

A I N° - 279692.0001/14-9
AUTUADO - CLARO S/A
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 06.08.2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0138-05/14

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. (infrações 01, 02 e 03). Serviços onerosos. 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. Encontra-se dentro do campo de incidência do ICMS – Comunicação os serviços de valor adicionado, entre eles, os serviços preparatórios e os suplementares prestados para viabilizar ou incrementar a prestação principal. Inteligência das disposições da LC 87/97 (art. 2º, III), e, da Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 2º, VII). Insubsistentes os argumentos defensivos quanto à composição da base imponível. Infrações mantidas com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 10/03/2014, para exigir ICMS no valor de R\$1.752.428,00, com as seguintes imputações:

Infração 01 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Tudo apurado conforme Anexo A e relatório de faturamento denominado VAS. O Anexo A está apenso a este PAF em meio magnético e papel, cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Multa aplicada: 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea ‘a’ da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$293.943,79. Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Tudo apurado conforme Anexo B e relatório de faturamento denominado VAS. O Anexo B está apenso a este PAF em meio magnético e papel, cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Multa aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea ‘a’ da Lei 7.014/96. Multa aplicada: 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea ‘a’ da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$1.326.972,15. Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Infração 03 – Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados. Tudo apurado conforme Anexo C e relatório de faturamento denominado VAS. O Anexo C está apenso a este PAF em meio magnético e papel, cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Multa aplicada: 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea ‘a’ da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$131.512,06. Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 14/03/2014 e ingressou com a impugnação administrativa em 15/04/2014, em petição subscrita por advogados, conforme instrumentos de procuração juntados às fls. 110 a 123 dos autos.

Após fazer uma síntese dos fatos que ensejaram o lançamento tributário a empresa autuada consignou que iria efetuar o pagamento da infração 3, concentrando a sua divergência tão somente em relação às infrações 1 e 2.

Inicialmente destacou a impossibilidade de incidência de ICMS sobre serviços de valor adicionado (SVA), vez que o imposto estadual se volta à tributação de serviços de comunicação, este entendido como o aperfeiçoamento da comunicação entre o receptor da mensagem e o transmissor.

Pontuou em seguida que a empresa presta dois tipos de serviços a seus clientes: i) os serviços de telecomunicações, que compreendem a prestação de serviços de comunicação propriamente ditos, entre o cliente e o destinatário da chamada, e em face do qual a impugnante faz incidir o ICMS; e, ii) serviços de valor adicionado, que compreendem serviços diversos de “disponibilização de conteúdo”, os quais podem ser classificados como serviços suplementares que aumentam a interação do cliente com o seu aparelho celular. Ressaltou que não há qualquer comunicação, por exemplo, quando um usuário realiza o *download* de tons para o seu aparelho celular. Daí, o descabimento da autuação quanto a este ponto.

Explicou que sob a ótica operacional, os serviços prestados pela impugnante diferem entre si em aspectos basilares, possuindo finalidades diversas e uma vasta gama de opções que podem ou não serem utilizados por seus clientes. Dentro do segmento econômico em que a atua, e tendo em vista a acirrada concorrência por novos clientes, este portfólio é constantemente atualizado com vistas a garantir a satisfação de seus clientes.

Assim, os clientes da impugnante podem utilizar basicamente de dois tipos de serviços, conforme já destaco linhas acima:

- i) serviços de telecomunicações: que compreendem a prestação dos serviços de comunicação propriamente ditos entre o cliente e o destinatário da chamada, e em face do qual a impugnante faz incidir normalmente o ICMS;
- ii) serviços de valor adicionado: que compreendem serviços diversos de disponibilização de conteúdos, os quais podem ser classificados como serviços suplementares, que aumentam a interação do cliente com o seu aparelho de celular.

Enfatizou que os serviços de valor adicionado não se confundem que os serviços de telecomunicações, pois o seu objeto não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, nos termos da § 1º, do art. 60, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), ou seja, não configura fato gerador do ICMS, disciplinado pelo art. 2º, inc. III, da Lei Complementar nº 87/96.

Disse ainda que a autuação foi baseada na presunção decorrente da aplicação do Convênio ICMS nº 69/98, por meio do qual as administrações tributárias estaduais foram supostamente legitimadas para impor a incidência do ICMS sobre serviços suplementares aos serviços de telecomunicações, como é a hipótese dos serviços de valor adicionado.

Argumentou que os SVA são prestações independentes em relação aos serviços de telecomunicações, podendo o cliente da empresa de telefonia nunca fazer uso deles. Que em paralelo à evolução tecnológica verificada em relação aos serviços de telecomunicações, houve também avanços da tecnologia que acabaram por promover a inserção de uma segunda espécie de serviços no cotidiano das pessoas (físicas e jurídicas).

Reproduziu na peça defensiva o conceito legal de SVA, que se encontra inserido no art. 61 da TG, com a seguinte redação:Lei nº 9.472/97:

“Art. 61. 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.

§ 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.”

Comparando os dois dispositivos da “LGT”, arts. 60 e 61, para a defesa sobressai que a diferença entre serviços de telecomunicações e serviço de valor adicionado reside na sua aplicação em termos práticos: enquanto os serviços de telecomunicações se prestam a permitir o estabelecimento de uma relação comunicativa, seja de voz, seja de dados/informações, os serviços de valor adicionado servem apenas para agregar novas utilidades aos aparelhos de telefonia celular.

Mais a frente afirmou que o descabimento da pretensão fiscal fica ainda mais patente à luz da descrição dos referidos serviços. Elaborou na peça defensiva tabela com o descriptivo dos serviços objeto da autuação, conforme reprodução abaixo:

SERVIÇO	DESCRIÇÃO	NATUREZA E CLASSIFICAÇÃO
MOBILE FUN	Serviço contratado que permite interatividade no celular do Cliente, com acesso a jogos, revistas e sites.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
CLARO CONTATOS – 1 SINC	Serviço em que todos os contatos contidos no Claro Chip são armazenados no site claro ideias. No caso de perda, roubo ou troca do claro chip, é possível recuperar todos os contatos já inseridos.	Serviço de armazenamento de dados. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
RINGBACK TONE	Ring Tone é um som produzido pelo telefone quando toca (sinal de toque). O serviço prestado é a disponibilização de conteúdo de músicas e hits.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
VAS PARCEIRO SELIG	Serviço contratado que permite a escolha de arquivos (ringtones e papéis de parede), assim como download de jogos, para o celular do cliente.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
IDEIAS TV - MENSAL	Serviço multimídia que disponibiliza imagens e sons através de um aplicativo web a ser instalado no computador do cliente.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
CLARO LOCALIZADOR	Serviço de localização de celulares Claro pela Internet.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
ASSINATURA RASTREAMENTO GSM COM MAPA	Serviço que permite o uso da rede da operadora para traduzir as informações das antenas coletadas em campo e receber latitude e longitude consultada, de forma a localizar outro usuário habilitado.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
ASSINATURA PARCEIRO	Serviço contratado que permite interatividade no celular do Cliente, com acesso assinaturas de aplicativos, jogos e revistas.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
GESTOR ONLINE	Serviço de gerenciamento do consumo de celulares por Empresas, que permite facilidades e economia para o usuário do serviço.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
AUXÍLIO À LISTA	Serviço em que o cliente tem a possibilidade de consultar telefones comerciais ou residenciais, solicitados através do nome ou endereço.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.
IDEIAS TV	Serviço que permite o cliente assistir o conteúdo televisivo em alta definição, através da conexão pela Internet, pagando apenas o valor da mensalidade. O cliente não precisa ter créditos para navegar ou assistir vídeos no Ideias TV.	Licenciamento para uso de conteúdo. Serviço de valor adicionado, já que não realiza qualquer comunicação.

Relatou a existência de decisões administrativas e judiciais favoráveis ao entendimento sustentado pela defesa. Fez menção ao Acórdão proferido pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, que reconheceu a não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado prestados pela impugnante, conforme transcrição abaixo:

“ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO E DE ROAMING INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme posicionamento do STJ, os serviços de valor adicionado não estão sujeitos ao ICMS, uma vez que não são serviços de comunicação.

“Os serviços de roaming internacional não estão sujeitos a incidência do ICMS, uma vez que, em suas hipótese, o prestador ou o destinatário do serviço são pessoas sediadas no exterior, nos termos artigo 155, parágrafo segundo, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal, e art. 3º, inciso II, da Lei Complementar 87/96. Recurso Voluntário PROCEDENTE.”

“(...) A questão, portanto, é saber se os serviços objeto do lançamento tributário são serviços de comunicação, pois, neste caso, estariam realmente sujeitos ao imposto estadual, o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação. Quanto aos serviços de valor adicionado, a Lei Geral de Telecomunicações – LGT, Lei 9.472/97, assim os define: (...) Assim sendo, serviços de valor adicionado são serviços complementares à comunicação e sem os quais a comunicação ainda pode ser realizada, ou seja, a comunicação não depende de tais serviços, não sendo, portanto, serviços de comunicação. O STJ, inclusive, possui precedentes afirmindo que aos serviços de valor adicionado não estão sujeitos ao ICMS. Seguem algumas decisões a título exemplificativo: (...) Vale observar ainda que analisando os quadros anexos à autuação verificamos uma série de serviços que em nada se assemelham a serviços de comunicação e que sequer estão ligados ao serviço de comunicação, tais como download de ‘ringtones’, músicas, imagens, vídeos e jogos para celular. Ora, por óbvio, é impossível dizer que nestes casos há a ocorrência de qualquer serviço de comunicação ou mesmo de serviço complementar ao serviço de comunicação, eis que sequer há comunicação de qualquer tipo. Afinal, como sabemos, tais serviços de download são disponibilizados pelas operadoras de celular para que seus usuários possam customizar seus aparelhos de celular, sendo um serviço totalmente adicional oferecido pela empresa de telecomunicação, ora Recorrente, para seus clientes e que em nada se confundem com serviços de comunicação, tributados pelo ICMS. Nesse sentido, totalmente improcedente a exigência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado oferecidos pela Recorrente. (Acórdão nº 11.681, Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Relator: Conselheiro Rubens Nora Chammas, Publicação no Diário Oficial do dia 19 de julho de 2013).

Quanto a decisões judiciais colacionou nos autos os arestos a seguir reproduzidos:

RE nº 149.922-2/SP (para impugnar a autuação com base no Conv. ICMS 69/98):

“EMENTA: A competência delegada aos Estados, no art. 34, § 8º do ADCT, para fixação, por convênio, de normas destinadas a regular provisoriamente o ICMS, limita-se pela existência de lacunas na legislação. Se a base de cálculo, em referência já se achava disciplinada pelo art. 2º, § 8º do DL 406/68, recepcionado pela nova carta com o caráter de lei complementar, até então exibido, não havia lugar para a nova definição que lhe deu o Convênio ICM 66/88 verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e consequente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária”.

Reproduziu também decisões judiciais que afastam a incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. Da leitura dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal, e 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço

que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária.

Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, ‘a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado’ (‘Acesso a Serviços Internet’, Resultado da Consulta Pública 372 - ANATEL).

A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da ANATEL, define, em seu artigo 4º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, ‘o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet’. Em seu artigo 6º determina, ainda, que ‘o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte’.

Por outro lado, a Lei Federal n. 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu artigo 61, dispõe que o 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’. O caput do mencionado artigo define o referido serviço como ‘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.’

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, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não oferece, tampouco, 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. Na lição de Kiyoshi Harada, ‘o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e softwares com vistas à eficiente navegação.’ O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, 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. Conforme pontifica Sacha Calmon, ‘o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último.’ Nessa vereda, o insigne Ministro Peçanha Martins, ao proferir voto-vista no julgamento do recurso especial embargado, sustentou que a provedoria via Internet é serviço de valor adicionado, pois ‘acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou

via satélite. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei.’ Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS.

Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível. Segundo salientou a douta Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, ‘independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS’. Embargos de divergência improvidos.” (Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR, Ministro Relator José Delgado, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Publicação no Diário Oficial em 20 de março de 2006)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 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. Precedentes jurisprudenciais. **14. Recurso especial provido.”** (Recurso Especial nº 511390/MG, Ministro Relator Luiz Fux, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Publicação no Diário Oficial em 19 de dezembro de 2005)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA 334/STJ.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. **2. Não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei n. 9.472/97 e da Súmula 334/STJ.** **3. Agravo regimental não provido.”** (Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 357.107/SC, Ministro: Relator Mauro Campbell Marques, Segunda

Turma do Superior Tribunal de Justiça, Publicação no Diário de Justiça Eletrônico em 25 de setembro de 2013)

Mencionou ainda a Súmula 350, do STJ (Superior Tribunal de Justiça), que prescreve que o “*ICMS na incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.*”

Afirmou ainda que diversos serviços de valor adicionados prestados pela impugnante são tributados pelo ISS, imposto de competência municipal.

Contestou em seguida a base de cálculo utilizada na autuação. Afirmou que a base imponível não guarda qualquer relação com o valor da operação realizada pela impugnante, incorrendo o lançamento em violação ao art. 13, inc. III, da LC 87/96, cujo teor transcreveu na peça defensiva.

Frisou que na apuração da base de cálculo do ICMS, as autoridades fiscais partiram dos valores efetivamente cobrados e, na sequencia, o total apurado foi dividido por 0,70, embutindo o imposto no valor da prestação. Para a impugnante essa metodologia de cálculo representa uma completa ficção, por não guardar qualquer relação com o preço do serviço pactuado e efetivamente cobrado do cliente.

Em defesa da sua tese transcreveu a decisão originária do STJ, contida no Recurso Especial nº 1.190.858/BA, da Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, publicado no Diário da Justiça da União em 01 de julho de 2010, com o seguinte conteúdo:

“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\$ 00,00, 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).

(...). 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 87/1996, 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.”

Finalizou a peça defensiva formulando os seguintes pedidos:

- "i) decretar a impossibilidade de que o "ICMS" incida sobre serviços de valor adicionado, eis que os mesmos não se configuram como prestação serviços onerosos de telecomunicações; e*
- ii) caso seja reconhecida a legalidade da exigência fiscal aqui combatida, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, seja retificada a base de cálculo da autuação, eis que o "ICMS" deveria incidir sobre o preço do serviço, e não "por dentro".*

Os autuantes prestaram informação fiscal, apensada às fls. 132 a 142 dos autos.

Informaram, inicialmente, que o CONSEF possui diversos Acórdãos sobre o tema, com decisões favoráveis à exigência tributária em lide. Destacaram as seguintes: Acórdão CJF nº 0100-12/11, Acórdão JJF nº 86-05/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 99/12-11; Acórdão JJF nº 34-04/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 105-12/11; Acórdão JJF nº 358-02/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 126-12/11; Acórdão JJF nº 80-02/12, ratificado pelo Acórdão CJF nº 91-13/12, Acórdão CJF Nº 0380-13/13, Acórdão JJF Nº 0013-04/13, Acórdão JJF Nº 0034-05/14 e Acórdão JJF nº 0078-05/14 (decorrente de PAF contendo infrações, sobre o não recolhimento de ICMS em prestações de serviços de telecomunicações, idênticas as contidas no PAF atual). Transcreveu na peça informativa o teor dessa última decisão.

Fizeram menção a outro Acórdão, de nº 0167-03/07, que tratou da incidência do imposto sobre o serviço de comunicação de Auxílio à Lista 102.

No mérito afirmaram que o ICMS recai sobre todas as prestações onerosas de serviço de comunicação, nos termos do art. 2º, inc. VII c/c o § 1º, incisos I e V. Citaram também o art. 4º, inc. I e § 1º do RICMS/Ba.

Frisaram, em seguida, que nas prestações dos diversos serviços de comunicação relacionados na infração 01 é patente que existe uma mensagem, sua transmissão e sua recepção. O fato de que em alguns deles a mensagem ser comandada por uma máquina através de uma mensagem gravada, de maneira alguma descaracteriza o circuito da comunicação, conforme definição do impugnante. Além do mais, o serviço não é gratuito.

Em relação à Lei 9472/97 (LGT), afirmaram que este veículo normativo não tem competência, de acordo com a Constituição Federal, para legislar sobre matéria tributária estadual (ICMS). Somente uma lei ordinária estadual ou Convênio firmado entre os Estados poderia tratar da matéria.

Mais à frente destacaram que não poderiam deixar de aplicar as disposições do RICMS, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto aos serviços de comunicações MOVNP e MONVPN constantes na Infração nº 02 (Anexo B, folhas 21 e 22 do presente PAF), declararam que a defesa confirma o entendimento sustentado pelo fisco, pela incidência do imposto, visto que os serviços prestados fazem o uso da rede da operadora para traduzir as informações das antenas coletadas em campo e receber latitudes e longitudes consultadas, de forma a localizar outro usuário habilitado" (folha 83 deste PAF). Em outras palavras a autuada admite que o uso da rede da operadora é condição "*sine qua non*" para que se localize outro usuário e se realize o rastreamento.

Ao finalizaram a peça informativa, os autuantes formularam pedido pela manutenção do crédito tributário reclamado.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla 03 infrações em relação às quais o autuado se insurge contra as infrações 01 e 02, contudo, reconhece a procedência da infração 03.

A exigência fiscal em lide diz respeito ao ICMS relativo às prestações de serviços de comunicação tributáveis, escriturados, pelo contribuinte, como não tributáveis.

Examinando os demonstrativos que amparam as infrações, verifico que os valores considerados como não tributáveis se referem aos serviços onerosos prestados contra pagamento dos consumidores finais, intitulados: AUXÍLIO À LISTA; MOVNP E MONVPN, *renomeado como: "ASSINATURA RASTREAMENTO GSM COM MAPA; MOBILE FUN; CLARO CONTATOS – I SINC; RINGBACK TONE; VAS PARCEIRO SELIG; IDEIAS TV – MENSAL; CLARO LOCALIZADOR; ASSINATURA PARCEIRO; GESTOR ON LINE.*

O contribuinte sustenta, em sua defesa a impossibilidade de que o ICMS incida sobre serviços de valor adicionado, eis que os mesmos não se configuram como prestação serviços onerosos de telecomunicações; e que, caso seja reconhecida a legalidade da exigência fiscal, pede a retificação da base de cálculo da autuação, eis que o ICMS deveria incidir sobre o preço do serviço, e não “por dentro”.

Não acolhemos as teses defensivas, visto que a norma de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação é abrangente, pois tributa todos os serviços postos à disposição ou efetivamente utilizados pelos usuários / consumidores, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, desde que a contratação seja efetuada de forma onerosa.

Nesse sentido as regras contidas na LC 87/97 (art. 2º, III) e na Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 2º, VII). O RICMS/BA ao reproduzir as citadas regras legais, estabelece em seu artigo 1º, § 2º, inciso VII que: *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”*.

Por sua vez, o art. 4º, § 4º do RICMS/BA, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, regra esta que tem como fonte as disposições do Convênio ICMS nº 69/98, que se reveste de norma interpretativa da LC 87/96.

Os argumentos acima, relacionados às normas de incidência do ICMS vigentes no atual sistema tributário, devem ser as complementadas pelas disposições legais atinentes à base de cálculo. A LC 87/96 estabelece em seu art. 13, inc. III que a base de cálculo do imposto, na prestação de serviço comunicação, é o preço do serviço. Logo em seguida, a norma legal prescreve que estão compreendidos nesta base de cálculo os valores correspondentes a seguros, juros e **demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas**, bem como descontos concedidos sob condição – art. 13, § 1º, II (grifos nossos).

Os serviços preparatórios e os serviços suplementares são prestados para viabilizar ou incrementar a prestação principal (serviço de comunicação), portanto, são elementos desse serviço, atos preparatórios ou suplementares, cobrados dos usuários, e devem compor a base de cálculo do ICMS- Comunicação, visto que estão intrinsecamente ligados à prestação principal.

A Lei estadual do ICMS (Lei nº 7.014/96) traz regramento idêntico quanto à base de cálculo conforme transcrição abaixo (art. 17, inc. VIII, c/c § 1º, inc. II, “a”):

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

(...)

VIII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas hipóteses dos incisos XI e XIII do art. 4º, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Com o mesmo regramento o RICMS/97 – no art. 66.

Portanto, os chamados serviços preparatórios ou de valor adicionado e os serviços suplementares, cobrados dos usuários/destinatários de serviços de comunicação, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, por serem também despesas acessórias ou complementares da referida prestação.

No tocante à composição da base imponível a norma legal determina que imposto deva integrar o seu valor. É o que prescreve o art. 17, § 1º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

Art. 17, § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Ainda, nas razões de mérito, cabe relacionar algumas decisões desse CONSEF sobre a mesma matéria, dando conta da procedência de lançamentos fiscais concernentes a serviços da mesma natureza alvo da presente autuação, conforme abaixo:

Acórdão CJF nº 0100-12/11, Acórdão JJF nº 86-05/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 99/12-11; Acórdão JJF nº 34-04/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 105-12/11; Acórdão JJF nº 358-02/10, ratificado pelo Acórdão CJF nº 126-12/11; Acórdão JJF nº 80-02/12, ratificado pelo Acórdão CJF nº 91-13/12, Acórdão CJF Nº 0380-13/13 e JJF Nº 0013-04/13 além do Acórdão Nº: JJF Nº 0167-03/06 sobre o serviço de comunicação Auxílio à Lista 102 constante da infração 01.

No tocante às decisões administrativas acima citadas, reproduzimos abaixo, para fins de ilustração do quanto aqui sustentado, parte do voto vencedor proferido na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF nº 0099-12/11, que enfrentou matéria semelhante no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0011/09-3:

(...)

“Ao argumentar em seu recurso quanto aos serviços adicionais cujo imposto foi cobrado no lançamento, a recorrente afirma categoricamente que tais serviços não se configurariam como de comunicação, não podendo vigorar o entendimento de que a competência dos Estados para tal tributação estaria inserida no corpo da Carta Magna, ensejando que tais entes teriam alterado o conceito de “prestação de serviço de comunicação”, distorcendo-o.

Com a devida vénia, não vislumbro cabimento em se falar em alteração ou distorção do conceito de prestação de serviços de comunicação, por parte da legislação baiana, ao contrário, vejo que o Estado da Bahia pauta o entendimento estribado na própria Lei Complementar nº 87/96.

No que se refere aos serviços, a exemplo do envio dos chamados (SMS), mesmo raciocínio utilizado em relação ao “roaming” deve ser aplicado: de um lado, o emissor, que pretende encaminhar mensagem a alguém (receptor), utilizando-se para tal do aparelho móvel (celular), através da operadora (transmissor). A pergunta é: não se deve considerar tal operação, como de comunicação? Acredito ser um grande equívoco não se ter tal operação, tomada como exemplo, como prestação de serviço de comunicação e, consequentemente, sujeita à incidência do ICMS, tal como sustentado no voto do ilustre relator, e no voto divergente em que o mesmo se baseou.

Outro equívoco, que entendo cometido pela recorrente é o de que emissor e transmissor não poderem ser confundidos. Em algumas das “facilidades”, emissor ou receptor e transmissor se confundem. São a mesma pessoa, ainda que em “papéis” diversos, vez que a transmissora é detentora dos arquivos ou dos bancos de dados onde se localizam as “facilidades”, o que, sob o aspecto tributário seria irrelevante, o que não significa dizer que não se configure o “tripé” colocado pela mesma como condição “sine qua” para a configuração de serviço de comunicação.

A ocorrência do fato gerador do imposto, reafirme-se, encontra-se no artigo 12º, Inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96. E tal fato se apresenta muito claro quando tal diploma determina ser devido o imposto quando se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.”

No que tange às decisões emanadas do STJ (Superior Tribunal de Justiça) favoráveis ao entendimento esposado pelo contribuinte, temos a dizer que os acórdãos judiciais citados na peça de defesa não têm efeito vinculante para a Administração Pública Estadual, visto que foram proferidos em ações ou recursos de controle difuso da legalidade ou da constitucionalidade. As decisões citadas têm efeitos somente “*inter partes*” e mesmo assim após o trânsito em julgado, ou seja, depois de esgotados os prazos para a interposição dos recursos previstos na legislação processual.

Em face do exposto, não há como prosperar os argumentos defensivos, no tocante à exclusão dos serviços de valor adicionado ou preparatórios e dos serviços suplementares do campo de incidência do ICMS - Comunicação.

Concluo, portanto, que as infrações 01 e 02 devem ser mantidas sem qualquer alteração.

Em relação à infração 03, o autuado reconhece que os valores são devidos, cabendo tão somente a este órgão julgador declarar a procedência da mesma.

Frente ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA “*in totum*” do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº**279692.0001/14-9**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.752.428,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR