

**PROCESSO** - A. I. N° 269135.0010/12-1  
**RECORRENTE** - TIM CELULAR S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0100-03/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 25/02/2014

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0002-12/14

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS 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, conforme previsto 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 e sendo ele oneroso, o ICMS é devido pelo prestador do serviço de comunicação. Infração subsistente. Rejeitada a alegação de nulidade por ilegitimidade passiva. Decisão unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado em 25/06/12 para exigir o ICMS no valor de R\$62.392,30, acrescido da multa de 60%, por falta de recolhimento na prestação de serviços de comunicação em razão da escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a agosto de 2011.

Consta, ainda, que: “*Devido a não tributação pelo ICMS de Serviços de Comunicação para clientes diversos. CONTRIBUINTE NÃO OFERECEU A TRIBUTAÇÃO RECEITAS DE TELECOMUNICAÇÕES ORIUNDAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CHAMADAS AUXÍLIO A LISTA A CONTRIBUINTES NÃO-ISENTOS, conforme lançado nos registros magnéticos entregues a fiscalização conforme determina Convênio ICMS 115/03. Sendo a base de cálculo do imposto determinada conforme Art. 52 do RICMS Dec. 6284/97. Tudo apurado conforme Anexos e os respectivos registros magnéticos na forma do Convênio ICMS 115/03, todos apensos a este PAF. Ressalte-se que não foram anexados ao PAF os demonstrativos com a totalidade dos dados devido ao seu grande volume, entretanto anexamos ao PAF um CD com os dados gravados em planilha excel onde encontram-se a totalidade dos dados que deram origem as planilhas resumo mensal que estão anexas a este PAF*”.

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

*Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS em razão de o autuado não tributar o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, referente à modalidade Auxílio à Lista.*

*Inicialmente, observo que apesar de não ter arguido objetivamente a nulidade do lançamento de ofício, por ilegitimidade passiva, o autuado argumenta que, quando a autuação lhe identifica como sujeito passivo da obrigação principal, o faz de forma equivocada na medida em que além de não ser um serviço sujeito à tributação do imposto, por não se enquadrar como serviço de telecomunicação, também não é a pessoa jurídica prestadora serviço.*

*Certamente tal argumentação não pode prosperar, haja vista que, consoante salientado pelos autuantes e consta nos autos, a autuação foi embasada nos dados disponibilizados pelo próprio contribuinte na forma do Convênio ICMS 115/03 – que dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação*

das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica -, sendo certo que os dados informados e os valores lançados dizem respeito à nota fiscal enviada ao cliente com a cobrança da prestação de serviço.

Portanto, o autuado na condição de prestador de serviço de telecomunicação se encontra, indubitavelmente, no polo passivo da relação jurídico tributária, sendo correta a formalização da exigência fiscal em seu nome, conforme o Auto de Infração em lide.

Diante disso, por não vislumbrar a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, especialmente no seu inciso II - que trata da ilegitimidade passiva - considero válido o lançamento de ofício em exame.

No mérito, verifico que o impugnante apresentou diversos argumentos e invocou jurisprudências para afastar a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, referente à modalidade Auxílio à Lista.

A princípio, cumpre consignar que nos termos do art. 155, II, CF/88, o ICMS também incidirá sobre prestação de serviços de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

Desse modo, observa-se que foi a própria Constituição Federal que, ao outorgar competência aos Estados para instituir o ICMS, determinou que ele incidisse sobre as prestações onerosas dos serviços de comunicação.

A Lei Complementar 87/96 estabelece no seu art. 2º, inciso III, a incidência do imposto sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Já a Lei nº 7.014/96 dispõe no seu art. 2º, inciso VII, 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. Vale registrar que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII do RICMS BA.

No que concerne ao fato gerador, nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza e por qualquer processo, o art. 4º § 4º do RICMS BA, assim dispõe:

“Art. 4º.

(...)

§ 4º 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 suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)”.

Da mesma forma o Convênio ICMS 69/98, estabelece na sua Cláusula primeira que:

“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”.

Portanto, nesses termos, os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Significa dizer que, ocorrendo esse processo e sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação.

Vale registrar que a competência dos Estados abrange a prestação dos serviços de comunicação de qualquer natureza.

É certo que, o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação, gênero, do qual o serviço de telecomunicações é uma de suas espécies.

O conceito legal de telecomunicação está disciplinado no §1º do art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações (LGT), Lei nº 9.472, de 16.07.97, expressando que se trata de comunicação especializada pelo meio, pois que utiliza de fio, rádio e outros processos eletromagnéticos. A relevância da distinção, para efeitos tributários, é a de que o ICMS incide sobre todo e qualquer serviço de comunicação (telecomunicação e outros).

Resumidamente, pode-se afirmar que, para os fins do disposto no art. 155, II, da Carta Magna só há que se falar em comunicação quando se estiver em face de um esforço humano empreendido onerosamente em benefício de outrem, de modo a criar uma interação entre o emissor e o receptor da mensagem. Levando em consideração que no serviço de comunicação, sempre envolverá um terceiro que não o transmissor ou receptor da mensagem, este será o cerne da questão para solução da lide.

Conforme consignado linhas acima, no presente caso, discute-se 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.*

*Constato que não assiste razão ao impugnante, haja vista que nos termos da 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 distribuírem a lista impressa aos assinantes do telefone fixo, as concessionárias, quando solicitadas, prestem as informações por telefone quando solicitadas. No caso de exigência do cliente, a lista impressa é obrigatória.*

*Entretanto, a legislação não estendeu a mesma obrigação para os assinantes de telefone celular. Referidos assinantes não recebem a lista impressa e têm de pagar pelo acesso ao auxílio à lista. Cabe registrar que, atualmente, a informação somente é gratuita nos chamados orelhões ou quando o telefone solicitado não consta dos catálogos. Inobstante tal situação, o Ministério Público, o Poder 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.*

*Diante disso, resta evidente 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.*

*Vale ressaltar que o entendimento prevalecente neste CONSEF, através de reiteradas decisões, a exemplo, dos Acórdãos CJF Nº 0197-12/03, CJF Nº 0455-11/04 e CJF Nº 0217-11/04, tem sido no sentido de que as denominadas “facilidades” integram o campo de incidência do ICMS.*

*Diante do exposto, é integralmente subsistente a infração, haja vista que o ICMS incide sobre a comunicação propriamente dita, e também sobre os serviços complementares ou suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, que o autuado fornece aos seus clientes.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando que, por ser uma empresa de telefonia móvel, não presta o serviço que é objeto deste Auto de Infração, haja vista que “*a atividade de serviço de chamada à lista é serviço exclusivo de telefonia fixa, motivo pelo qual o objeto em questão é totalmente equivocado, seja pela cobrança do ICMS sobre serviço de valor adicionado, seja pela ilegitimidade do agente passivo*”.

Acrescenta que o “*Serviço de Informação 102 – Auxílio à Lista*” “é caracterizado por permitir ao assinante obter informações sobre o número de telefone dos Assinantes da Prestadora, conforme aprovado pela ANATEL, assim não guarda qualquer relação com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e, por este motivo, não está sujeito ao ICMS”.

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

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

Prossegue apresentando a seguinte argumentação:

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

*utilidades”;*

3. o parágrafo primeiro do artigo 61 acima referido ainda frisa que “*Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição*”.

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

Informa que o Serviço de Informação de Código de Acesso (serviço de auxílio à lista telefônica) tem como objetivo prestar informações aos usuários sobre o Código de Acesso de Assinante e é realizado exclusivamente pelas prestadoras do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC), conforme o artigo 4º da Resolução ANATEL nº 357/2004 e, por conseguinte, “*as empresas responsáveis pelo serviço de auxílio à lista telefônica são aquelas empresas que operam na telefonia fixa*”.

Esclarece que “*toda vez que a operadora de telefonia móvel deseja disponibilizar tal serviço aos seus clientes deve primeiramente contratar com a telefonia fixa tal serviço*” e “*sendo o serviço de auxílio à lista telefônica de responsabilidade das prestadoras de telefonia fixa, não há qualquer motivação para imputar o recorrente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto*”.

Complementa afirmando que “*ainda que fosse considerado como serviço de comunicação, o ICMS seria devido pelas operadoras de telefonia fixa e não pelas operadoras de telefonia móvel, tendo em vista que são aquelas que detêm o serviço*”, não sendo a pessoa jurídica responsável pelo serviço.

Por fim, pede que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração e que as intimações sejam expedidas em nome dos advogados subscritores da peça recursal.

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo que a matéria já foi objeto de diversas decisões deste CONSEF, pela procedência da autuação, “*em razão da previsão expressa da legislação no sentido de abranger como serviço tributável de comunicação todas as facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação*”.

Acrescenta que o entendimento está lastreado no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar 87/96, no artigo 1º, inciso III c/c o artigo 2º, inciso VIII, da Lei nº 7.014/96, bem como no artigo 4º, inciso I, §§ 1º e 4º, todos do RICMS/97, concluindo que o imposto estadual incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, sendo devida a inclusão, na base de cálculo, dos valores tidos como isentos ou não tributáveis, inclusive dos serviços adicionais como o “102”, objeto da autuação.

Observa que a Lei Geral de Telecomunicações não é competente para regular tributos, especialmente aqueles de competência dos Estados.

## VOTO

O recorrente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de telecomunicação, mais especificamente, telefonia celular, e, nesta autuação, o ICMS foi lançado sob a acusação de que o contribuinte teria deixado de tributar receitas oriundas de prestações de serviços de “*chamadas de auxílio à lista a contribuintes não-isentos*”, conforme lançado nos arquivos magnéticos enviados pelo autuado.

Preliminarmente, o recorrente alegou que não presta o serviço objeto deste lançamento de ofício,

tendo em vista que os responsáveis pelo serviço de auxílio à lista telefônica são aquelas empresas que operam na telefonia fixa, consoante os dispositivos da Lei de Telecomunicações que transcreveu.

Ocorre que, na informação fiscal, os autuantes esclareceram que “*a autuação ocorreu com base nos dados constantes no convênio 115/03 fornecidos pelo contribuinte e se estes valores estão lançados no convênio 115/03 eles efetivamente foram cobrados dos seus clientes na medida que estes dados lançados no convênio 115/03 são o espelho da nota fiscal enviada ao cliente*”. Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva do autuado.

No mérito, o contribuinte argumentou que o “Serviço de Informação 102 – Auxílio à Lista” não guarda relação com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e, por isso, não está sujeito ao ICMS, já que se configura como um serviço de valor adicionado, sendo ilegal a Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Muito embora a alegação do recorrente seja consistente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual estão adstritas ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto, não havendo dúvidas de que a lide somente será resolvida, ao final, no âmbito do Poder Judiciário.

Observo que inciso II do artigo 155 da Constituição Federal concedeu aos Estados a competência para a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, aí incluído o serviço de telecomunicação, e o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 definiu que o imposto estadual 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, regras repetidas no inciso III do artigo 1º e no inciso VII do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Vejamos a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

(...)

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

Lei nº 7.014/96:

*Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

(...)

**III - a prestação de serviços de comunicação.**

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

(...)

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

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

(...)

**§ 11. Incluem-se na base de cálculo do ICMS das prestações de serviço a que se refere o inciso VII do caput do art. 2º desta Lei, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. (acrescentado ao art. 17 pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10).**

Considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação e de esclarecer os contribuintes, para que pudessem cumprir

corretamente suas obrigações tributárias, os Estados e o Distrito Federal ressolveram celebrar o Convênio ICMS 69/98 firmando 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 artigo 4º, trouxe para a legislação interna do Estado da Bahia o mesmo entendimento firmado pelos Estados e pelo Distrito Federal no Convênio ICMS 69/98, anteriormente referido, ao dispor 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 suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada (Conv. ICMS 69/98)*”.

O certo é que este CONSEF já firmou o entendimento, ainda que não unânime, de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa fornecedora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Podem ser mencionados os seguintes acórdãos, proferidos em autos de infração lavrados contra esta e outras empresas prestadoras de serviços de comunicação: 0099-12/11, 0300-12/12, 0091-13/12, 0040-13/12, 0045-12/12 e 0100-12/11.

A esse respeito, é importante trazer à colação o Ofício nº 113/2006 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações, em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, documento que não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito limite existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar o seguinte:

#### “4.2 – DA ANÁLISE

*Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.*

*De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995.”*

*Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:*

**“SERVIÇO SUPLEMENTAR** 1. (nisdn) serviço que **modifica** ou **suplementa** um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação. (grifos não originais)

**SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS)** 1. (rtcp) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.”

Nessa mesma linha de raciocínio, o entendimento do voto-vista do Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 – MG (2005/0101355-1), pode ser aplicado a este PAF, *mutatis mutandis*:

“( . . . )

**4. TODAVIA, INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO**

**USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TIPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.**

(...)

5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA O RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4). TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSO DE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO'"). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIO RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO. EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."

(grifos não originais).

Por fim, não pode ser apreciada a alegação recursal, de que os Estados, ao celebrarem o Convênio ICMS 69/98, incorreram em ilegalidade, uma vez que não se inclui na competência do CONSEF “*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”, nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99.

Por último, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo do voto da Ilustre Relatora, divirjo do seu entendimento quanto à incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços complementares e de valor adicionado prestados pelas empresas de telecomunicação.

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 os serviços prestados pelas empresas de telecomunicações são onerosos, logo, o cerne da questão está em definir se estes serviços são 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, por exemplo, 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).

Da mesma forma, não incide ICMS sobre os demais serviços complementares e de valor adicionado, como alarme, agenda, backup etc.. Tais serviços devem ser tributados exclusivamente pelo ISS, e não pelo ICMS Comunicação.

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 infraestrutura 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, DJe 05/05/2008) (grifamos)

Observe-se que o que faz um serviço ser de comunicação é natureza do serviço prestado, e não a condição subjetiva de quem o presta (empresa de telecomunicação, no caso), muito menos a forma como é cobrado (conta de telefone, no caso). Os serviços complementares e de valor adicionado não podem ser confundidos com os serviços de comunicação

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, nem mesmo de Lei Estadual que preveja de forma idêntica o seu conteúdo. Portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços complementares e de valor adicionado.

Destarte, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a não incidência do ICMS sobre o serviço de auxílio à lista.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<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 269135.0010/12-1, lavrado contra **TIM CELULAR S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$62.392,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2014.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS