



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4096546-6	2017	4096546-6	QUARTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROBERTO BIAVA JUNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ROBERTO BIAVA JUNIOR

Ementa:

ICMS – DEIXAR DE PAGAR O ICMS POR EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO (NFSC) relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas – DA ANÁLISE DA PARTE FÁTICA DO SERVIÇO "SKY ON LINE" QUE SE CARACTERIZA COMO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS – DA ANÁLISE DA PARTE DE DIREITO DO QUE O SERVIÇO "SKY ON LINE" É SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS – DA ANÁLISE DO SUBITEM 1.09 DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 – DISTRIBUIÇÃO DE CONTEÚDOS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE ACESSO CONDICIONADO SUJEITA AO ICMS, INDEPENDENTEMENTE DO PRODUTO "SKY ON LINE" OTT SER OFERECIDO JUNTO COM O PACOTE DA TV POR ASSINATURA OU DE FORMA AVULSA – DETERMINAÇÃO LEGAL PARA QUE SEJA UTILIZADA PARA ATUALIZAÇÃO DO VALOR BÁSICO DA MULTA A MESMA TAXA PREVISTA PARA O CÁLCULO DOS JUROS DE MORA – IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OS JUROS IMPUTADOS – JUROS QUE OBSERVAM À ESTRITA LEGALIDADE –RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO, DE MODO A SE MANTER O AIIM EXORDIAL.

Relatório e Voto:
RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Ordinário (fls. 139662/139683), interposto pelo autuado, contra decisão de primeira instância (fls. 139648/139658) que julgou procedente o AIIM inicial, com a seguinte acusação:

"- **INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO:**

1. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 23.340.531,21 (vinte e três milhões, trezentos e quarenta mil, QUINHENTOS e trinta e um reais e vinte e um centavos) por emissão de Notas Fiscais de Serviço de Comunicação (NFSC), no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrativos anexos, relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas. O imposto ora exigido foi calculado pela aplicação da alíquota de 25% (artigo 55, inciso I, do RICMS/00) sobre os itens "CONTEÚDO DIGITAL" das notas fiscais de serviço de comunicação, estando todos relacionados nos demonstrativos. Os demonstrativos que acompanham o auto de infração foram elaborados a partir das informações contidas nas segundas-vias eletrônicas das notas fiscais emitidas no período (arquivos Portaria CAT 79/2003). O Termo Circunstanciado da Ação Fiscal apresenta os pormenores da infração, que se comprova pelos documentos juntados.

INFRINGÊNCIA: Arts. 58, arts. 87, arts. 175, inc. XI, art. 250, §2º, do RICMS (Dec. 45.490/00), c/c artigo 5º da Portaria CAT 79/03.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89"

1.1 No Termo Circunstanciado da Ação Fiscal o Fiscal autuante também apresenta alguns pormenores relevantes da infração, bem como suas justificativas para a tributação pelo ICMS:

- A infração é resultante dos procedimentos de fiscalização estabelecidos pela Diretoria Executiva da Administração Tributária – DEAT, através da Supervisão de Fiscalização Especialista em Comunicações e Energia – SFCE, que determinou a realização dos trabalhos através da Ordem de Serviço Fiscal – OSF, nº 05.011362/16-4, a qual tinha por objeto a verificação das prestações de serviços de comunicação realizadas pelo contribuinte e que tivessem sido equivocadamente consideradas prestações "isentas" ou "não tributadas".
- O sujeito passivo é a SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA, I.E. 114.454.231.119, na condição de incorporadora da SKY BRASIL SERVICOS LTDA, I.E. 113.905.179.112. SKY BRASIL SERVICOS LTDA foi incorporada pela SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA, a partir de 01/02/2017, conforme revelam consultas ao CADESP. A presente ação fiscal analisou as operações referentes à SKY BRASIL SERVICOS LTDA, doravante denominado Sky, localizada no município de São Paulo, e que tinha como principal atividade econômica cadastrada a operação de televisão por assinatura via satélite, CNAE 61.43-4/00. O Ato n.º 3.504, de 25 de junho de 2012 da ANATEL outorgou a exploração do Serviço de Acesso Condicionado à Sky. Com efeito, com a incorporação da Sky, o contribuinte SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA assume a condição de responsável, na forma do artigo 12, inciso III, do RICMS.
- O contribuinte Sky presta serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite Direct-To-Home (DTH), assim como a transmissão de pacotes e conteúdos, sobre a infraestrutura da Internet. Essa última modalidade de prestação de serviço transmite conteúdo utilizando as camadas de hardware e software hospedadas em servidores, roteadores e outros dispositivos que compõem a Internet, sendo considerada como Over The Top (OTT).
- A Lei 12.485/2011 definiu o Serviço de Acesso Condicionado – SeAC como "serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de programação de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer". O SeAC unificou as regras para serviços semelhantes, que eram diferenciados por tecnologia. Dessa forma, as empresas que possuíam outorgas de TVC, MMDS, DTH e TVA puderam solicitar a adaptação das outorgas para o SeAC. A Sky Brasil Serviços Ltda. é detentora da autorização para prestação Serviço de Acesso Condicionado – SeAC, por meio do Ato n.º 3.504, de 25 de junho de 2012, publicado no DOU de 02 de julho de 2012.
- O contribuinte presta serviço de TV por assinatura, considerado um serviço de telecomunicações de acordo com a legislação em vigor, sendo contribuinte de ICMS em relação aos respectivos serviços e atividades relacionados. Além disso, transmite vídeos por demanda sobre a infraestrutura da internet (Modalidade Over the Top) consistente na transmissão de pacotes de dados, que representam vídeos codificados, tendo como receptores vários tipos de dispositivos, utilizados pelo usuário para decodificar e apresentar o seu conteúdo. A disponibilização e transmissão de conteúdo é parte essencial do serviço de comunicação, adquirida por assinantes através de vídeo ou programação, se tratando de prestação onerosa de serviço de comunicação e, portanto, tributada pelo ICMS.
- A disponibilização e transmissão de conteúdo é parte essencial do serviço de comunicação, adquirida por assinantes através de vídeo ou programação, sendo, portanto, considerada como prestação onerosa de serviço de comunicação, tributada pelo ICMS. Ademais, o serviço de comunicação é uma prestação única, inaceitável seu fracionamento para fins tributários. Esse é o entendimento do artigo 60 da Lei Geral das Telecomunicações (LGT), Lei 9.472/1997, ao determinar que o serviço de telecomunicações, espécie de serviço de comunicação, é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.
- Para que haja a prestação do serviço de comunicação é indispensável a disponibilização de toda a infraestrutura necessária sem o qual o serviço de comunicação, a transmissão de mensagens à distância, entre transmissor e receptor, não ocorre. Não há diferença no conteúdo recebido, quando se utiliza como meio um satélite DTH ou a infraestrutura da Internet. Dessa maneira, independentemente do meio utilizado para prestação do serviço de comunicação, sobre ambas as modalidades incide o ICMS, conforme determina o artigo 2º da LC 87/96, que institui o ICMS. A incidência do imposto recai sobre qualquer modalidade do serviço, respeitadas as condições da onerosidade e de ser de comunicação.
- O serviço Sky Online transmite vídeos por demanda (Video on Demand - VoD) sobre a infraestrutura da Internet, modalidade Over the Top (OTT) de comunicação, e permite ao assinante do serviço assisti-los através de equipamentos móveis capazes de garantir acesso ao Sky Online, podendo incluir PCs, notebooks, celulares, tablets, videogames e televisores com acesso a Internet, conforme contrato Sky Online e página na Internet. A disponibilização e transmissão de programações audiovisuais e vídeos avulsos por meio do seu site na Internet, considerada como Video on Demand - VoD, Over The Top - OTT, ocorre tanto na submodalidade de assinatura (Subscription Video on Demand - SVoD), para os usuários assinantes do Clube Sky Online, em relação a alguns vídeos, quanto na submodalidade de aluguel de vídeo (Transaction Video on Demand - TVoD), para os demais vídeos. A Sky fornece o serviço para o usuário mensal, que contrata o conteúdo por períodos mensais, mediante pagamento de uma mensalidade e para o usuário eventual, que contrata o conteúdo pontualmente, mediante pagamento único por contratação.
- O serviço Sky Online é considerado distinto do serviço de TV por assinatura via satélite DTH prestado pela Sky apenas por utilizar meio de comunicação distinto. Quanto à natureza da prestação do serviço de comunicação, essa existe de qualquer modo quando a distribuidora Sky realiza a transmissão do conteúdo disponibilizado pelas produtoras para os seus usuários, seja por meio de um satélite DTH, seja por meio da infraestrutura que forma a Internet (transmissão Over the Top -OTT). Nesse sentido, dado um conteúdo que esteja disponível em ambos os meios, não há diferença no conteúdo recebido, quando se utiliza como meio um satélite DTH ou a infraestrutura da Internet.
- No Sky Online a comunicação efetivamente ocorre quando o usuário assiste aos conteúdos disponibilizados. Na definição da comunicação, as produtoras dos conteúdos são os transmissores das mensagens em primeira instância, a distribuidora Sky é a retransmissora que presta o serviço de comunicação, os usuários são os receptores das mensagens, e as mensagens são os conteúdos apresentados por demanda. A distribuidora Sky presta serviço de comunicação ao disponibilizar um endereço na Internet (URL), para a escolha e a transmissão de vídeos, e um software para recepção dos vídeos. Ela subcontrata serviços de nuvem computacional, que são basicamente de armazenamento, processamento e de conexão com a Internet, para finalizar essa comunicação ponto-a-ponto iniciada por seus meios (software e ponto de acesso). O contrato de comunicação envolve a distribuidora Sky e seus usuários, em que a primeira deve disponibilizar e transmitir os vídeos e programas das produtoras, e os últimos, pagarem por essa prestação de serviço de comunicação, onerosa, portanto. Desse modo, o responsável por prover esse serviço de comunicação, em última instância, e também por receber pelo resultado desse serviço, é a distribuidora, materializada na Sky.
- O item 1.09 trata da "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet". A parte final do dispositivo, no entanto, estabelece "exceto a

- distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS". Com a nova classificação de serviços obtida a partir da Lei nº 12.485 de 12 de setembro de 2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado (SeAC), o contribuinte passou a ser classificado como distribuidor na prestação do serviço de comunicação audiovisual de acesso condicionado (TV por assinatura), definição essa que independe do meio utilizado na comunicação.
- l) Em relação à base de cálculo do ICMS devido e não pago para o estado de São Paulo, quando a prestação do serviço envolve localidades situadas em diferentes unidades da Federação, o imposto é devido, em partes iguais, para as unidades da Federação envolvidas a prestação, e deve ser recolhido em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), conforme Convênios ICMS 52 e 53/05. Já quando a prestação do serviço envolve apenas o estado de São Paulo, o imposto é devido integralmente para este estado.
- m) Analisando-se os arquivos referentes às segundas-vias eletrônicas das notas fiscais de serviços de comunicação emitidas pelo contribuinte no período (Portaria CAT 79/03), especificamente os itens dessas notas fiscais, verificou-se a não tributação do Serviço Sky Online – "CONTEÚDO DIGITAL". O ICMS devido foi calculado nos demonstrativos anexos. Na coluna "Cálculo do Fisco", foi aplicada a alíquota de 25% (artigo 55, inciso I, do RICMS/00) sobre os itens das notas fiscais de serviço de comunicação. Quanto à base de cálculo, quando a prestação do serviço envolveu apenas o estado de São Paulo, o imposto foi cobrado integralmente para este estado, quando a prestação envolveu destinatário localizado em outra unidade da Federação, o imposto cobrado foi de 50% sobre o valor da prestação (Convênios ICMS 52 e 53/05).
- n) A acusação formulada é falta de pagamento do ICMS, por emissão de Notas Fiscais de Serviço de Comunicação, relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas.
- 1.2 A Fiscal autuante para embasar a acusação fiscal instruiu o Auto de Infração com os seguintes documentos: Demonstrativo do Débito Fiscal – fls. 03/04; Relatório circunstanciado – fls. 05/14; Demonstrativos conteúdo digital mês a mês de janeiro/2013 a dezembro/2014 – fls. 15/139229; Resumo mensal SKY ONLINE conteúdo digital – fls. 139230; Notificação para prestação de informações e entrega de documentos fiscais – fls. 139231/139234; Resposta da contribuinte à notificação – fls. 139235/139237; Contrato padrão – fls. 139238/139256; Contrato SKY ONLINE – fls. 139257/139271; Relatório de faturamento 2013 – fls. 139272/139283; Relatório de faturamento 2014 – fls. 139284/139295; Arquivos Portaria CAT 79 – fls. 139296/139306; Arquivos EFD – fls. 139307/139361; Ordem de serviço fiscal – fls. 139362/139363; Protocolo de recebimento de arquivos eletrônicos – fls. 139364/139367; Consulta cadastral – Cadesp – Sucédida – fls. 139368/139369; Consulta cadastral – Cadesp – Sucessora – fls. 139370; Consulta cadastral – Jucesp – Sucédida – fls. 139371/139444; Consulta cadastral – Jucesp – Sucessora – fls. 139445/139509.

2. Basicamente a decisão de primeira instância (fls. 139648/139658) julgou totalmente procedente o AIIM inicial, com os seguintes fundamentos:

a) o cerne da questão refere-se ao fato do contribuinte ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Comunicação – NFSC, nas quais constam prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas. A fiscalização apurou que as prestações onerosas são relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top). Dessa forma, reclama-se o pagamento de ICMS, pela alíquota de 25%, em se tratando de "usuários" do Estado de São Paulo, para os demais "usuários" de outras Unidades da Federação reduziu-se a base de cálculo em 50% (Comunicado CAT – 108/2000), conforme Demonstrativo – Conteúdo Digital (fls. 15 a 139.229) e Demonstrativo – Resumo Mensal – SKY Online – Conteúdo Digital (fls. 139230).

b) O autuado apresenta contrato em que objeto deste seria o licenciamento pela Sky ao usuário de conteúdos, mediante uma das modalidades descritas. As modalidades são compra, aluguel e clube Sky online. Assim, por ser a SKY Brasil Serviços Ltda. detentora da autorização para prestação Serviço de Acesso Condicionado – SeAC, por meio do Ato nº 3.504, de 25/06/2012 (Anatel), o serviço de transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), de acordo com a Lei nº 12.485, de 12/09/2011, que dispõe sobre a comunicação de acesso condicionado, para efeito da referida Lei, seria considerado Comunicação Audiovisual de Acesso Condicionado (complexo de atividades que permitiria à emissão, transmissão e recepção, por meios eletrônicos quaisquer, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes - artigo 2º, inciso VI, da Lei nº 12.485/11).

c) No caso em discussão, dentre a atividade exercida pelo contribuinte, serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite Direc-To-Home (DTH), considerou como transmissão de pacotes e conteúdos, sobre a infraestrutura da Internet, pressuposto do fato jurídico do ICMS. Como o "serviço de distribuição" seria considerado uma das atividades da comunicação audiovisual de acesso condicionado, resta evidente a vinculação deste serviço aos dispositivos da Lei nº 12.485/2011. Valeria observar que, a empresa que atua na atividade de distribuição é considerada distribuidora independentemente do objeto ou da sua razão social (§ 2º do artigo 4º da Lei 12.485/2011).

d) O imposto ora exigido no presente AIIM referir-se-ia ao acesso dos usuários aos vídeos que não constam no pacote contratado e que são ofertados aos usuários interessados mediante cobrança extra no documento fiscal referente aos demais serviços contratados, caso o usuário venha a assistir algum dos vídeos. Entender-se-ia, portanto, que os conteúdos oferecidos pelo autuado não seriam serviços de valor adicionado. No conceito da legislação o serviço de valor adicionado seria uma atividade que acrescenta novas utilidades a um serviço de telecomunicação, e dentre esses o mais conhecido é o serviço prestado pelos provedores, bem como também as contas de email e o armazenamento de dados na nuvem.

e) Quando se atribui a um serviço de telecomunicações uma atividade que se classifica como serviço de valor adicionado, esta prestação de serviço envolveria uma obrigação de fazer, uma parte se obrigaria realizar algo, ou seja, prestar um serviço mediante o pagamento de uma contraprestação. Diferentemente, da prestação do serviço de comunicação para a qual incide o ICMS em que ocorre uma comunicação entre dois sujeitos, mediante uma prestação onerosa de serviços. No vertente caso, o autuado, segundo seu contrato, disponibilizaria conteúdos do site (sítio da internet de propriedade da Sky acessível pelo endereço www.skyonline.com.br) o que seria uma concessão da licença limitada não se caracterizando numa obrigação de fazer.

f) O autuado ao conceder o acesso ao conteúdo seja pela internet ou outro meio, entrega conteúdo ao usuário exclusivamente assinante, assim realizaria por meio de emissão, transmissão e recepção de imagens, com ou sem sons. Esta sua atividade enquadrar-se-ia no fato jurídico do ICMS que é ocorrência da comunicação, devido sua efetiva concretização da comunicação entre contratantes. A disponibilização de filmes, séries e vídeos por demanda pela internet não alteraria as características da prestação de serviço de comunicação, descrita no artigo 60 da Lei nº 9.472/97.

g) O contribuinte alegaria que o serviço over the top (OTT) seria armazenamento e disponibilização de conteúdo áudio visual em um site, cabendo ao usuário à contratação do serviço de comunicação de internet. Pois sua atividade seria armazenar e disponibilizar conteúdo. Esta separação de que para haver a comunicação o serviço de internet teria que ser de responsabilidade do usuário não afastaria a incidência do ICMS, vez que a transmissão utiliza-se apenas a rede de internet, a qual é realizada pelo autuado.

h) Em relação ao argumento do autuado de que a tributação do serviço over-the-top passou a ser tributado a partir da edição da Lei Complementar nº 157/2016, não podendo ser aplicada para fatos geradores aqui discutidos, entendeu ser este argumento equivocado. O serviço prestado pelo autuado estaria contemplado na Lei nº 12.485/2011, e não se classificaria como obrigação de fazer, ou seja, prestação de serviço, e seria sim uma cessão de direitos, uma obrigação de dar.

i) De acordo com a legislação aplicável para o presente caso, restaria evidenciada a incidência do ICMS, sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, nos termos dos artigos 1º, inciso III e 2º, inciso XII, da Lei nº 6.374/89, oriunda do Poder Tributante do Estado de São Paulo, na competência que lhe foi outorgada pela norma do dispositivo constitucional, artigo 155, inciso II, da Constituição Federal – CF.

j) a atualização do valor da multa prevista pelo artigo 85, da Lei nº 6.374/89, encontrar-se-ia autorizada pelo § 9º do referido artigo e pela lei. Para cálculo deste valor básico atualizado, a Lei nº 6.374/89 determina a observância do disposto no seu artigo 96, o qual trata de juros sobre imposto e sobre multa.. O artigo 96 por meio de seu § 3º autoriza e permite expressamente que o regulamento discipline a fixação de juros em mais de um momento sobre a multa cobrada em AIIM. A atualização da multa no presente caso seguiu a legislação anterior a Lei nº 16.497/2017, devido o prescrito no artigo 7º, do Decreto nº 62.761/2017, que determina a atualização da multa pela Taxa SELIC, somente a partir de 01/11/2017.

k) a multa aplicada decorreria de previsão legal, seu cálculo encontra-se de acordo com a dosagem e graduação estabelecida pela legislação, não restando caracterizadas as justificativas apresentadas pelo contribuinte para o seu cancelamento, uma vez que a infração praticada é de responsabilidade do autuado, pois este praticou exatamente a conduta de deixar de pagar o ICMS em prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas.

3. A autuada apresentou Recurso Ordinário (fls. 139662/139683) pedindo a anulação do AIIM, apresentando em suma a seguinte argumentação:

I – Quanto aos fatos, entende que:

a) Além do SeAC, a Recorrente oferece aos seus usuários serviços de valor adicionado consistentes na disponibilização de conteúdo digital acessado exclusivamente pela internet (serviço over-the-top), o denominado Sky Online (registrado pela Recorrente como "CONTEÚDO DIGITAL"). Uma vez que tal serviço é estranho ao serviço de comunicação, a Recorrente não oferece à tributação do ICMS os valores recebidos a tal título.

b) Com o advento da Lei nº 12.485/2011, serviços semelhantes como TVC, MMSD, DTH e TVA1 passaram a se sujeitar a uma regulamentação única, aplicável ao Serviço Audiovisual de Acesso Condicionado (SeAC), que restou definido no art. 2º, XXIII, do mencionado diploma legal. Diante da referida legislação, a Recorrente passou a ser detentora de autorização para prestação do SeAC, especificamente para exploração do serviço de DTH (serviço esse que sempre prestou), conforme disposto no Ato ANATEL nº 3.5042 (fls. 139.568-139.570). Os serviços de DTH consistem essencialmente na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para isto (antenas, receivers, decodificadores e outros equipamentos correlatos).

c) O serviço SKY ONLINE consistiria na disponibilização de filmes, séries e vídeos por demanda através da internet (serviço conhecido como over-the-top); e nesse caso haveria mera disponibilização do conteúdo audiovisual e o usuário seria obrigado a se valer de uma prestadora de serviço de comunicação que lhe garanta acesso à internet. Assim, diferentemente dos serviços de DTH que a Recorrente efetivamente distribui o sinal recepcionado pelo usuário, nos serviços OTT o que ocorre é a mera disponibilização do conteúdo audiovisual. Como o conteúdo é apenas disponibilizado no serviço OTT, o usuário, para acessar tal conteúdo, é obrigado a se valer de uma prestadora de serviço de comunicação que lhe garanta acesso à internet.

d) Assim, o acesso ao serviço se daria apenas pela internet; sendo que não seria possível acessar o serviço por controle remoto SKY e conversor. Por sua vez, o conteúdo adicional disponibilizado ao contribuinte via controle remoto, como aluguel de filmes ou aquisição de pay-per-view, seria tributado como serviço de comunicação.

e) O acesso ao serviço seria por meio de pagamento de mensalidade, havendo a possibilidade de aluguel de determinados conteúdos e compra de conteúdos por meio de download permanente. A forma de acesso e disponibilização do SKY ONLINE seria a mesma da Netflix, Amazon Prime Vídeo e outras.

f) O serviço prestado consistiria em Serviço de Valor Adicionado que não se confundiria com o serviço de comunicação e, embora seja necessária a utilização da rede de telecomunicações, o serviço seria autônomo, nos termos do artigo 61 da Lei Geral das Telecomunicações. O serviço SKY Online é um típico serviço de valor adicionado, que depende de um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte; o que se objetiva com o serviço de valor adicionado não é a comunicação em si, mas sim outra utilidade cuja fruição só é possível através da rede de telecomunicação; no caso, só se acessa o SKY Online (SVA) através da internet (serviço de telecomunicação).

g) O serviço over-the-top não exigiria licença da ANATEL para ser prestado uma vez que o serviço de comunicação propriamente dito seria prestado por quem garante o acesso à internet. Diferentemente do SeAC, o OTT não exige qualquer licença da ANATEL, uma vez que o serviço de comunicação propriamente dito é prestado por quem garante o acesso à internet, o que só evidencia o caráter de serviço de valor adicionado do SKY Online.

h) a natureza dos serviços DTH e OTT é absolutamente distinta; no primeiro (DTH), a Recorrente que fica a cargo de prestar o serviço de comunicação, viabilizando através da sua tecnologia satelital (na qualidade de retransmissora) que os usuários recebam o conteúdo audiovisual; ou seja, a transmissão do conteúdo é provida pela Recorrente, sendo que toda relação jurídica é exclusivamente entre a Recorrente e seus usuários; no segundo tipo de serviço (OTT), a Recorrente apenas armazena e disponibiliza conteúdo audiovisual em um site, cabendo ao usuário e cliente da Recorrente que contrate o serviço de comunicação de internet para tornar viável o acesso e a transmissão de dados.

i) a Fiscalização pretende tributar a disponibilização de conteúdo pela internet, que em nada se assemelha com qualquer tipo de serviço de comunicação; de fato a disponibilização do conteúdo via internet não se enquadra em nenhuma modalidade de serviço de telecomunicação, nem mesmo na modalidade de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) prevista na Resolução Anatel nº 614/13.

j) a interpretação dada pela Fiscalização à exceção constante no item 1.09 da Lei Complementar 116/2003 é completamente equivocada e fere de uma só vez os princípios da isonomia, da equidade e da livre concorrência; é evidente que, quando o legislador exceção "a distribuição de conteúdos das prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado", que continuaria sujeita ao ICMS, pretendeu justamente esclarecer a manutenção da incidência do ICMS sobre a disponibilização de conteúdo na forma de SeAC.

k) mesmo que admitíssemos esta equivocada interpretação, a tributação do serviço over-the-top só foi inserida no nosso ordenamento quando da edição da Lei Complementar nº 157/2016, não podendo ser aplicado tal entendimento para fatos geradores pretéritos (2013 e 2014 são objeto da atuação), sob pena de infração ao princípio da irretroatividade.

II – Quanto à tributação dos serviços de comunicação e dos serviços over-the-top que entende ser de valor adicionado, afirma que:

f) O serviço de comunicação pressuporia que uma terceira pessoa (prestador do serviço) proveja os meios de comunicação entre duas pessoas, e não se confundiria com os serviços de valor adicionado.

g) Assim, a atividade tributável pelo ICMS - Comunicação é a atividade de viabilizar, por qualquer meio, a comunicação, a atividade de "transportar" a mensagem de um ponto a outro, do emissor ao receptor. A Recorrente seria distribuidora de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite (DTH) e recolheria o ICMS sobre a prestação desse serviço.

h) No caso do SKY ONLINE não haveria provimento de serviço de comunicação, uma vez que a Recorrente não realizaria o transporte de dados e informações e não haveria no serviço prestado pela Recorrente a emissão, recepção, geração, ampliação, repetição ou qualquer forma de transporte de dados ou comunicação.

i) O serviço consistiria em cessão temporária ou definitiva de obra audiovisual que poderia ser acessada pelo usuário de qualquer lugar, bastando uma conexão à internet prestada por terceiros. O SKY Online consiste unicamente na cessão temporária ou definitiva de obra audiovisual, que pode ser acessada pelo usuário de qualquer lugar, bastando uma conexão à internet (prestada por terceiros e que não é objeto desta atuação). Ou seja, o usuário deve dispor de uma conexão à internet para que assista ao conteúdo disponibilizado por streaming.

j) O serviço consistiria em mera disponibilização de conteúdo. O serviço de valor adicionado seria serviço autônomo que utiliza a rede de comunicação fornecida por terceiros. Seria ainda mais evidente a diferença dos serviços over-the-top e do serviço de acesso condicionado (SeAC) prestado pela Recorrente e tributado pelo ICMS. Justamente por tais características, o SKY Online é classificado como serviço over-the-top (já que envolve a disponibilização de conteúdos via internet como uma atividade isolada, segregada da prestação de serviços de telecomunicação).

k) Para a prestação do OTT não há necessidade de licença por parte da ANATEL, o que só comprova que tal serviço não se confunde com um serviço de comunicação. Em suma, a regulamentação da ANATEL considera os serviços OTT como sendo serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, da Lei nº 9.472/97.

l) A Recorrente sequer teria autorização da ANATEL para a prestação de serviços SCM. A atividade que a Fiscalização pretende tributar é a disponibilização de conteúdo pela internet, que em nada se assemelha com qualquer tipo de serviço de comunicação, não se enquadrando, em nenhuma hipótese, no formato de comunicação previsto no Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) da Resolução Anatel nº 614/13, ou em qualquer outra modalidade de comunicação. Frise-se que a prestação de serviços de comunicação na modalidade SCM depende de expressa autorização da ANATEL, sendo que a Recorrente sequer detém tal autorização. Conforme mencionado nas razões de fato e no próprio AIIM, a única autorização expedida pela ANATEL que a Recorrente detém é específica para o Serviço de Acesso Condicionado (SeAC).

m) Segundo jurisprudência do STJ seria necessário que houvesse a presença de uma rede de telecomunicações para que haja a incidência do ICMS. E a Súmula STJ 334 teria afastado a incidência do ICMS sobre o serviço de provimento de acesso à internet.

n) A decisão recorrida teria alterado o conceito de comunicação e esbarraria nos artigos 110 e 108, §1º do CTN;

III – Quanto à sua interpretação do item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (inserido pela Lei Complementar 157/2016) e do seu entendimento quanto à observância da isonomia tributária:

o) Como o serviço over-the-top nunca esteve no campo de incidência do ICMS, foi editado o Projeto de Lei (PL) nº 366/13 do Senado Federal, que pretendia a inclusão de item específico na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, prevendo a incidência de ISS sobre a atividade de "disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, excetos nos casos de jornais, livros e periódicos". Com a edição da Lei Complementar 157/2016 o serviço over-the-top teria sido incluído na lista de serviços anexa à Lei Complementar do ISS, dada a sua estrita natureza de serviço de valor adicionado.

p) O entendimento aplicado pela fiscalização sustentando que a Lei Complementar nº 157/2016 só veio a reforçar a incidência do ICMS na modalidade transmissão de vídeo por demanda sobre a infraestrutura da internet (over-the-top), quando realizada pelas empresas que prestam serviço de TV por assinatura, e pela decisão recorrida infringiria o CTN, as regras de interpretação da legislação tributária e uma série de princípios constitucionais.

q) No item 1.09 da Lista de serviços teria sido ressalvado, e mantido sob a incidência do ICMS, os Serviços de Acesso Condicionado. O legislador não teria pretendido, com a exclusão, colocar sob a incidência do ICMS os serviços de valor adicionado prestado por empresa que também preste o Serviço de Acesso Condicionado. Não seria admissível que um mesmo serviço fosse tributado diferentemente em função do prestador. Tributar de forma diferente um mesmo serviço over-the-top simplesmente porque a prestadora também tem outra linha de negócios (SeAC) configura uma clara violação ao princípio constitucional da isonomia, ao princípio da livre concorrência (art. 170, inc. IV da CF) e pela falta de neutralidade tributária concorrencial.

r) Os princípios constitucionais e os princípios gerais do Direito, tais como o da boa-fé, da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, da liberdade de iniciativa, da democracia, da propriedade privada, do Estado Democrático de Direito deveriam nortear a interpretação e aplicação do Direito Tributário.

IV – Quanto aos juros e multa:

s) pede que seja reconhecida a inconstitucionalidade do índice de juros de mora aplicável a este auto de infração. Alega que a taxa de juros aplicada pelo Estado de São Paulo seria inconstitucional e que deveria ser aplicada retroativamente a Lei Estadual 16.497/2017;

t) pede que seja considerada indevida e ilegal a atualização da base de cálculo da multa com juros previamente ao lançamento; alegando que o artigo 96 da Lei 6.374/89 não trataria de correção monetária e este artigo não poderia ser aplicado para atualização da base de cálculo da multa. Que então deveria ser excluída a atualização da base de cálculo da multa. Alega que a atualização do valor básico para o cálculo da multa afrontaria o que o artigo 85 da Lei de ICMS, que dispõe que os valores da base de cálculo da multa sejam atualizados, ou seja, que sejam corrigidos monetariamente. E que, a correção monetária possui natureza muito distinta da natureza dos juros de mora, sendo que aquela teria como função única e exclusiva trazer o poder de compra de determinada quantia a valores presentes pelas variações da inflação e que haveria ausência de índice de correção monetária no artigo 96 da Lei nº 6.374/89.

4. Basicamente o Parecer de Contrarrazões ao Recurso Ordinário da D. Representação Fiscal (fls. 139687/139702) pede a manutenção completa do AIIM inicial e desprovemento do Recurso Ordinário, com os seguintes fundamentos:

I – Quanto aos fatos, entende que:

a) Ao contrário do alegado, entende que o serviço SKY ONLINE não seria serviço oferecido pela Recorrente independentemente do serviço de televisão por assinatura. Ao contrário disso, o SKY ONLINE apenas é prestado a clientes SKY que tenham o pacote de TV por assinatura contratado. Essa informação pode ser verificada no site eletrônico da Recorrente (<https://www.skyonline.com.br/comofunciona> acesso em 09/03/2018). Essa informação também foi confirmada por meio do serviço de atendimento online "chat" da Recorrente, conforme constou da tela do chat (vide fls. 139693-139694). Desta forma entendeu a D. Representação Fiscal que restaria claro que, ainda que seja acessado pela internet, o serviço seria complementar ao serviço de TV por assinatura e totalmente dependente dele; visto que não pode ser contratado individualmente e que no caso de eventual cancelamento do serviço de TV por assinatura o SKY ONLINE também seria encerrado.

b) Ressaltar como ponto importante que o serviço prestado pela Recorrente não seria o mesmo serviço prestado por outras empresas, como a Netflix e a Amazon. Essas empresas prestariam apenas o serviço de disponibilização de conteúdo pela Internet mediante assinatura do serviço, sendo o serviço prestado absolutamente independente da contratação de qualquer outro serviço de comunicação. O mesmo não se verificaria no serviço prestado pela Recorrente, que apenas seria disponibilizado aos clientes do serviço de TV por assinatura, sendo, portanto, parte complementar desse serviço.

c) Ressaltar que a única diferença entre o serviço de TV por assinatura prestado e o serviço SKY ONLINE seria o meio de transmissão, sendo que o primeiro se utiliza de satélite e o último da internet. Entretanto em ambos os casos a essência do serviço prestada é a mesma, a disponibilização de conteúdo ao público assinante. Essa definição se enquadraria perfeitamente na definição de serviço de comunicação constante na Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996 ("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").

II – Quanto à tributação dos serviços de comunicação e dos serviços over-the-top que entende ser de comunicação, entende que:

d) Não mereceria acolhimento a alegação de que o serviço de comunicação pressuporia a disponibilização de meios para a comunicação, pois tal alegação consiste em tentativa da Recorrente de restringir a tributação pelo ICMS aos serviços de telecomunicações, o que não encontraria qualquer amparo legal; já que o fato gerado do ICMS contempla o serviço de comunicação.

e) A alegação de que o serviço consistiria em mera disponibilização de conteúdo não mereceria acolhimento por se tratar de disponibilização de conteúdo mediante assinatura específica e assinatura do serviço de televisão, não podendo ser acatado o argumento de que consistiria em serviço autônomo.

f) Também não mereceria provimento a alegação de que o serviço consistiria em serviço de valor adicionado, pois os serviços de valor adicionado são serviços prestados independentemente de outros serviços de comunicação e que apenas adicionam funções a eles. Não seria o caso do serviço prestado pela Recorrente que, conforme se demonstrou, seria absolutamente dependente do serviço de televisão por assinatura. Além disso, conforme já demonstrado, o serviço em si consiste em serviço de comunicação que se enquadra perfeitamente na definição dada pela Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996.

g) Entende ser inaplicável ao presente caso a Súmula 334 do STJ invocada pela Recorrente ("SÚMULA N. 334. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet"); pois o serviço prestado pela Recorrente e objeto da presente atuação não seria o serviço de provimento de acesso à internet, não sendo possível a aplicação de tal Súmula a outros tipos de serviço. Ressalte-se ainda que na peça Recursal a contribuinte sequer esclarece qual seria, no seu entendimento, a razão para que o entendimento da Súmula 334 fosse estendido ao serviço por ela prestado.

h) Também seria improcedente a alegação de que o fisco teria, na atuação, alterado o conceito de serviço de comunicação e afrontado o disposto nos artigos 110 e 108, §1º do CTN; pois conforme já

foi demonstrado, o serviço prestado pela Recorrente se enquadraria perfeitamente no conceito de comunicação legalmente previsto. Ao contrário do alegado, seria a Recorrente que tenta alterar tais conceitos e restringir o serviço de comunicação ao de telecomunicações, o que não se poderia admitir. Além disso, não haveria que se falar em cobrança de imposto por analogia, visto que a tributação dos serviços de comunicação pelo ICMS encontra-se expressa na legislação.

III – Quanto à sua interpretação do item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (inserido pela Lei Complementar 157/2016) e do seu entendimento quanto à observância da isonomia tributária:

i) As alegações da Recorrente de que o serviço por ela prestado seria tributado pelo ISS conforme item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, adicionado pela Lei Complementar nº 157/2016 não mereceria acolhimento. O item 1.09 da lista anexa à LC 116/03 excluiu expressamente a tributação pelo ISS, para manter a tributação pelo ICMS, dos serviços prestados pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado [“1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)“]. Assim, ao contrário do alegado pela Recorrente, tal exclusão seria absolutamente correta uma vez que, conforme restou demonstrado, esse serviço prestado pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado seria meramente complementar ao serviço “principal”.

j) Que no caso do SKY ONLINE este seria meramente complementar ao serviço de televisão por assinatura prestado sendo que o cliente teria acesso à programação de alguns canais da TV por assinatura, além de filmes e outros conteúdos mediante pagamento. Essas informações também constam do site eletrônico da Recorrente (<https://www.skyonline.com.br/como-funciona-acesso-em-09/03/2018>). Resta nítido evidente que o serviço prestado pela Recorrente seria excluído da tributação pelo ISS por fazer parte do serviço de comunicação por ele prestado e, portanto, estar sujeito à tributação pelo ICMS.

k) Que não haveria qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade na diferenciação da tributação do serviço prestado pelas empresas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado. Essa diferenciação não decorreria de “discriminação” em função do prestador do serviço, mas do fato de que quando prestado por empresa do ramo de Serviço de Acesso Condicionado, a disponibilização de conteúdo sob demanda assume natureza complementar ao serviço de comunicação prestado e com ele se confunde, prevalecendo a tributação pelo ICMS.

IV – Quanto aos juros e multa:

l) As alegações acerca da inconstitucionalidade da taxa de juros aplicada não devem ser conhecidas diante da publicação no Diário Eletrônico de 12/09/2017 da Súmula TIT nº 10/2017 (“Em virtude do disposto no art. 28 da Lei 13.457 de 2009, aplica-se ao montante do imposto e multa, exigidos em auto de infração, a taxa de juros de mora prevista no artigo 96 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989.”). Também não seria possível a aplicação retroativa da Lei 16.497/17 uma vez que seu artigo 7º determina que a Lei apenas entrará em vigor na data da publicação de sua regulamentação.

m) A aplicação da atualização do valor básico da multa estaria prevista no artigo 85, §9º, da Lei 6374/89 (na redação dada pela Lei 13918/09) e para a regulamentação de tal dispositivo o RICMS, no artigo 565, §4º, traz a disciplina a ser adotada para a atualização do valor básico da multa, conforme o que dispõe o parágrafo 9º do artigo 85 da Lei 6.374/89 e regulamentado pelo parágrafo 9º do artigo 527 do RICMS. Assim, há disciplina legal que comanda a atualização do valor básico da multa, fato já até mesmo enfrentado pelo Tribunal de Impostos e Taxas em Recurso Especial, havendo recente decisão unânime na Câmara Superior do TIT no julgamento do AIIM 4.079.860-4 conduzida pelo voto do i. Juiz Relator Dr. Inácio Kazuo Yokoyama pela manutenção desta exigência.

5. Na sessão de 14/Junho/2018 houve sustentação oral pelo patrono da Recorrente, com acompanhamento da Representação Fiscal.

6. É o relato do essencial. Passo ao voto.

VOTO

DA ANÁLISE DA PARTE FÁTICA DO SERVIÇO “SKY ON LINE” QUE SE CARACTERIZA COMO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS.

7. Primeiramente, passo a analisar a matéria de fato do Recurso ordinário. A Recorrente em suma entende que quanto aos fatos, que além do Serviço Audiovisual de Acesso Condicionado SeAC, a Recorrente oferece aos seus usuários serviços de valor adicionado consistentes na disponibilização de conteúdo digital acessado exclusivamente pela internet (serviço over-the-top), o denominado Sky Online (registrado pela Recorrente como “CONTEÚDO DIGITAL”) e que o serviço SKY ONLINE consistiria na disponibilização de filmes, séries e vídeos por demanda através da internet (serviço conhecido como over-the-top); e nesse caso haveria mera disponibilização do conteúdo audiovisual e o usuário seria obrigado a se valer de uma prestadora de serviço de comunicação que lhe garanta acesso à internet. Assim, diferentemente dos serviços de DTH em que a Recorrente efetivamente distribui o sinal recepcionado pelo usuário, nos serviços OTT o que ocorre é a mera disponibilização do conteúdo audiovisual. O serviço prestado consistiria em Serviço de Valor Adicionado que não se confundiria com o serviço de comunicação e, embora seja necessária a utilização da rede de telecomunicações, o serviço seria autônomo, nos termos do artigo 61 da Lei Geral das Telecomunicações. O serviço SKY Online seria em seu entender um típico serviço de valor adicionado, que dependeria de um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte. O serviço over-the-top não exigiria licença da ANATEL para ser prestado uma vez que o serviço de comunicação propriamente dito seria prestado por quem garante o acesso à internet. Basicamente a Recorrente discorda do Fisco pois em seu ver a Fiscalização pretende tributar a disponibilização de conteúdo pela internet, que em nada se assemelharia com qualquer tipo de serviço de comunicação; e de fato a disponibilização do conteúdo via internet não se enquadraria em nenhuma modalidade de serviço de telecomunicação, nem mesmo na modalidade de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) prevista na Resolução Anatel nº 614/13.

8. Pois bem, passemos a analisar o conjunto probatório dos autos a respeito do produto Sky Online. Inicialmente pacífico e incontroverso nos autos que o contribuinte presta serviço de TV por assinatura, considerado um serviço de telecomunicações de acordo com a legislação em vigor, sendo contribuinte de ICMS em relação aos respectivos serviços e atividades relacionados. Além disso, transmite vídeos por demanda sobre a infraestrutura da internet (Modalidade Over the Top) consistente na transmissão de pacotes de dados, que representam vídeos codificados, tendo como receptores vários tipos de dispositivos, utilizados pelo usuário para decodificar e apresentar o seu conteúdo. Como ficou bem assentado nos autos desde o momento da lavratura, o serviço Sky Online transmite vídeos por demanda (Vídeo on Demand - VoD) sobre a infraestrutura da Internet, modalidade Over the Top (OTT) de comunicação, e permite ao assinante do serviço assisti-los através de equipamentos móveis capazes de garantir acesso ao Sky Online, podendo incluir PCs, notebooks, celulares, tablets, videogames e televisores com acesso a Internet, conforme contrato Sky Online e página na internet. A disponibilização e transmissão de programações audiovisuais e vídeos avulsos por meio do seu site na Internet, considerada como Vídeo on Demand - VoD, Over The Top - OTT, ocorre tanto na submodalidade de assinatura (Subscription Video on Demand - SVoD), para os usuários assinantes do Clube Sky Online, em relação a alguns vídeos, quanto na submodalidade de aluguel de vídeo (Transaction Video on Demand - TVoD), para os demais vídeos. A Sky fornece o serviço para o usuário mensal, que contrata o conteúdo por períodos mensais, mediante pagamento de uma mensalidade e para o usuário eventual, que contrata o conteúdo pontualmente, mediante pagamento único por contratação.

9. Pois bem, a disponibilização e transmissão de conteúdo é parte essencial do serviço de comunicação, adquirida por assinantes através de vídeo ou programação, se tratando de prestação onerosa de serviço de comunicação e, portanto, tributada pelo ICMS. Como bem ressalta a D. Representação Fiscal a única diferença entre o serviço de TV por assinatura prestado e o serviço SKY ONLINE seria o meio de transmissão, sendo que o primeiro se utiliza de satélite e o último da internet, mas entretanto em ambos os casos a essência do serviço prestada é a mesma, a disponibilização de conteúdo ao público assinante. Essa definição se enquadraria perfeitamente na definição de serviço de comunicação constante na Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996 (“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”). Ademais, o serviço de comunicação é uma prestação única, inaceitável seu fracionamento para fins tributários. Esse é o entendimento do artigo 60 da Lei Geral das Telecomunicações (LGT), Lei 9.472/1997, ao determinar que o serviço de telecomunicações, espécie de serviço de comunicação, é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação – dispositivo que foi citado pelo Fisco autuante.

10. Também restou claro da análise da atuação fiscal e do recurso ordinário que o serviço Sky Online é considerado distinto do serviço de TV por assinatura via satélite DTH prestado pela Sky apenas por utilizar meio de comunicação distinto. Quanto à natureza da prestação do serviço de comunicação, essa existe de qualquer modo quando a distribuidora Sky realiza a transmissão do conteúdo disponibilizado pelas produtoras para os seus usuários, seja por meio de um satélite DTH, seja por meio da infraestrutura que forma a Internet (transmissão Over the Top -OTT). Nesse sentido, dado um conteúdo que esteja disponível em ambos os meios, não há diferença no conteúdo recebido, quando se utiliza como meio um satélite DTH ou a infraestrutura da Internet. No Sky Online a comunicação efetivamente ocorre quando o usuário assiste aos conteúdos disponibilizados. Na definição da comunicação, as produtoras dos conteúdos são os transmissores das mensagens em primeira instância, a distribuidora Sky é a retransmissora que presta o serviço de comunicação, e os usuários são os receptores das mensagens, e as mensagens são os conteúdos apresentados por demanda.

11. Como bem explicou o Fisco autuante, a distribuidora Sky presta serviço de comunicação ao disponibilizar um endereço na Internet (URL), para a escolha e a transmissão de vídeos, e um software para recepção dos vídeos. Ela subcontrata serviços de nuvem computacional, que são basicamente de armazenamento, processamento e de conexão com a Internet, para finalizar essa comunicação ponto-a-ponto iniciada por seus meios (software e ponto de acesso). O contrato de comunicação envolve a distribuidora Sky e seus usuários, em que a primeira deve disponibilizar e transmitir os vídeos e programas das produtoras, e os últimos, pagarem por essa prestação de serviço de comunicação, onerosa, portanto. Desse modo, o responsável por prover esse serviço de comunicação, em última instância, e também por receber pelo resultado desse serviço, é a distribuidora, materializada na Sky.

12. Como já analisado na decisão de primeira instância o imposto ora exigido no presente AIIM referir-se-ia ao acesso dos usuários aos vídeos que não constam no pacote contratado e que são ofertados aos usuários interessados mediante cobrança extra no documento fiscal referente aos demais serviços contratados, caso o usuário venha a assistir algum dos vídeos. Entender-se-ia, portanto, que os conteúdos oferecidos pelo autuado não seriam serviços de valor adicionado. No conceito da legislação o serviço de valor adicionado seria uma atividade que acrescenta novas utilidades a um serviço de comunicação, e dentre esses o mais conhecido é o serviço prestado pelos provedores, bem como também as contas de email e o armazenamento de dados na nuvem. Além disso, conforme já demonstrado, o serviço em si consiste em serviço de comunicação que se enquadra perfeitamente na definição dada pela Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996.

DA ANÁLISE DA PARTE DE DIREITO DO QUE O SERVIÇO “SKY ON LINE” É SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS.

13. Para complementar termos a análise de mérito da prestação de serviço, ora em análise, precisamos discutir também as bases teóricas do fato gerador do ICMS na modalidade de comunicação. A Constituição Federal atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para tributar os serviços de comunicação (além do serviço de transporte interestadual e intermunicipal) em seu artigo 155, inciso II e deixou aos Municípios os serviços que não pudessem ser tributados pelo ICMS no artigo 156:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

14. Dessa forma, coube à lei complementar do ICMS (lei “Kandir”) delimitar o que são as prestações de serviço de comunicação, tendo sido feita esta delimitação de forma bastante abrangente. Ou seja, as prestações de serviço de comunicação, que na definição da Lei Complementar nº 87/1996 configuram-se como as “prestações onerosas de serviço 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”, constituem, exclusivamente, fato gerador da exação estadual, estando, portanto, fora da competência municipal do ISS.

15. Todavia, algumas doutrinas cobram que o receptor tenha ciência da mensagem enviada; que estes receptores sejam definidos e que haja participação ativa do receptor respondendo a mensagem comunicativa. Nesse sentido Roque Antonio Carraza^[1] exige que haja uma interação entre o emissor e o receptor da mensagem (que a recebe) e que estes estejam perfeitamente e previamente identificados. Todavia, para outros doutrinadores que adotam posição diversa, não se pode pressupor uma participação ativa do destinatário, como é o caso de Aires F. Barreto, Aliomar Baleeiro e Luciano Garcia Miguel.

15.1 Para o Professor Aires Barreto^[2], para haver serviço de comunicação, é imprescindível que o meio seja fornecido por terceiros, em relação comunicativa onerosa, e que o receptor compreenda a mensagem transmitida, mas sem a exigência de que o receptor participe ativamente (respondendo a mensagem). Luciano Garcia Miguel^[3] critica as doutrinas que exigem estes critérios de resposta ativa quanto ao destinatário, dizendo que esta interpretação levaria ao equívoco de considerar que dentro destes critérios o único serviço de comunicação passível de ser tributado pelo ICMS seria o de telefonia, e, acabaria por excluir da tributação todos os demais serviços comunicacionais como a televisão por assinatura, a banda larga, etc., sendo que o legislador constitucional e complementar teria adotado um critério econômico mais amplo e abrangente. Neste sentido Aliomar Baleeiro^[4] adotou uma definição bastante ampla ao interpretar o antigo Imposto Sobre Serviços de Transportes e de Comunicações (que antecedeu o ICMS-Comunicação), então de competência da União, propugnando que quaisquer modalidades que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis etc., estão sob o alcance do imposto sobre serviços de comunicação (na época de competência federal).

16. Luciano Garcia Miguel^[5] frisa que de uma forma geral, as posições doutrinárias, com o acréscimo de um ou mais elementos, estabelecem que o serviço de comunicação consistiria na atividade de colocar, de forma onerosa, à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens e que outra condição amplamente aceita pela maior parte da doutrina é de que o serviço seja prestado por um terceiro que não se confunde nem com o emissor nem com o receptor da mensagem.

16.1 Como ressalta Marco Aurélio Greco^[6] o prestador do serviço de comunicação seria aquele que forneceria os respectivos meios para a comunicação. Ou seja, o prestador é aquele que fornece não apenas aqueles meios necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Desta forma, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação” e dessa forma, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.

16.2 Para o Professor Alcides Jorge Costa^[7], da mesma forma, o imposto é devido na ocorrência não da comunicação em si mesma considerada, mas na prestação de serviços que possibilitem a comunicação à distância, sendo que ainda destaca que não importa para a incidência do imposto as diversas formas de comunicação (“a comunicação pode ser oral, escrita, por gestos ou por meio de imagens”).

16.3 Ademais neste sentido a posição da Consultoria Tributária do Fisco Paulista^[8] é de que “prestar serviço de comunicação é fornecer um ambiente de comunicação, é colocar à disposição de terceiros meios para que eles se comuniquem. Entende-se que assim, e somente assim procedendo, alguém fica sujeito à incidência do ICMS sobre serviços de comunicação”. Ou seja, o Fisco Paulista adota o conceito doutrinário amplo de que o serviço de comunicação se perfaz na atividade de colocar, de forma onerosa, à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Ou seja, independente da forma contratual adotada, aquele que mesmo sem dispor dos meios, se obriga contratualmente e onerosamente a fazer com que emissor e receptor possam se comunicar estará praticando a prestação de serviço de comunicação sujeita ao ICMS.

17. Em nosso posicionamento e entendimento^[9], a prestação do serviço de comunicação tributável pelo ICMS ocorre quando alguém colocar à disposição de terceiro os meios necessários à comunicação, de forma onerosa, sendo que existirá uma atividade por parte do prestador de serviço e uma utilidade para o referido tomador do serviço.

17.1 Pela ótica do prestador de serviço de comunicação trata-se de uma atividade de colocar à disposição do tomador os meios necessários para que sua mensagem chegue ao destinatário.

17.2 Há ainda o requisito de que deve haver a onerosidade pela prestação de serviço. Assim, por exemplo, não há possibilidade de ocorrência do fato gerador quando a própria empresa presta o serviço para suas próprias filiais.

17.3 Por fim, pela ótica do tomador há uma utilidade objetiva, ou seja, independente da forma e da roupagem jurídica estabelecida, o que importa é que seja oferecido ao tomador os meios necessários à comunicação da sua mensagem independentemente de serem os destinatários identificados, identificáveis ou não plenamente identificados, e sejam estes destinatários proativos ou não, em relação a possibilidade de responder à mensagem recebida.

18. Portanto, no caso concreto do serviço “Sky Online” a comunicação efetivamente ocorre quando o usuário assiste aos conteúdos disponibilizados. Está perfeita a análise do Fisco atuante na definição da comunicação, pois no caso concreto as produtoras dos conteúdos são os transmissores das mensagens em primeira instância, a distribuidora Sky é a retransmissora que presta o serviço de comunicação, e os usuários são os receptores das mensagens, e as mensagens são os conteúdos apresentados por demanda.

18.1 Assim também seria improcedente a alegação no Recurso Ordinário de que o fisco teria, na autuação, alterado o conceito de serviço de comunicação e afrontado o disposto nos artigos 110 e 108, §1º do CTN; pois conforme já foi demonstrado, o serviço prestado pela Recorrente se enquadra perfeitamente no conceito de comunicação legalmente previsto.

DA ANÁLISE DO SUBITEM 1.09 DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 – DISTRIBUIÇÃO DE CONTEÚDOS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE ACESSO CONDICIONADO SUJEITA AO ICMS, INDEPENDENTEMENTE DO PRODUTO “SKY ON LINE” – OTT SER OFERECIDO JUNTO COM O PACOTE DA TV POR ASSINATURA OU DE FORMA AVULSA.

19. O Recurso Ordinário também alega que a interpretação dada pela Fiscalização à exceção constante no item 1.09 da Lei Complementar 116/2003 seria equivocada e ofenderia aos princípios da isonomia, da equidade e da livre concorrência; e que, quando o legislador excluiu “a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado”, que continuaria sujeita ao ICMS, pretendeu justamente esclarecer a manutenção da incidência do ICMS sobre a disponibilização de conteúdo na forma de SeAC. Alega ainda quememos que admitíssemos esta interpretação, a tributação do serviço over-the-top só foi inserida no nosso ordenamento quando da edição da Lei Complementar nº 157/2016, não podendo ser aplicado tal entendimento para fatos geradores pretéritos (2013 e 2014 são objeto da autuação), sob pena de infração ao princípio da irretroatividade.

20. Pois bem, quanto ao serviço over-the-top OTT ser uma serviço de comunicação, isto já foi largamente explicado nos itens anteriores, sendo claro que o produto “Sky Online” é um serviço de comunicação e portanto, não foi inserido no campo de tributação do ICMS quando da edição da Lei Complementar nº 157/2016, mas sim já estava no campo de tributação estadual.

21. Ademais, correta a análise do Fisco atuante, já que o item 1.09 trata da “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”. A parte final do dispositivo, no entanto, estabelece “exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS”.

21.1 Com a nova classificação de serviços obtida a partir da Lei nº 12.485 de 12 de setembro de 2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado (SeAC), o contribuinte passou a ser classificado como distribuidor na prestação do serviço de comunicação audiovisual de acesso condicionado (TV por assinatura), definição essa que independe do meio utilizado na comunicação. O Ato n.º 3.504, de 25 de junho de 2012 da ANATEL outorgou a exploração do Serviço de Acesso Condicionado à Sky.

21.2 A Lei 12.485/2011 definiu o Serviço de Acesso Condicionado – SeAC como “serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsas de programação e avulsas de conteúdo programado e de canais de programação de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer”. O SeAC unificou as regras para serviços semelhantes, que eram diferenciados por tecnologia. Dessa forma, as empresas que possuíam outorgas de TVC, MMDS, DTH e TVA puderam solicitar a adaptação das outorgas para o SeAC. A Sky Brasil Serviços Ltda. é detentora da autorização para prestação Serviço de Acesso Condicionado – SeAC, por meio do Ato n.º 3.504, de 25 de junho de 2012, publicado no DOU de 02 de julho de 2012.

22. Neste ponto, plenamente correto o posicionamento da D. Representação Fiscal de que as alegações da Recorrente de que o serviço por ela prestado seria tributado pelo ISS conforme item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, adicionado pela Lei Complementar nº 157/2016 não mereceriam acolhimento. De fato, o item 1.09 da lista anexa à LC 116/03 exclui expressamente da tributação pelo ISS, para manter a tributação pelo ICMS, os serviços prestados pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado [“1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”.]

22.1 A nosso ver, todavia, é irrelevante o fato desse serviço prestado pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado ser meramente complementar ao serviço “principal”. A D. Representação Fiscal entende que no caso do SKY ONLINE este seria meramente complementar ao serviço de televisão por assinatura prestado sendo que o cliente teria acesso à programação de alguns canais da TV por assinatura, além de filmes e outros conteúdos mediante pagamento. Essas informações também constariam do sítio eletrônico da Recorrente (<https://www.skyonline.com.br/como-funciona-acesso-em-09/03/2018>). De qualquer forma, ainda que se pudesse oferecer o produto OTT a outros clientes, que não aqueles que já possuem a TV por assinatura, entenderia que isto não muda em nada a interpretação do item 1.09, já que são excetuadas as “prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011”, e a empresa atuada como já visto é detentora da autorização para prestação Serviço de Acesso Condicionado – SeAC, por meio do Ato n.º 3.504, de 25 de junho de 2012, publicado no DOU de 02 de julho de 2012.

22.2 De qualquer forma, não haveria qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade na diferenciação da tributação do serviço prestado pelas empresas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado. Até porque em nosso entendimento, os serviços prestados pelos concorrentes da atuada (a NETFLIX, por exemplo) são também serviços de comunicação e a nosso ver devem ser também tributados pelo ICMS. Nesse sentido, para que não haja ofensa ao princípio da isonomia tributária, deveria a Recorrente pleitear junto aos órgãos reguladores que estes concorrentes (como é o caso da Netflix) sejam também enquadrados como empresa do ramo de Serviço de Acesso Condicionado nos termos da Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, de forma a garantir que na disponibilização de conteúdo sob demanda prevaleça a adequada tributação pelo ICMS.

DETERMINAÇÃO LEGAL PARA QUE SEJA UTILIZADA PARA ATUALIZAÇÃO DO VALOR BÁSICO DA MULTA A MESMA TAXA PREVISTA PARA O CÁLCULO DOS JUROS DE MORO– IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OS JUROS IMPUTADOS – JUROS QUE OBSERVAM À ESTRITA LEGALIDADE

23. Por fim, a Recorrente alega que é ilegal a aplicação das taxas de juros de mora nos patamares definidos e que a taxa de juros de mora não pode superar a taxa SELIC utilizada para débitos federais. Ademais alega que a atualização do valor básico para o cálculo da multa afrontaria o que o artigo 85 da Lei de ICMS, que dispõe é que os valores da base de cálculo da multa sejam atualizados, ou seja,

que sejam corrigidos monetariamente. E que, a correção monetária possui natureza muito distinta da natureza dos juros de mora, sendo que aquela teria como função única e exclusiva trazer o poder de compra de determinada quantia a valores presentes pelas variações da inflação e que haveria ausência de índice de correção monetária no artigo 96 da Lei nº 6.374/89.

23.1 Primeiramente, a atualização da base de cálculo da multa está prevista no § 9º do art. 85 da Lei nº 6.374/89 e a aplicação de juros de mora sobre a multa, foi realizada conforme disposição do inciso II, do artigo 96 da mesma lei.

23.2 Dessa forma, observo que a Lei nº 13.918/09, através de seu artigo 11, XIII, "k", deu nova redação ao § 9º, do artigo 85, da Lei nº 6.374/89 (§ 9º, do artigo 527, do RICMS/00), prescrevendo que as multas punitivas devem ser calculadas sobre os respectivos valores básicos atualizados pela taxa prevista no artigo 96 da mesma lei (artigo 565 do RICMS/00), não se tratando de incidência de juros de mora, mas de determinação legal para que seja utilizada para atualização do valor básico da multa a mesma taxa prevista para o cálculo dos juros de mora, que incidem, no que tange à penalidade, após a lavratura do AIIM.

23.3 Quanto à alegação de desproporcionalidade dos juros estaduais imputados, observo novamente que a legislação em vigor (artigo 28 da Lei nº 13.457/2009) veda a este Colegiado o afastamento de lei sob alegação de inconstitucionalidade.

23.4 Lembro adicionalmente que os juros de mora observam ao princípio da estrita legalidade nos termos do artigo 96 da Lei 6.374/89, na redação dada pela Lei 13.918/09, de 22/12/2009 e que a Câmara Superior do Egrégio TIT/SP já pacificou seu entendimento sobre este tema, por meio da edição da Súmula 10/2017. Assim, no âmbito paulista, a nova Taxa Selic somente se aplica aos débitos tributários a partir de 01 de novembro de 2017, de acordo com a disciplina do art. 7º do Decreto paulista 62.761/2017.

PARTE DISPOSITIVA

24. - Nessas condições, pelos motivos retro expostos no voto, presentes os pressupostos CONHEÇO e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Ordinário em exame para manter na íntegra o AIIM exordial.

25. - É como voto, submetendo-o à apreciação de meus pares.

Sala das Sessões, 20 de Setembro de 2.018.

Roberto Biava Júnior

Juiz relator

[1] CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 14ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 194 e 205.

[2] BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: serviços de comunicação e de "valor adicionado". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 81, 2001, p. 193

[3] MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. 2015. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP, São Paulo, 2015, p. 132-134.

[4] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 479.

[5] MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. 2015. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP, São Paulo, 2015, p. 128-129.

[6] GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 1ª ed.: Dialética, 2000, p. 124.

[7] COSTA, Alcides Jorge. ICMS: comunicação: parecer. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, nº 16, 2001, p. 6-7.

[8] Resposta à Consulta nº 389/2004.

[9] BIAVA JR., Roberto. "Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade 'comunicação' e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet" in MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato e MAITTO, Ricardo. *Tributação da Economia Digital*. Saraiva Educação, 2018, p. 283-301.

VOTO DE VISTA - Juiz: FAISSAL YUNES JÚNIOR

Ementa:

serviços de streaming prestados por operadora de tv a cabo - icms não incidência - aplicação do iss com base na redação dada pela LC 157. exceção não se aplica a atividade segregada pela operadora, uma vez que se enquadra no mesmo serviço descrito na lista anexa da legislação do iss. discussão a respeito da constitucionalidade da inclusão do serviço de streaming na relação de serviços tributados pelo ISS caberia exclusivamente ao Poder Judiciário, mais especificamente ao STF. serviço de comunicação demanda esclarecimento por parte da jurisprudência. Não se deve admitir tributações distintas para a mesma atividade, qual seja, serviço de streaming. recurso conhecido e provido. AIIM cancelado.

Relatório e Voto:

VOTO VISTA

1. Pedi vista para analisar com maior atenção e cuidado a questão central que envolve o presente processo, qual seja, a incidência do ICMS sobre os serviços de *streaming* prestados pela atuada, uma vez que a Lei Complementar 116/03, com as alterações da Lei Complementar nº 157/2016, incluiu tais serviços à lista anexa a referida lei, como passíveis de incidência do ISS.
2. Além disso, a atuada, neste caso, é operadora de TV a cabo e presta Serviço Audiovisual de Acesso Condicionado (SeAC) e estaria expressamente excepcionada na legislação que determinou a tributação do *streaming* pelo ISS (com ressalva das operadoras de TV a cabo, para a tributação pelo ICMS).
3. Para evitar redundância, adoto o relatório do ilustre juiz relator, Dr. Roberto Biava Junior, que entendeu, em apertada síntese, pela manutenção integral do AIIM, negando provimento ao Recurso Ordinário, porém discordo de suas conclusões, conforme abaixo.
4. De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, a atuada teria deixado de pagar ICMS, “por emissão de Notas Fiscais de Serviço de Comunicação (NFSC), no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrativos anexos, relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas. O imposto ora exigido foi calculado pela aplicação da alíquota de 25% (artigo 55, inciso I, do RICMS/00) sobre os itens "CONTEÚDO DIGITAL" das notas fiscais de serviço de comunicação, estando todos relacionados nos demonstrativos. Os demonstrativos que acompanham o auto de infração foram elaborados a partir das informações contidas nas segundas-vias eletrônicas das notas fiscais emitidas no período (arquivos Portaria CAT 79/2003). O Termo Circunstanciado da Ação Fiscal apresenta os pormenores da infração, que se comprova pelos documentos juntados.”
5. Nos termos do voto já constante deste processo, do I. Presidente desta Câmara Julgadora, Dr Douglas Kakazu Kushiya, alega a Recorrente que o fornecimento de conteúdo via internet não tem natureza de serviço de comunicação ou de SeAC, mas sim de serviço de valor adicionado e, portanto, sujeito ao pagamento do Imposto sobre Serviços - ISS, conforme Lei Complementar nº 157/2016.
6. Anteriormente a edição da Lei Complementar nº 157/2016, não havia previsão expressa sobre a tributação dos aplicativos de *streaming*, embora após a edição da citada Lei Complementar o Estado passou a questionar a possibilidade de se alterar a natureza de uma operação, e a sua materialidade constitucional via legislação infraconstitucional. Sendo certo que os Municípios passaram a entender esta atividade como nova incidência passível de tributação pelo ISS.
7. Reconheço que, de fato, não poderia, em tese, a lei complementar alterar a materialidade constitucional dos impostos, ou seja, se os serviços prestados pelos aplicativos de *streaming* se enquadram no conceito de serviço de comunicação, como foi mencionado no voto do I. Relator, Dr Roberto Biava, não poderia a citada lei alterar a Constituição Federal, modificando o seu conteúdo. Porém, se trata de novo serviço, distinto de comunicação, sujeito ao ISS, também não poderia a mesma lei alterar a sua materialidade, determinando de forma excepcional, que as operadoras de TV a cabo ou por satélite, fossem obrigadas a pagar o ICMS Comunicação, sobre streaming.
8. Ocorre que, também entendo que não cabe ao presente tribunal de impostos e taxas corrigir vício de inconstitucionalidade eventualmente constante da lei complementar nº 157, o que deveria ocorrer através da competente ação a ser proposta perante o Poder Judiciário, para se determinar a natureza dos serviços prestados pelas operadoras de *streaming*.
9. Desta forma, entendo que até que o Poder Judiciário se manifeste sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016, no que se refere à tributação dos serviços de *streaming*, a mesma deve ser aplicada, com a incidência do ISS, seja ele prestado por empresas operadoras de TV a cabo, ou por prestadoras exclusivas, para não gerarmos dupla possibilidade de tributação a partir da mesma materialidade, qual seja, serviços de *streaming*. Ou bem este serviço é comunicação e todos estariam sujeitos ao ICMS, ou não se enquadra, e todas as empresas que prestam este serviço deveriam pagar ISS, ou ainda, poderia haver a incidência de outro imposto a ser criado, como defendem alguns juristas.
10. No que se refere à questão da exceção trazida pela própria lei complementar, que excepcionou as empresas expressamente operadoras de TV a cabo da tributação do ISS, reservando a sua tributação ao ICMS, entendo que da mesma forma não caberia ao legislador infraconstitucional fazê-lo, uma vez que a tributação deve incidir, ou ser afastada, com base na materialidade constitucional do imposto, e não por determinação constante da lei, em arripio ao seu conceito constitucional, como ensina o Prof. Roque Antônio Carrazza, em Curso de Direito Constitucional Tributário.
11. Em resumo, da mesma forma entendo questionável a possibilidade do legislador infraconstitucional excepcionar os serviços de *streaming* prestados pelas operadoras de TV a cabo, da tributação do ISS, assim entendo que a norma infraconstitucional não poderia alterar a natureza deste serviço, excluindo-o da tributação do ICMS, se esta for a efetiva natureza do serviço, o que deve ser decidido no Poder Judiciário, por ação própria.
12. No presente caso a atuada está sendo demandada exclusivamente em relação aos serviços de *streaming*, nos termos da Lei Complementar nº 157/2016, não se questionando o recolhimento do ICMS em relação aos serviços de TV a cabo ou satélite. Demonstrou que os serviços são prestados, cobrados e faturados separadamente dos seus assinantes e que não se confundem com os serviços de transmissão direta, classificados como serviços de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH – Direct to Home), modalidade de serviço especial de telecomunicação, regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e por outros normativos expedidos pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).
13. Sendo assim, e como a atuada conseguiu segregar os serviços de *streaming* dos demais serviços por ela prestados, entendo que não caberia determinar a incidência do ICMS, aplicando-se o ISS e a Lei Complementar nº 157/2016, sob o argumento de que todas as atividades por ela exercidas estariam sujeitas ao ICMS, por conta da exceção trazida pela própria lei, sem decisão judicial neste sentido.
14. Como bem esclareceu o Dr Douglas Kakazu Kushiya em seu voto:

“Em linhas gerais, os usuários podem contratar esse serviço para assistir pela internet o conteúdo audiovisual, no computador, tablet, celular ou vídeo game.

Assim, diferentemente dos serviços de DTH que a Recorrente efetivamente distribuiu o sinal recepcionado pelo usuário, nos serviços OTT o que ocorre é a mera disponibilização do conteúdo audiovisual. Como o conteúdo é apenas disponibilizado no serviço OTT, o usuário, para acessar tal conteúdo, é obrigado a se valer de uma prestadora de serviço de comunicação que lhe garanta acesso à internet.

...

10. Nota-se que ambos os dispositivos não definem o que é serviço de comunicação.

11. Nos termos do artigo 21, XI da Constituição Federal, compete à União “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais”. A lei em questão é a 9.472/1997, que define, em seu artigo 60, o conceito de telecomunicação:

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 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.

20. Por conseguinte, apesar de não ser aplicável aos presentes autos o disposto no item 1.09 por ter sido incluído apenas com o advento da Lei Complementar nº 157/2016 e os fatos ocorridos nos presentes autos, serem de 2013 e 2014, nos termos do que já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastaria a tributação do ICMS, mas deixa evidente que nunca foi objeto de tributação do tributo cobrado nos presentes autos.”

14. Destarte, e embora exista decisão recente da Câmara Superior do TIT em caso semelhante, ousou discordar do Ilustre Relator Dr Roberto Biava neste caso, e acompanho o voto do Presidente, Dr Douglas Kakazu Kushiya, com os esclarecimentos que fiz acima.

15. Por todo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário e DOU-LHE PROVIMENTO, para julgar improcedente o presente AIIM.

TIT, Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2019.

Faissal Yunes Junior

Juiz



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4096546-6	2017	4096546-6	QUARTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROBERTO BIAVA JUNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	FAISSAL YUNES JÚNIOR
Votos de Preferência:	JULIO RODRIGUES DOS SANTOS NETO, DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Sala das Sessões da QUARTA CÂMARA JULGADORA, 12 de dezembro de 2019
ROBERTO BIAVA JUNIOR
Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4096546-6	2017	4096546-6	QUARTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROBERTO BIAVA JUNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	JULIO RODRIGUES DOS SANTOS NETO

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: JULIO RODRIGUES DOS SANTOS NETO

Ementa:

ICMS – DEIXAR DE PAGAR O ICMS POR EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO (NFSC) relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas – DA ANÁLISE DA PARTE FÁTICA DO SERVIÇO "SKY ON LINE" QUE SE CARACTERIZA COMO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS – DA ANÁLISE DA PARTE DE DIREITO DO QUE O SERVIÇO "SKY ON LINE" É SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS – DA ANÁLISE DO SUBITEM 1.09 DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 – DISTRIBUIÇÃO DE CONTEÚDOS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE ACESSO CONDICIONADO SUJEITA AO ICMS, INDEPENDENTEMENTE DO PRODUTO "SKY ON LINE" OTT SER OFERECIDO JUNTO COM O PACOTE DA TV POR ASSINATURA OU DE FORMA AVULSA – DETERMINAÇÃO LEGAL PARA QUE SEJA UTILIZADA PARA ATUALIZAÇÃO DO VALOR BÁSICO DA MULTA A MESMA TAXA PREVISTA PARA O CÁLCULO DOS JUROS DE MORA – IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OS JUROS IMPUTADOS – JUROS QUE OBSERVAM À ESTRITA LEGALIDADE –RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO, DE MODO A SE MANTER O AIIM EXORDIAL.

Relatório e Voto:

1. Baseado na decisão da Julgadora Sandra M. Poiatti, do julgamento da defesa do AIIM 4.068.138-5, contra esse mesmo contribuinte, voto no sentido de discordar sobre o posicionamento do Juiz Douglas Kakazu Kushiya de que o serviço ofertado aos clientes da recorrente não era objeto de tributação à época dos fatos, uma vez que a competência constitucional da tributação de serviços de comunicação onerosa encontra-se definida no artigo 155 da Carta Magna:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

2. A Lei Complementar 87/96, que trata das normas gerais do ICMS, em atendimento à previsão constitucional do art. 146, III, dispõe sobre a incidência do imposto e, especificamente em seu inciso III, sobre os serviços de comunicação:

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;

3. Já o fato gerador encontra-se positivado no artigo 12, VII, da Lei Complementar 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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;

4. A base de cálculo do imposto encontra-se prevista no artigo 13, III, do mesmo dispositivo:

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

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - o valor correspondente a:

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

5. O serviço de Telecomunicações, que é uma prestação onerosa e uma subclasse de Comunicações, se diferencia pelo meio em que se presta (cabo, satélite, rádio etc), conforme prescreve o artigo 60 da LGT – Lei Geral de Telecomunicações, n° 9.472/97:

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.

6. Ainda demonstrando a legislação aplicável, vale lembrar o Convênio CONFAZ 69/98 firmado entre os Estados, que trouxe elucidções sobre a definição e o campo de aplicação do ICMS-comunicação:

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.

7. O Convênio CONFAZ 69/98 encontra-se vigente e em perfeita consonância com os preceitos do art. 13, §1º, II, “a”, da Lei Complementar 86/97, transcrito acima.
8. Pois bem, da análise e congruência da legislação exposta, conclui-se que os serviços de comunicações são prestações onerosas oriundas de uma relação comercial entre prestador/emissor e contratante/receptor, pelos meios e condições avençados.
9. O serviço SKY ON LINE é uma prestação de serviço de comunicação autônoma **onerosa** que se utiliza da rede de internet como meio tecnológico de acesso, assim como poderia ser um sinal vindo de satélite ou de antena de retransmissão de sinais. A possibilidade de o cliente da SKY ON LINE **assistir pela internet o conteúdo audiovisual, no computador, tablet, celular ou vídeo game** significa tratar-se de serviço de telecomunicação que em nada lembra uma prestação de serviço que seja **auxiliar às atividades de telecomunicações**, como assim dispõe a definição do que seja Serviço de Valor Adicionado-SVA:

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** (g.n.)

§ 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.

10. Esse AIIM supracitado teve o recurso apreciado pela 12ª Câmara Julgadora, sendo parcialmente provido, sendo que o tema da presente análise não teve provimento.
11. O juiz relator RODRIGO PANSANATO OSADAO destaca que o conteúdo disponibilizado no SKY ON LINE, *composto por difusão de sons e imagens, está albergado na competência constitucional conferida ao ICMS, vide interpretação sistemática que se faz do artigo 155, inciso II, cuja imunidade positivada no parágrafo 1º, inciso X, alínea “d”, apenas retira da hipótese de incidência a situação de difusão de sons e imagens em meio de recepção livre e gratuita, que não é o caso dos autos. (...) é cristalino reconhecer, que essa transmissão de áudio e vídeo por meio da Internet, mediante o “SKY ONLINE”, é típica prestação de serviço de comunicação, segundo a regência legal já apresentada alhures, especialmente os artigo 1º, inciso III, e artigo 2º, inciso XII, da Lei nº 6.374/1989, não sendo, portanto, mero sublicenciamento de direito de direito de exibição de obras audiovisuais ou cessão de bens móveis, seja na modalidade de compra e venda, via download permanente, ou seja na de aluguel, via download temporário ou streaming.*
12. Da Lei Complementar Federal nº 157/2016 que teria afastada a exigência do ICMS-Comunicação sobre a prestação de serviço disponibilizado no SKY ON LINE, menciona o juiz relator:
 63. Digressão a respeito de se tratar a nova hipótese de incidência mediante o item 1.09 norma tipicamente material, sujeita, portanto, à regência da anterioridade anual e nonagesimal, é absoluto e contundente reconhecer que o mesmo item 1.09 traz expressa exceção à incidência do ISS, que é quando se tratar de distribuição desses conteúdos audiovisuais por meio da Internet por intermédio de empresa prestadora de Serviço de Acesso Condicionado, conforme trata a Lei Federal nº 12.485/2011, que justamente é a classificação da Recorrente, conforme exaustivamente discutido neste voto.
 64. E mais. O mesmo item 1.09 da lista anexa é de clareza solar ao mencionar que nessa circunstância, há de se submeter à tributação do ICMS. Pois bem, a exegese que aqui adoto de tal dispositivo é que, mediante comando do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 157/2016 trouxe nova hipótese de incidência do ISS a partir de sua edição – cujos efeitos prospectivos não são objeto deste processo e que tomo a liberdade de não me pronunciar neste Voto – mas, expressamente, delimitou até certo ponto, justamente para não invadir a competência ativa Estadual, reconhecendo e assumindo uma tributação que já era exercida pelo Estados mediante a exigência do ICMS.
 65. E justamente era essa linha, visto que até 31/12/2015, o Estado de São Paulo exigia o ICMS na espécie de “streaming”, nos termos da interpretação que se permite realizar do artigo 37 das Disposições Transitórias do RICMS/2000, cuja expressa hipótese de afastamento de incidência tributária somente surtiu efeitos a partir de 01/01/2016, mediante Decreto nº 61.791/2016, salientando-se sua retomada a partir de 01/04/2018, conforme Decreto nº 63.099/2017:
Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.791, de 11-01-2016; DOE 12-01-2016; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016)
 66. Nesta senda, considerando a inaplicabilidade da interpretação para afastar a incidência do ICMS para a prestação dos serviços de “streaming” ou “download temporário”, e considerando haver à época desses eventos regra geral e abstrata paulista, Lei Estadual nº 6.374/1989, artigo 1º, inciso III, e artigo 2º, inciso XII, e os demais suportes normativos já apresentados neste Voto, aptos para caracterizar a efetiva incidência do ICMS nessas prestações, não acolho as razões apresentadas pela Recorrente nesse sentido.
 67. Não mencionado em qualquer momento pela Recorrente, mas a fim de oportuna colação, ponto que a recente edição da Portaria CAT nº 24/2018, com eficácia que se projeta para fatos geradores posteriores 01/04/2018 e que, mediante seu artigo 1º, dispôs sobre a exigência do ICMS em operações de “download permanente” de conteúdos audiovisuais, que se coaduna com parte do item 4 do AIIM, não permite qualquer conclusão pelo cancelamento pela respectiva parcela do valor deste lançamento de ofício, visto que o já mencionado artigo 37 das Disposições Transitórias do RICMS/2000 já era claro ao dispor que até a sua edição que era plena a incidência de ICMS à espécie material aqui veiculada.

13. O juiz RODRIGO PANSANATO OSADA proferiu voto de preferência - destacamos:

Item 04: Das atividades relacionadas ao “Sky Online”

No item 04 do AIIM, alega a Fiscalização que a Recorrente teria deixado de recolher o ICMS sobre serviço de “transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), denominado pela Recorrente como produto “SKY ON LINE”.

Como bem salientou o I. Juiz Relator em seu voto, a Recorrente trouxe em sustentação oral a alegação de que a recente Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a Lei Complementar Federal nº 116/2003, afastou a exigência do ICMS-Comunicação sobre a prestação de serviço de “streaming” e “download temporário”, que são parte do objeto do item 4 do AIIM.

Referida Lei Complementar incluiu na lista anexa de serviços sujeitos à incidência do ISS o item 1.09, que assim dispõe:

“1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Analisando detidamente a referida norma, comungo da conclusão do I. Juiz Relator de que o mencionado item traz exceção à regra da incidência do ISS sobre os serviços de *streaming* e “download temporário”, reconhecendo, por outro lado, ser devido o ICMS **quando houver a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de serviço de acesso condicionado**, conforme trata a Lei Federal nº 12.485/2011, que é a classificação da Recorrente.

Embora seja defensável a tese da Recorrente quanto à não tributação do ICMS/Comunicação sobre os serviços em comento, entendo que o item 1.09

sedimentou, ao meu ver, a controvérsia até então existente.

14. Por fim o voto da Câmara Superior, negando o Recurso Especial do contribuinte autuado.

Ementa

(...)
3. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO E DESPROVIDO. Prestação de serviço de "streaming" e de "download temporário" impassíveis de sujeição ao ISS sob jugo da Lei Complementar nº 157/2016, visto que, conforme a decisão, a Recorrente é empresa prestadora de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei Federal nº 12.485/2011. Incidência do ICMS à época dos fatos (agosto de 2011 a dezembro de 2012). Juros e atualização do valor da base de cálculo da multa: Súmula 10/2017 e Súmula 13/2018 deste TIT.

15. Assim diz a juíza Cacilda Peixoto da Câmara Superior:

54. CONHECIDO nesta parte NEGO-LHE PROVIMENTO na esteira dos fundamentos postos na decisão recorrida, por serem mais condizentes com a legislação sobre a matéria, sobretudo porque o item 1.09 da lista de serviços da Lei Complementar 157/2016 contém uma exceção sendo que, para esta exceção incidirá o ICMS, e não o ISS, e, no caso que ora se julga, está consignado na decisão recorrida que a recorrente nele se enquadra:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (g. n.)

55. Com efeito, o dispositivo atrela a exceção às **prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado** e não aos Serviços de Acesso Condicionado, com o que não se sustenta a tese da Recorrente. E, conforme a decisão, a Recorrente é empresa prestadora de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei Federal nº 12.485/2011.

56. Por outro lado, como observa a Representação Fiscal em suas contrarrazões: *"Ademais, vemos que não só a recorrente se enquadra na figura do prestador de Serviço de Acesso Condicionado, como também o "Sky Online" é caracterizado como o Serviço de Acesso Condicionado (streaming), pelas próprias definições reproduzidas no Recurso Especial da autuada às fls. 96360/96361. Sendo assim, por uma ou por outra interpretação – critério subjetivo ou objetivo -, o ICMS é o imposto ao qual esse tipo de serviço de comunicação prestado pela Recorrente se sujeita."*

16. Diante de todo o exposto, acompanho o voto do relator.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4096546-6	2017	4096546-6	QUARTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROBERTO BIAVA JUNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

Ementa:

ICMS – DEIXAR DE PAGAR O ICMS POR EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO (NFSC) relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top). Recurso ordinário conhecido e provido.

Relatório e Voto:

VOTO PREFERÊNCIA

- Na realidade, havia pedido vista dos autos para analisar as razões do voto do ilustre juiz relator, Dr. Roberto Biava Junior, que entendeu, em apertada síntese, pela manutenção integral do AIIM, negando provimento ao Recurso Ordinário.
- Por economia processual e para evitar redundâncias desnecessárias, adoto o relatório do ilustre Juiz relator. Com a devida vênia, ousou discordar de suas razões. Explico.
- Conforme Termo de Constatação Fiscal, as infrações se referem à falta de pagamento do ICMS, "por emissão de Notas Fiscais de Serviço de Comunicação (NFSC), no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrativos anexos, relativas à transmissão de vídeos por demanda sobre a infraestrutura da Internet (modalidade over-the-top), prestações onerosas de serviços de comunicação, tributadas, como não tributadas. O imposto ora exigido foi calculado pela aplicação da alíquota de 25% (artigo 55, inciso I, do RICMS/00) sobre os itens "CONTEÚDO DIGITAL" das notas fiscais de serviço de comunicação, estando todos relacionados nos demonstrativos. Os demonstrativos que acompanham o auto de infração foram elaborados a partir das informações contidas nas segundas-vias eletrônicas das notas fiscais emitidas no período (arquivos Portaria CAT 79/2003). O Termo Circunstanciado da Ação Fiscal apresenta os pormenores da infração, que se comprova pelos documentos juntados."
- Alega o Recorrente que que o fornecimento de conteúdo via internet não tem natureza de serviço de comunicação ou de SeAC, mas sim de serviço de valor adicionado sujeito ao pagamento do Imposto sobre Serviços - ISS, conforme Lei Complementar nº 116/2003 (com redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016).
- O fato é que o serviço ofertado aos clientes da recorrente não era tributado à época, tendo em vista que não havia previsão legal para tanto.
- Conforme restou esclarecido em seu recurso:

A Recorrente é prestadora de serviços de (i) distribuição de programas de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro por meio de transmissão direta via satélite (SeAC); e (ii) distribuição de conteúdo via *streaming*, que utiliza a rede mantida pelas operadoras de telecomunicação, conforme disposto no seu contrato social (fls. 139.538-139.566).

Os serviços de transmissão direta via satélite eram classificados como serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH – Direct to Home), modalidade de serviço especial de telecomunicação, regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e por outros normativos expedidos pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Com o advento da Lei nº 12.485/2011, serviços semelhantes como TVC, MMDS, DTH e TVA1 passaram a se sujeitar a uma regulamentação única, aplicável ao Serviço Audiovisual de Acesso Condicionado (SeAC), que restou definido no art. 2º, XXIII, do mencionado diploma legal:

"Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de programação de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer."

Diante da referida legislação, a Recorrente passou a ser detentora de autorização para prestação do SeAC, especificamente para exploração do serviço de DTH (serviço esse que sempre prestou), conforme disposto no Ato ANATEL nº 3.5042 (fls. 139.568-139.570).

Os serviços de DTH consistem essencialmente na transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão e de áudio que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para isto (antenas, receivers, decodificadores e outros equipamentos correlatos).

Por prestar tal serviço de TV por assinatura, que é considerado um serviço de telecomunicação de acordo com a legislação em vigor, a Recorrente é inscrita como contribuinte do ICMS no Estado de São Paulo, uma vez que sua sede e o estabelecimento que gera os sinais transmitidos via satélite captados pelos assinantes estão localizados neste Estado.

Ademais, é fiel cumpridora das suas obrigações tributárias com o Fisco Paulista, recolhendo regularmente o ICMS-Comunicação sobre os valores cobrados dos usuários por tal serviço.

Além do serviço SeAC, a Recorrente oferece aos seus usuários o serviço SKY Online, que consiste na disponibilização de filmes, séries e vídeos por demanda, através da internet, comumente conhecidos como serviços *over the top* (OTT). **Em linhas gerais, os usuários podem contratar esse serviço para assistir pela internet o conteúdo audiovisual, no computador, tablet, celular ou vídeo game.**

Assim, diferentemente dos serviços de DTH que a Recorrente efetivamente distribui o sinal recepcionado pelo

usuário, nos serviços OTT o que ocorre é a mera disponibilização do conteúdo audiovisual. Como o conteúdo é apenas disponibilizado no serviço OTT, o usuário, para acessar tal conteúdo, é obrigado a se valer de uma prestadora de serviço de comunicação que lhe garanta acesso à internet.

7. A representação fiscal em seu parecer alega que o serviço seria tributável pelo ICMS, pois não existe a possibilidade de se contratar tal serviço sem a assinatura da TV a cabo.
8. A Constituição Federal determina, em seu artigo 155, II, que compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".
9. A Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 2º, III, determina que o ICMS incide sobre "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".
10. Nota-se que ambos os dispositivos não definem o que é serviço de comunicação.
11. Nos termos do artigo 21, XI da Constituição Federal, compete à União "explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais". A lei em questão é a 9.472/1997, que define, em seu artigo 60, o conceito de telecomunicação:

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 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.

(original sem destaques)

12. Verifica-se que a Lei Geral de Telecomunicações esclarece que o serviço de valor adicionado não se confunde com o serviço de telecomunicações. No caso, acrescenta-se ao serviço de telecomunicação, uma vez que há o armazenamento, apresentação ou recuperação de informações, que podem ser acessadas aos assinantes, diversamente, daquilo que é disponibilizado aos assinantes.

13. Por outro lado, no caso em questão estamos diante de uma prestação de serviço de valor adicionado, mas não de um Serviço de Acesso Condicionado, nos termos do que define a Lei nº 12.485/2011.

14. Nota-se, portanto, que o serviço que estamos a examinar por se enquadrar na definição de um serviço de valor adicionado, não se confunde com o serviço de telecomunicação e, portanto, não está sujeito à tributação por meio do ICMS.

15. Apesar de prestar ambos serviços, os mesmos não se confundem, tanto é assim que o recorrente foi autuado apenas pelos serviços chamados de Sky online ou Over the Top. Além disso, a meu ver, é irrelevante o fato de o serviço só ser prestado a assinantes do serviço de TV a cabo da recorrente, como afirmado pela representação fiscal. Este fato não desnatura o serviço de valor adicionado prestado pela recorrente. O tipo de serviço não pode estar vinculado a quem presta, mas deve ser analisado considerando a essência do serviço e não aquele que presta.

16. Com efeito, o serviço é disponibilizado aos assinantes que podem acessar de qualquer plataforma (computador, celular, tablet ou mesmo videogames), desde que tenha acesso à internet e isso, a meu ver, diferencia as prestações de serviços.

17. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, analisando os provedores de internet, afastou a cobrança do ICMS, por entender que:

"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." [1]

18. A Lei Complementar nº 116/2003, com a novel disposição trazida pela Lei Complementar nº 157/2016, tratou do tema, como serviço tributável pelo imposto sobre serviços:

"1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)"

19. Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, "a lei complementar, portanto, que definirá os serviços sobre os quais incidirá o ISS tem por finalidade, sobretudo, afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem o Estado Federal brasileiro." [2]

20. Por conseguinte, apesar de não ser aplicável aos presentes autos o disposto no item 1.09 por ter sido incluído apenas com o advento da Lei Complementar nº 157/2016 e os fatos ocorridos nos presentes autos, serem de 2013 e 2014, nos termos do que já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastaria a tributação do ICMS, mas deixa evidente que nunca foi objeto de tributação do tributo cobrado nos presentes autos.

21. Por tais razões, peço vênha novamente ao Ilustre Relator para divergir do seu entendimento.

24. Por todo exposto, conheço o Recurso Ordinário e DOU-LHE PROVIMENTO, para julgar improcedente o presente AIIM.

25. É como voto e submeto este entendimento aos meus pares.

TIT, Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2019.

Douglas Kakazu Kushiya
Juiz com voto preferencial

[1] STJ, 1ª Seção, EREsp 456650/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/03/2006.

[2] STF, 2ª Turma, RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 13/12/2005



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4096546-6	2017	4096546-6	QUARTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROBERTO BIAVA JUNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	FAISSAL YUNES JÚNIOR
Votos de Preferência:	JULIO RODRIGUES DOS SANTOS NETO, DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: ROBERTO BIAVA JUNIOR

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Não Provido.

VOTO DE VISTA: FAISSAL YUNES JÚNIOR

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: JULIO RODRIGUES DOS SANTOS NETO

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Não Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA (Presidente)

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Provido.

São Paulo, 12 de dezembro de 2019
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



AUTUADO
SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.

IE
114454231119

CNPJ
00497373000110

LOCALIDADE
São Paulo - SP

AIIM
4096546-6

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 12 de dezembro de 2019
Tribunal de Impostos e Taxas