses de incidência do imposto estadual, prevê 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”.

Em consonância com a LC 87/96, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 2º, 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 de 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.

Conforme foi bem explicado na Decisão recorrida, o “Auxílio à Lista” é um serviço no qual o seu tomador utiliza-se dos meios de comunicação disponibilizados pelo prestador do serviço, para obter a informação desejada. Conclui-se, portanto, que ocorre uma prestação de serviço pela disponibilização onerosa de um canal para emissão/recebimento de mensagens.

O serviço de “Auxílio à Lista” se inclui, sem dúvida, 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 e no entendimento já firmado neste CONSEF, o referido serviço está no campo de incidência do ICMS.

O recorrente sustenta que os valores exigidos na infração 2 não são devidos, uma vez que são referentes a serviços de valor adicionado, o qual é excluído do conceito de telecomunicação conforme a Lei nº 9.472/97. Esse argumento 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 acerca da matéria.

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 o “Auxílio à Lista” é uma facilidade que otimiza e agiliza o processo de comunicação e, assim, nos termos do Convênio ICMS 69/98, é tributado pelo ICMS.

Quanto à multa indicada na autuação, ressalto que tal penalidade é a prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

No que tange ao pedido de dispensa ou de redução de multa, tal pleito não pode ser acolhido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação tributária principal, tal matéria é da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, mediante pedido específico, nos termos do art. 159, do RPAF/99.

Ressalto que o valor já recolhido pelo autuado será homologado pela repartição fazendária competente quando da quitação do Auto de Infração, de forma que não haverá nova exigência do valor já reconhecido e recolhido.

Quanto ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam efetuadas em nome do profissional que subscreve o Recurso Voluntário, no endereço que declinou, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender tal pleito, no entanto o não atendimento dessa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Pelo acima exposto, as razões recursais não são capazes de modificar a Decisão recorrida.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, peço *vênia* para discordar do seu entendimento 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 nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), tem-se que:

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

***§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.***

***§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.***

***Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.***

***§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. § 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações (grifamos).***

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

***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. (Carrazza, 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 serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as 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. **Consectariamente, 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. Consectariamente, 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, DJ 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 ICMS 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 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, situação idêntica a ora analisada e 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 CF.*

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 87/1986, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0011/11-0**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$506.529,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa de Mello Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS