

PROCESSO - A. I. Nº 443274.0003/16-5
RECORRENTE - MEGA TELECOMUNICAÇÕES LTDA. - ME
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
PROCESSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0227-03/16
ORIGEM - INFAS ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/07/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0202-12/17

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA NO PGDAS DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PROVEDOR DE SERVIÇOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou caracterizado o fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação efetuadas pelo autuado (provedor de acesso à internet). A receita auferida deve ser incluída da base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos (Simples Nacional). Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0227-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 23/03/2016 para exigir crédito tributário no montante de R\$23.797,38 de ICMS, acrescido da multa de 75%, pela falta de seu recolhimento em razão de considerar receita tributável como não tributável - Infração - 17.05.01, conforme demonstrativos acostados às fls. 11 a 21 e CD, fl. 22.

A 3ª JJF apreciou a lide em 08/11/2016 e decidiu pela Procedência, em Decisão unânime (fls. 249 a 257), nos termos a seguir reproduzidos:

VOTO

O imposto exigido no presente Auto de Infração, decorre dos serviços onerosos de comunicação prestados por empresa de acesso a Internet (provedor) em razão terem sido considerados como não tributável e não incluindo nas DASNs, como se constata nos demonstrativos de apuração, fls. 11 a 21 e no CD, fls. 22.

O autuado em sede de defesa esclareceu que o estabelecimento autuado presta os serviços de acesso à internet, considerados como uma espécie dos “serviços de valor adicionado” que, por sua vez, não se confunde com qualquer das modalidades dos serviços de comunicação. Explicou que pela sua própria natureza, pelo disposto na legislação competente, bem como pela pacífica jurisprudência atual, os Serviços de Provimento de Acesso à internet, assim considerados como “Serviços de Valor Adicionado”, não constituem serviços de telecomunicações (espécie) ou comunicação (gênero), sendo o provedor, em verdade, um mero usuário da infra-estrutura de telecomunicações, que lhe dá suporte e com a qual não se confunde. Sustentou que os serviços de acesso à internet não constituem “serviços de comunicação”, não há o que se falar em incidência do ICMS em face dos serviços de conexão à internet, enquadrando-se, portanto, no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e não do ICMS.

Como expedido o defendente é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de provedora de acesso à Internet, embora não negando os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os citados serviços não se configuraram como serviços de telecomunicação, enquadrando-se, portanto, no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e não do ICMS.

Ressalto que, apesar argumentação alinhada pelo defendente, as decisões deste Conselho de Fazenda Estadual têm se aliado ao que determinam os convênios e a legislação baiana sobre o assunto.

Convênio ICMS 69/98

“Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do

ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”

Convênio ICMS 78/01

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à Internet, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

Através da Alteração nº 26 (Decreto nº 8023 de 24/08/01, publicado no DOE de 25 e 26/08/01), o Estado da Bahia alterou RICMS-BA/97, acrescentando o inciso VI ao art. 86, que textualmente expressa:

Art. 86. É reduzida a base de cálculo:

[...]

VI - das prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à internet de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento), do valor da prestação de 09/08/2001 até 31/12/2002, sendo que (Conv. ICMS 78/01):

- a) a redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de compensação do imposto (débito/crédito);
- b) a opção pelo benefício previsto no caput do inciso VI, implica na renúncia a utilização de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Desta maneira, a obrigação para o recolhimento do ICMS nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à internet foi contemplada com a opção de redução da carga tributária, sem direito a crédito fiscal até 31/12/02.

Nesta direção é que este CONSEF já firmou o entendimento de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa prestadora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0091-13/12, 0040-13/12, 0045-12/12 e 0418-12/13.

Assim, no presente caso, sendo autuado optante do Simples Nacional, resta patente o acerto da autuação, eis que o impugnante deveria submeter à tributação as receitas oriundas dos serviços prestados na modalidade de acesso à internet no período fiscalizado, incluindo nas declarações a que está obrigado a informar consoante previsão estatuída na Lei Complementar nº 123/06.

Por fim, quanto aos precedentes apresentados pelo defendente de alguns julgados por Tribunais Superiores, convém salientar que, além de se tratar de decisões reiteradas, não se inclui na competência do CONSEF “a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”, nos termos do art. 167, inciso III, do RPAF-BA/99.

No que diz respeito ao Mandado de Segurança impetrado pela ABRIMULTI - Associação Brasileira dos Provedores de Internet e Operadoras de Comunicação de Dados Multimídia, que teve concedida a segurança pleiteada, cuja cópia foi apensada às fls. 211 a 235, verifico que, apesar de tratar da mesma matéria, objeto da autuação, o autuado apenas alegou, em suas razões de defesa, ser associado, no entanto não carreou aos autos qualquer comprovação de sua assertiva. Logo, por se constituir de mera alegação não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Saliento que inexiste qualquer óbice a que as intimações também sejam encaminhadas ao endereço do defendente constante no preâmbulo da defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do art. 108, do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão de primeira instância a autuada interpôs Recurso Voluntário.

Sustenta que, a Autoridade Fazendária considerou, erroneamente, que durante todo o período autuado (2011 a 2015), a autuada prestou exclusivamente serviços de comunicação sujeitos ao ICMS, o que afirma não proceder.

Diz que: “a Recorrente limita-se e sempre limitou-se a prestar os serviços de acesso à internet, considerados como uma espécie dos “serviços de valor adicionado” que, por sua vez, não se confunde com nenhuma das modalidades dos serviços de comunicação.”

Desta forma, quando o autuante considera os serviços prestados pela Recorrente como sujeitos ao

ICMS, “comete tremendo equívoco, posto que os serviços de acesso à internet não constituem serviços de comunicação e, portanto, não se submetem ao ICMS.”

Assevera que: “Todas estas questões foram devidamente esclarecidas na impugnação apresentada pela Recorrente, oportunidade em que a mesma, inclusive, apresentou à Recorrida inúmeros dispositivos legais e precedentes jurisprudenciais que demonstram a não incidência do ICMS sobre os serviços de acesso à internet e, por conseguinte, a total incorreção da autuação ora combatida.”

Aduz que: “ao analisar a impugnação apresentada, a 3ª Junta de Julgamento do CONSEF mantém integralmente o auto de infração, sob o argumento de que todos os serviços e equipamentos postos à disposição dos usuários pela empresa prestadora dos serviços de comunicação devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS.”

Esclarece que o entendimento da 3ª Junta de Julgamento do CONSEF de que o Convênio ICMS 69/98 autorizaria a incidência do ICMS sobre serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação contraria o entendimento uníssono dos Tribunais Pátrios, que há muito já definiram que apenas os serviços de comunicação (atividades fim) podem sofrer a incidência do ICMS comunicação.

Assim pode se concluir que: “exclui, obviamente, os serviços de acesso à internet, espécie dos denominados serviços de valor adicionado, que como já detidamente explicitado na impugnação administrativa, não se confundem com os serviços de comunicação e, portanto, não se submetem ao ICMS.”

A recorrente explica que é uma típica e exclusiva empresa de provimento de acesso à internet em que, através da infra-estrutura de telecomunicações de terceiros, disponibilizou aos seus usuários uma “porta IP” e demais rotinas (facilidades) essenciais ao acesso à rede mundial de computadores.

Para reforçar tais afirmações, a autuada expõe imagem de nota fiscal emitida em relação aos serviços de acesso à internet, durante o período de 2011 a 2015.

Destaca que no período de janeiro/2011 a junho/2013, a empresa responsável pelos serviços de telecomunicações era a “Ulisses Costa de Almeida ME (Wanax)”, e que obviamente cabia a esta mesma empresa o recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços tais serviços. E para provar o alegado, a recorrente acosta aos autos as licenças de funcionamento de estação emitidas pela ANATEL em favor da referida empresa, para o município de Cícero Dantas/BA.

Sendo que a partir de Julho/2013, a empresa responsável pelos serviços de telecomunicações era a “Companhia Nacional para Inclusão Digital Ltda. ME (CONID)”, conforme se infere dos exemplos de termos de contratação firmados à época (anexados ao PAF).

Destaca que o objeto delimitado nos termos de contratação esclarece que “Constitui objeto do presente TERMO DE CONTRATAÇÃO a prestação, pelo PROVEDOR DE INTERNET (Leia-se Recorrente) em favor do CLIENTE, dos serviços de acesso à internet, a serem disponibilizados nas dependências do CLIENTE. Para a disponibilização dos serviços de acesso à internet nas dependências do CLIENTE, a OPERADORA SCM (Leia-se CONID) se compromete a prestar os Serviços de Comunicação Multimídia, tudo isso de acordo com os termos e condições previstas neste TERMO DE CONTRATAÇÃO e no “CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ACESSO À INTERNET E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA”.

Entende que resta comprovado que: “a Recorrente limita-se e sempre limitou-se à prestação dos serviços de acesso à internet, ao passo que os serviços de comunicação multimídia são de responsabilidade, a partir de Julho/2013, da empresa “Companhia Nacional para Inclusão Digital Ltda ME (CONID)”.

Assevera que o serviço de acesso à internet é um típico “serviço de valor adicionado”, em que o provedor (recorrente), conectado a uma infraestrutura de telecomunicações própria ou de

terceiros (mas com a qual não se confunde), acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, nos termos do Artigo 61, *caput*, da Lei n.º 9.472/97 (LGT).

Acrescenta dizendo que: “*pela sua própria natureza, pelo disposto na legislação competente, bem como pela pacífica jurisprudência atual, os serviços de provimento de acesso à internet, assim considerados como “serviços de valor adicionado”, não constituem serviços de telecomunicações (espécie) ou comunicação (gênero), sendo o provedor (recorrente), em verdade, um mero usuário da infraestrutura de telecomunicações, que lhe dá suporte e com a qual não se confunde.*”

Acrescenta dizendo que: “*pela sua própria natureza, pelo disposto na legislação competente, bem como pela pacífica jurisprudência atual, os serviços de provimento de acesso à internet, assim considerados como “serviços de valor adicionado”, não constituem serviços de telecomunicações (espécie) ou comunicação (gênero), sendo o provedor (recorrente), em verdade, um mero usuário da infraestrutura de telecomunicações, que lhe dá suporte e com a qual não se confunde.*”

Para fins de elucidar sobre a classificação dos serviços de acesso à internet como espécie dos serviços de valor adicionado, a recorrente expôs a Norma 004/95, aprovada pela Portaria nº 148 do ministério das comunicações. Ressalta que a primeira definição de “serviço de valor adicionado” editada pela supracitada Norma, já estabelecia que tais serviços são, na realidade, atividades paralelas à rede de telecomunicações, com a qual não se confunde.

Acrescenta que: “*tal previsão veio a ser corroborada, posteriormente, pela Lei nº 9.295/96, coloquialmente denominada de Lei Mínima, que em seu artigo 10 reiterou o dispositivo da Norma 004/95 e acrescentou expressamente que tais serviços não são considerados “exploração de serviço de telecomunicações”. E que posteriormente com a edição da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/1997), a definição dos serviços de valor adicionado foi mantida, inclusive confirmando-se sua distinção dos serviços de telecomunicações.*”

A recorrente exibe que a própria ANATEL reconhece a existência e distinção dos serviços de conexão à internet em relação aos serviços de telecomunicações, conforme se infere do Ofício 10/2009/PVSTR-ANATEL o qual reproduz, e que este mesmo ofício esclarece que o provedor de serviço de acesso à internet (como *in casu* a empresa recorrente) pode utilizar a rede de telecomunicações de qualquer empresa que detenha dela a concessão, permissão ou autorização, sendo o provedor um mero usuário desta infraestrutura de telecomunicações.

Acrescenta que já em outro Ofício, a ANATEL reitera o disposto acima, todavia explica que o provedor de serviço de valor adicionado não requer qualquer autorização, permissão ou concessão da ANATEL para a consecução de suas atividades.

Destaca também que a ANATEL já analisou situação vivenciada pela empresa recorrente, em que a mesma se limita a prestar os serviços de conexão à internet, enquanto outra empresa é a responsável pelos serviços de comunicação multimídia, formando, com isso, uma relação triangular e que conforme Ofício de nº 38/2011 (anexado) reconheceu ser devidamente regular esta relação, em que o provedor de acesso à internet (recorrente) limita-se a prestar os serviços de acesso à internet.

Em outro tópico, a recorrente reforça que sobre os serviços de acesso à internet, não há a incidência do ICMS, visto que os serviços de acesso à internet não constituem serviços de comunicação (gênero) ou telecomunicações (espécie), conforme dispõe o artigo 61 e parágrafos da Lei nº 9.472/97, a Lei nº 9.295/96, a Norma 004/95, a Resolução 73/98 dentro outros dispositivos aplicáveis à espécie.

Assevera que os serviços de provimento de acesso à internet não se prestam a promover uma efetiva relação comunicativa, mas sim a acrescentar novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. E para apoiar sua

tese, a autuada recorre e expõe jurisprudências de diversos tribunais sobre o assunto em tela.

Afirma que: “que já existe uma decisão definitiva, transitada em julgada, em que foi declarada a não incidência do ICMS em face dos serviços de acesso à internet, inclusive perante o Estado da Bahia. Sendo esta decisão plenamente aplicável à Recorrente, visto ser a mesma associada à ABRAMULTI. Com isso, é imperioso concluir que o Auto de Infração sob exame, na verdade, está afrontando diretamente ordem judicial, devidamente transitada em julgado, o que reforça a completa anulação da autuação fiscal em conteste.”

Com tais considerações, pugna a Recorrente:

- (i) Seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão, nos termos do Artigo 169 do Decreto Estadual n.º 7.629/99 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, ficando a Recorrida impedida de promover qualquer medida tendente à cobrança destes importes, enquanto perdurar a discussão administrativa sob exame, garantindo-se à Recorrente o direito de emissão de Certidões Negativas de Débito (ou Certidões Positivas com efeitos de Negativa);
- (ii) Ao final, requer a Recorrente seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE o Recurso Voluntário em tela, reformando-se integralmente a decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento do CONSEF, com a consequente improcedência do Lançamento Tributário consubstanciado no Auto de Infração n.º 443274.0003/16-5, sendo extinto o crédito tributário pleiteado pela Recorrida (principal e acessórios), arquivando-se o procedimento fiscal instaurado;

Requer que todas as publicações do recurso ora analisado, e o processo administrativo dele decorrente sejam encaminhados para o endereço da recorrente, conforme endereço acostado no preâmbulo deste recurso, sob pena de nulidade.

Por fim, a recorrente protesta e desde já requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, por mais especiais que sejam, e outras provas que serão requeridas oportunamente, inclusive contraprovas às produzidas pela recorrida.

Na sentada do Julgamento a Conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz declarou-se impedida por ter participado do julgamento a quo.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente visando modificar a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O auto guerreado refere-se à inclusão dos serviços de acesso a internet na base de cálculo do ICMS comunicação.

A recorrente, em sua peça defensiva, reforça que sobre os serviços de acesso à internet, não há a incidência do ICMS, visto que os serviços de acesso à internet não constituem serviços de comunicação (gênero) ou telecomunicações (espécie), conforme dispõe o artigo 61 e parágrafos da Lei nº 9.472/97, a Lei nº 9.295/96, a Norma 004/95, a Resolução 73/98 dentro outros dispositivos aplicáveis à espécie.

Assim entende que, o serviço de acesso à internet é um típico “serviço de valor adicionado”, em que o provedor (recorrente), conectado a uma infraestrutura de telecomunicações própria ou de terceiros (mas com a qual não se confunde), acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, nos termos do Artigo 61, *caput*, da Lei n.º 9.472/97 (LGT).

Neste mesmo sentido, trago à colação, o voto vencido do i. Conselheiro Tiago de Moura Simões, no Auto de Infração de n.º 443274.0002/16-9, ao qual me filio, para fundamentar a minha Decisão:

“A recorrente é empresa optante do simples nacional desde 2009, portanto paga todos os seus tributos embutidos em um único cálculo, nele incluído o imposto estadual cobrado neste lançamento fiscal. A autuada

alega que de janeiro/11 à junho/13 limitou-se a prestar os serviços de acesso à internet (objeto deste lançamento fiscal) o qual entende não ser devido a tributação do ICMS e que somente à partir de julho/13 passou a prestar serviço de comunicação multimídia (concomitantemente com o serviço descrito anteriormente), a este último oferecendo a tributação conforme percentuais estabelecidos na tabela I da Lei Complementar nº 123/06.

Em sua informação fiscal o autuante rechaçou as alegações da recorrente, ao entender que para acesso e fruição dos serviços de comunicação é imprescindível a disponibilização destes serviços (acesso à internet) e consequentemente os valores cobrados ao usuário, independente do título que lhes seja atribuído ou da forma como lhes sejam exigidos, integram o valor do serviço e desta forma, de acordo com o ordenamento jurídico, são tributados pelo ICMS.

Ou seja, aqui não se discute se o sujeito passivo prestou serviço de acesso à internet (SCI) ou de comunicação multimídia (SCM). Até porque, a recorrente não negou os fatos, só se contrapôs ao lançamento de ofício alegando que os serviços de acesso à internet (SCI) não se configuram como serviços de telecomunicação, não estando no âmbito, portanto, da incidência do ICMS.

Resta claro então que toda celeuma desta peça reside na questão de o serviço de acesso à internet ser considerado uma atividade meio, também conhecido como “serviços de valor adicionado” e que não se confunde com o serviço de telecomunicação ou que se trata em verdade da própria atividade fim do serviço de comunicação, sendo, portanto, tributado pelo imposto estadual. Assim é preciso primeiro entender a diferença de serviço de acesso à internet (SCI) e de serviço de comunicação multimídia (SCM).

No Portal da Anatel, abaixo reproduzido, constam várias perguntas e respostas que ajudam à esclarecer os conceitos e as diferenças entre os dois tipos de serviços prestados pelo sujeito passivo:
<http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalPaginaEspecial.do?codItemCanal=1266>.

Nel, podemos constatar no tópico 3, que Serviço de Conexão à Internet (SCI), é o nome genérico que designa o serviço de valor adicionado que possibilita o acesso à internet a usuários e provedores de serviços de informações e que o provimento do SCI não depende de concessão, permissão ou autorização da Anatel, definição esta dada pela Norma do Ministério das Comunicações, nº 04 de 31/05/1995.

Os serviços de valor adicionado prestados pelas empresas de telefonia e informática são novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação da informação e sua previsão está no artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/97) e não constitui serviço de telecomunicação, conforme podemos interpretar no texto abaixo reproduzido:

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)

De acordo com o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS não incide sobre “comunicação”, mas sim sobre a prestação onerosa de serviços relativos à comunicação:

Art. 12.

(...)

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

No âmbito judicial, a discussão principal está em saber quando as empresas executam ou não serviços de telecomunicação, passíveis da incidência de ICMS.

Importante debate ocorreu em maio de 2005, quando, a Primeira Turma decidiu que não caberia ICMS sobre as receitas decorrentes exclusivamente da prestação de serviço de acesso à internet (EREsp - PR 456.650). Em dezembro de 2006, foi editada a Súmula 334, fixando jurisprudência com o enunciado de que “o ICMS não incide no serviço dos provedores de Internet”.

Súmula 334 - O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. (Súmula 334, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2006, DJ 14/02/2007 p. 246).

O E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, também afastou a incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, pois estes não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, conforme se observa da ementa abaixo:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. COMUNICAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS ADICIONAIS E ACESSÓRIOS, PREPARATÓRIOS OU INTERMEDIÁRIOS, POSTO QUE NÃO SE CONFUNDEM COM O SERVIÇO DE COMUNICAÇÕES. PRECEDENTES DO STJ. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.”

É o que também ensinam famosos juristas brasileiros, como por exemplo Sacha Calmon, que entende “que os serviços de acesso à internet se incluem no conceito de SVA, não se confundindo com o serviço de comunicação em si (prestado pelo detentor da infra-estrutura para tanto – o provedor de backbone) ” em COËLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na Internet, Barros Carvalho ao “afirmar que o provedor de acesso à Internet apenas agrega a um serviço de telecomunicações preexistente “mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações” em CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet e Soares de Melo que “assevera que o provedor de acesso à Internet não é contribuinte do ICMS, pois em sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet (prova disso é que sem a infra-estrutura de telecomunicações o provedor de acesso não consegue ultimar nenhuma relação comunicativa)” em MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet.

No mais, a recorrente colacionou aos autos os documentos de cobrança emitidos contra os seus clientes. Trata-se de notas fiscais de prestação de serviço (série A), de competência do município, bem como notas de débito, ambas com a descrição da prestação de “serviço de acesso à internet”, como também anexou os contratos firmados com as empresas que efetivamente prestavam os serviços de comunicação multimídia.

Portanto, não há aqui que se falar em valor devido a título de ICMS, ainda que a empresa seja optante do Simples Nacional, haja vista que a origem/natureza da obrigação exigida está relacionada à receita auferida pela autuada sobre a cobrança de serviço que dá o suporte ao serviço de telecomunicação, porém com o qual não se confunde. Trata-se de serviço preparatório ou de facilidade, sobre o qual resta claro que não incide o tributo em questão.

Ante o exposto, entendo que merece reforma a Decisão recorrida, haja vista que, de acordo com a LC nº 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 de valor adicionado, entre os quais está o de acesso à internet.

No que tange ao Mandado de Segurança impetrado pela ABRIMULTI - Associação Brasileira dos Provedores de Internet e Operadoras de Comunicação de Dados Multimídia, que teve concedida a segurança pleiteada, cuja cópia foi apensada desde a sua impugnação, entendo que, apesar de se referir da mesma matéria objeto da autuação, o autuado apenas alegou ser associado, no entanto não carreou aos autos qualquer comprovação de sua assertiva. Logo, por se constituir de mera alegação não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Saliento que inexiste qualquer óbice a que as intimações também sejam encaminhadas ao endereço do defendant constante no preâmbulo da defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do art. 108, do RPAF-BA/99.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”

Cabe ressaltar que, ainda que fosse considerado serviço, seria um serviço adicional, sobre o qual não incide o ICMS Comunicação. 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 adicionais se encaixam, 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. Conseqüentemente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

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

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

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

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

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

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

14. Agravo Regimental desprovido.

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

05/05/2008) (grifamos)

Com relação ao Mandado de Segurança impetrado pela ABRIMULTI - Associação Brasileira dos Provedores de Internet e Operadoras de Comunicação de Dados Multimídia - que teve concedida a segurança pleiteada, cuja cópia foi apensada desde a sua impugnação, entendo que, apesar de se referir da mesma matéria objeto da autuação, o autuado apenas alegou ser associado, no entanto não carreou aos autos qualquer comprovação de sua assertiva. Logo, por se constituir de mera alegação não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Saliento que inexiste qualquer óbice a que as intimações também sejam encaminhadas ao endereço do defendant constante no preâmbulo da defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do art. 108, do RPAF-BA/99.

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 Convênio ICMS 69/98 e que, portanto, deve ser reconhecida a não incidência do ICMS Comunicação sobre os serviços adicionais.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue.

Quero destacar, inicialmente, que os serviços de valor adicionado, diferentemente do que afirma o relator, não possuem uma identidade em si, senão pelo fato de que são prestados a partir da plataforma de telecomunicações pré-existente. Não se pode, assim, querer generalizar o tratamento jurídico-tributário dado a essas prestações, já que envolvem situações absolutamente distintas, podendo, ou não, constituir-se em prestação de serviço de comunicação, a depender do caso concreto.

É importante frisar que tais serviços não são, sequer, limitados taxativamente, a partir de um rol previamente dado, pois se referem a prestações “novas”, boa parte delas envidadas de forma inédita, até então, que surgem (da mesma forma que desaparecem) em função da dinâmica da tecnologia setorial.

Imaginem, portanto, a partir desse contexto, que consequências teria concluir, de forma generalizada, que os serviços de valor adicionado não se constituem em fato gerador do ICMS. Teríamos uma “porta aberta” para o surgimento de novos serviços, sem a ocorrência de qualquer tributação, para situações inéditas, cuja descrição poderia coincidir com uma autêntica prestação de serviços de comunicações.

A decisão precisa, portanto, considerar o caso concreto e a natureza e peculiaridade de cada serviço existente, bem como dos novos que são criados a cada dia.

Ademais, a alínea “a” do Inciso II do § 1º do art. 13 da LC 87/96 prevê que todas as importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário devem ser oferecidas à base de cálculo, nos termos a seguir:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V 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;

...”

Assim, não vejo como, à luz da legislação posta, seja possível prestar um serviço de valor adicionado, cobrando do destinatário, conjuntamente á cobrança pelo serviço de telecomunicações, e entender que se encontra fora do campo de incidência do imposto.

Ademais, a situação dos autos não tem relação com os serviços de valor adicionado, com a dimensão conceitual que lhe atribuiu a o art. 61 da Lei 9.472/97, pois o serviço autuado não foi prestado por uma companhia telefônica, mas por outra empresa que fez uso de um canal backbone (tronco principal de rede) para dar acesso (a terceiros) à internet. Não se trata, portanto, de uma facilidade criada por quem já cobra pelo serviço de telecomunicação.

Filio-me, nesse sentido, ao Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado, nos autos do Processo nº PGE 2015.177296-0, excluindo-se da incidência do ICMS apenas os seguintes serviços conexos ao de comunicação, prestados por meio da telefonia móvel: a) troca de titularidade de aparelho celular; b) conta detalhada; c) troca de aparelho; d) troca de número; e) mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; t) troca de área de registro; g) troca de plano de serviço; h) bloqueio de DDD e DDI; i) habilitação; e j) religação.

Tal entendimento se encontra consagrado no Incidente de Uniformização nº O2016.164780-0, editado pela PGE/PROFIS, divulgado em 22/11/2016 mediante Oficio GabIPROFIS/PGE nº O42/2016.

Como o presente lançamento não diz respeito a cobrança de qualquer dos itens acima listados, não vejo como acolher o presente recurso.

Do exposto, conheço e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **443274.0003/16-5**, lavrado contra **MEGA TELECOMUNICAÇÕES LTDA. – ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.797,38**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35, da Lei Complementar nº 123/06, art. 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Juliana dos Santos da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de Junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS