



PROCESSO Nº 0417052019-0

ACÓRDÃO Nº 318/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A

Advogado: Sr.º MILTON GOMES SOARES, inscrito na OAB/PB sob o nº 1.791

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: MARIA JOSÉ LOURENÇO DA SILVA / PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

Relator: CONS.º VENÂNCIO VIANA DE MEDEIROS NETO

Relatora do Voto Divergente: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

PRELIMINARES. REJEITADAS. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA. ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE MULTA ABUSIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência, e entre eles, foi devidamente materializada a infração e perfeitamente identificada a pessoa do infrator.

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS decorrente de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22 na prestação de serviços de comunicação, em razão da não tributação de parcela dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/disponibilizados aos usuários, contrariando o disposto no Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS nº 55/05 e as demais normas tributárias que fundamentam o auto de infração contidos na inicial.

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem ao recolhimento do ICMS. Ilação à Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.



Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à maioria, acompanhando o voto original vencedor do Conselheiro Suplente Venâncio Viana de Medeiros Neto, os Conselheiros (as), José Erielson Almeida do Nascimento (Suplente), Larissa Meneses de Almeida, Sidney Watson Fagundes da Silva, Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, José Valdemir da Silva e Fernanda Céfora Vieira Braz (Suplente), acompanhando o voto divergente vencido da Cons.^a Máira Catão da Cunha Cavalcanti Simões o Conselheiro Eduardo Silveira Frade, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000677/2019-01, lavrado em 27.03.2013, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, valor total de **R\$ 1.871.118,82 (Hum milhão, oitocentos e setenta e um mil, cento e dezoito reais e oitenta e dois centavos)** sendo R\$ 1.069.210,74 (Hum milhão, sessenta e nove mil, duzentos e dez reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 801.908,08 (Oitocentos e um mil, novecentos e oito reais e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 11 de julho de 2023.

VENÂNCIO VIANA DE MEDEIROS NETO
Conselheiro Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), LARISSA MENESES DE ALMEIDA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE) E MÁIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 0417052019-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A.

Advogado: Sr.º MILTON GOMES SOARES, inscrito na OAB/PB sob o nº 1.791

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: MARIA JOSÉ LOURENÇO DA SILVA / PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

Relator: CONS.º VENÂNCIO VIANA DE MEDEIROS NETO

Relatora do Voto Divergente: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA. ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. NÃO INCIDE ICMS SOBRE SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO - SVA. A DISPONIBILIDADE DE CRÉDITOS PRÉ-PAGOS CARACTERIZA ATIVIDADE-MEIO. INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR “COMUNICAÇÃO”. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Não incide ICMS sobre a taxa de recarga em serviços de telefonia móvel pré-paga, pois se trata de serviço de valor adicionado – SVA que não se equipara ao serviço de comunicação.

- Afastada a falta de recolhimento de ICMS pela interpretação conjunta dos artigos 2º, III e 12, VI, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), segundo a qual o ICMS só incide sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento de sua efetiva prestação, ou seja, atividade-fim (comunicação) e não atividade-meio (habilitação, disponibilidade e instalação, entre outros).

- As decisões definitivas do STF e STJ possuem eficácia persuasiva em relação a administração pública direta e indireta. A aplicação destes precedentes no processo administrativo fiscal não implica na análise de mérito de ilegalidade e inconstitucionalidade pelo órgão administrativo.



RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000677/2019-01 (fls. 3/4), lavrado em 27/03/2019, em face da empresa TELEFÔNICA BRASIL S/A, inscrição estadual nº 16.136.950-2, em decorrência da seguinte infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO>> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação sujeitos à incidência do imposto estadual e que foram indicados pela autuada como sendo ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

NOTA EXPLICATIVA: A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO REALIZADAS NO ESTADO DA PARAÍBA NO EXERCÍCIO DE 2015, PROVENIENTE DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

1. SERVIÇOS DE TELEFONIA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADOS COMO SENDO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS, NO VALOR TOTAL (BASE DE CÁLCULO) DE R\$44.326,16 (QUARENTA E QUATRO MIL TREZENTOS E VINTE E SEIS REAIS E DEZESSEIS CENTAVOS), COM ICMS A RECOLHER NO IMPORTE DE R\$12.411,32 (DOZE MIL QUATROCENTOS E ONZE REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS), CONFORME EVIDENCIADO NO ANEXO I (PLANILHA EM EXCEL IMPRESSA);
2. ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR NA MODALIDADE PRÉ – PAGA QUE NÃO FORAM SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO, NO VALOR TOTAL (BASE DE CÁLCULO) DE R\$3.774.283,59 (TRÊS MILHÕES SETECENTOS E SETENTA E QUATRO MIL DUZENTOS E OITENTA E TRÊS REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS), COM ICMS A RECOLHER NO VALOR DE R\$1.056.799,41 (UM MILHÃO CINQUENTA E SEIS MIL SETECENTOS E NOVENTA E NOVE REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS), CONFORME EVIDENCIADO NO ANEXO II (PLANILHA EM EXCEL GRAVADA EM MÍDIA DVD EM RAZÃO DA GRANDE QUANTIDADE DE REGISTROS).

RESSALTA-SE QUE O DECRETO Nº 26.146/05 (RECEPCIONOU O CONVÊNIO ICMS 55/05) AO TRATAR DA MODALIDADE PRÉ-PAGA DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR, ESTABELECE QUE A NOTA FISCAL DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO (NFST), MOD.22, SERÁ EMITIDA COM DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO CALCULADO COM BASE NO VALOR TARIFÁRIO VIGENTE, NA HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO EM TERMINAL DE USO PARTICULAR, POR OCASIÃO DA SUA DISPONIBILIZAÇÃO, CABENDO O IMPOSTO À UNIDADE FEDERADA ONDE O TERMINAL ESTIVER HABILITADO, E QUE A



DISPONIBILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS OCORRE NO MOMENTO DE SEU RECONHECIMENTO OU ATIVAÇÃO PELA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE POSSIBILITE O SEU CONSUMO NO TERMINAL.

Com supedâneo nos fatos acima, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.871.118,82 (Hum milhão, oitocentos e setenta e um mil, cento e dezoito reais e oitenta e dois centavos)** sendo R\$ 1.069.210,74 (Hum milhão, sessenta e nove mil, duzentos e dez reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 801.908,08 (Oitocentos e um mil, novecentos e oito reais e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

:

A inicial foi instruída com os documentos acostados às fls. 03/10 dos autos, dos quais destaco:

- a) ANEXO I – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS COMO SENDO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADOS (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003) – EXERCÍCIO 2015 (FLS. 05/07)
- b) DVD contendo o ANEXO II – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS NÃO SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003) – EXERCÍCIO 2015 (FLS. 08 E 10);
- c) ANEXO III – RESUMO DOS ANEXOS I E II (fls. 09).

Cientificada pessoalmente do auto de infração, em 01/04/2019, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, a Autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados para representá-la (fls. 58/62), ingressou com Impugnação ao lançamento tributário (fls. 16/46), protocolada em 30/04/2019, na qual promove as seguintes alegações:

- a) Em preliminar, suscita a nulidade do Auto de Infração por não identificar de forma clara e precisa as infrações cometidas, o que entende comprometer o seu direito de defesa; aduz, que houve a cobrança do ICMS com base em mera presunção do fato gerador.
- b) No mérito, alega que o demonstrativo constante do Anexo I, destaca que os serviços por ele prestados a órgãos públicos estaduais, federais e municipais, prestados entre 1º de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2015, não se sujeitam à incidência do ICMS, por serem isentos, nos termos do Convênio ICMS nº 107/95;



- c) Argumenta, ainda, que no tocante ao Anexo II, ressalta que o ICMS é imposto incidente sobre serviços de comunicação, não sendo possível a cobrança do ICMS sobre outros serviços que não os de comunicação, por falta de previsão legal e constitucional, desta forma os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS, justamente os valores que ensejaram a lavratura do Auto de Infração em referência, não foram porque são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de serviço de valor adicionado e, portanto, não podem sofrer a incidência do referido imposto, conforme entendimento pacificado do STJ. Neste sentido menciona diversas decisões do STJ e STF.
- d) Defende a abusividade da multa aplicada, pois ao seu argumento, seria confiscatória, devendo ser afastada;
- e) Ao final, pugnou pelo cancelamento do Auto de Infração mencionado.

Os autos foram conclusos, (fl. 196), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 198/211, editando a seguinte ementa:

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS E RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS EM SUA INTEGRALIDADE A TRIBUTAÇÃO. ILICITUDE CARACTERIZADA – DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, as receitas decorrentes dessa estão sob a incidência do ICMS, inclusive a relativas aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, consoante previsão no arcabouço normativo que regula a matéria.

- As prestações de serviços auxiliares de valor adicionado e intermediários, essenciais ao serviço de comunicação, estão no campo de incidência do ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

- Independentemente da denominação que lhe seja dada, a prestação de serviços que viabilizem, otimizem ou agilizem o processo de comunicação é alcançada pelo ICMS, pois a finalidade é uma só: a comunicação.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de ciência via Dt-e, com ciência em 12/09/2019 (fl. 214), a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 11/10/2019 (fls. 230/261), no qual alega, além dos fundamentos já trazidos na primeira instância, em síntese:

- a) Preliminarmente: Que repousam a nulidade no Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa, existindo cerceamento do



- direito de defesa; Aduz que ICMS foi cobrado com base em presunção;
- b) Defende a não incidência do ICMS sobre o Serviço de Valor adicionado (SVA) e as Prestações, Utilidades e Comunidade (PUC), por ausência de previsão legal;
 - c) A norma consubstanciada no Convênio ICMS 69/98 foi declarada inconstitucional pelo STF e que o STJ já decidiu sobre a sistemática de recursos repetitivos que os serviços acessórios/suplementares à telecomunicação não constituem efetivamente serviços de comunicações, razão pela qual não estariam sujeitos ao ICMS;
 - d) Que não pretende que o CRF declare a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98, mas que respeite os precedentes dos tribunais superiores; Que há farta jurisprudência dos tribunais superiores sobre o afastamento do ICMS incidente sobre serviços de valor adicionados, como provedores de acesso à internet, habilitação de celular, outras atividades consideradas pelos tribunais como atividades-meio ou serviços suplementares.
 - e) Defende que há isenção do ICMS para os órgãos públicos estaduais, federais e municipais, tendo a planilha fazendária do anexo I, se referindo a prestações de serviços de comunicação realizados ao Tribunal de Contas, Tribunal de Justiça e Assembleia Legislativa, todos do Estado da Paraíba, bem como a outros órgãos públicos.
 - f) Alega a abusividade da multa aplicada;

Ao final, com base nos argumentos apresentados, a Recorrente requer seja integralmente provido o presente recurso voluntário para:

- i. Preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade do auto de infração em razão da ausência de descrição clara e precisa da autuação, bem como nulidade por haver a impossibilidade de cobrança do ICMS baseada em mera presunção;
- ii. Quanto ao mérito, seja reformada a decisão recorrida e cancelada a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração, ou, em caso de não serem providos, que a multa seja cancelada ou reduzida a patamares razoáveis;
- iii. Seja o processo convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de provas em direito admitidas, em especial prova pericial contábil.

Protesta, também, pela intimação pessoal de seus advogados e pela realização de sustentação oral.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.



Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 261, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Por fim, o Relator, Cons.º Venâncio Viana de Medeiros Neto, votou pelo desprovidimento do recurso voluntário da autuada, para manter o auto de infração e a cobrança do crédito tributário, conforme ementa abaixo transcrita:

PRELIMINARES. REJEITADAS. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA. ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE MULTA ABUSIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência, e entre eles, foi devidamente materializada a infração e perfeitamente identificada a pessoa do infrator.

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS decorrente de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22 na prestação de serviços de comunicação, em razão da não tributação de parcela dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/disponibilizados aos usuários, contrariando o disposto no Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS nº 55/05 e as demais normas tributárias que fundamentam o auto de infração contidos na inicial.

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem ao recolhimento do ICMS. Ilação à Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

É o relatório.

VOTO DIVERGENTE

Senhor Presidente, do Conselho de Recursos Fiscais, nobres Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico desta Casa e aos demais aqui presentes nesta sessão.

Com o respeito de costume ao entendimento do nobre Conselheiro Relator no voto proferido, peço vênua para discordar sobre os fundamentos jurídicos utilizados em relação à denúncia acima.



Trata-se de recurso voluntário proposto pela atuada contra a decisão monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração em análise, para considerar devidos os créditos tributários decorrentes da falta de recolhimento de ICMS sobre a taxa de recarga serviços de telefonia pré-paga.

Inicialmente, verifica-se que a fiscalização fundamentou sua acusação no entendimento de que o serviço de recarga em modalidade pré-paga é considerado, para fins de tributação do ICMS, como serviço de comunicação, invocando o disposto no art. 2, III, da Lei Complementar nº 87/96¹.

Além disso, invocou a Cláusula Primeira do Convênio de ICMS nº 69/98 para justificar a incidência do ICMS sobre serviços de valor agregado.

Por estas razões, passo à análise de cada uma das matérias.

Da natureza do serviço de recarga para celular na modalidade pré-paga

Conforme bem leciona Sacha Calmon² “A atividade de comunicar-se ocorre apenas entre emissor e receptor, não havendo participação do prestador do serviço no ato de comunicação em si.”

Continua, afirmando que “o serviço visa apenas a proporcionar o meio físico para que a mensagem efetivamente chegue ao destinatário (e, por conseguinte, seja instaurada a relação comunicativa).”

De fato, quando um usuário de telefone pré-pago adquire um cartão de recarga e ativa-o, há o débito dos créditos daquele cliente um valor relativo à “taxa de recarga” do telefone celular.

Essa “taxa de recarga” remunera o serviço de habilitação dos créditos utilizáveis em determinado aparelho celular, possibilitando sua utilização.

Não se trata, portanto, de efetiva prestação do serviço de comunicação, mas sim de mera cobrança pela realização de atividade administrativa, que viabiliza a prestação do serviço de comunicação.

Dessa forma, a taxa de recarga em tudo se assemelha à habilitação do telefone celular, que já foi declarada como atividade-meio completamente fora do campo de incidência do ICMS Comunicação.

¹ LC nº 87/98 – 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;

² COELHO, Sacha Calmon Navarro e MOREIRA, André Mendes. ICMS-comunicação - Taxa de Recarga - Não-incidência - Direito da Operadora de estornar Débitos de ICMS Lançados a esse Título - Inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao Caso da Consulente. Revista Dialética de Direito Tributário nº 142. São Paulo/SP, 2007.



Este entendimento foi adotado pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do recente julgamento do AgInt no REsp n. 2.014.658/RR, transcrito abaixo:

STJEMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. CARTÃO PRÉ-PAGO. NÃO INCIDÊNCIA. ATIVIDADE MEIO. VALOR ADICIONADO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7 DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83 DO STJ. I - Na origem, trata-se de ação ajuizada por Claro S.A. contra o Estado de Roraima objetivando a não incidência do ICMS sobre operações de venda de cartões pré-pagos. II - Na sentença, julgaram-se improcedentes os pedidos. No Tribunal a quo, a sentença foi parcialmente reformada para que o fisco se abstenha de cobrar ICMS sobre os serviços previstos na cláusula primeira do Convênio n. 69/1998, bem como sobre os serviços de valor adicionado. Esta Corte não conheceu do recurso especial. III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual "a pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial". IV - O Tribunal a quo, ao decidir a questão, consignou, in verbis: "Tem se que o Serviço de Valor Adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações, nos termos do disposto no art. 61, "caput" e parágrafo 1º, da Lei n.º 9.472/97, que proclamam, "in verbis": (...) **Com efeito o STJ já pacificou o entendimento de que é ilegítima a incidência de ICMS sobre atividades suplementares ao serviço de comunicação (atividade meio), sob pena de violação ao princípio da tipicidade tributária.** Entende aquela Corte que a interpretação conjunta dos arts. 2.º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que **o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços.**" V - O Tribunal a quo entendeu que os serviços em análise são de valor adicionado, não se caracterizando como serviços de telecomunicações para fins da incidência do ICMS. VI - O entendimento do Tribunal a quo está de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Sobre o assunto, confirmam-se: (REsp n. 1.721.126/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe de 1º/3/2019 e RMS n. 16.767/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5/10/2004, DJ de 17/12/2004, p. 470.) VII - Para afastar o entendimento do julgador e analisar a tese do recorrente de que seus serviços são típicos de telecomunicação e que estão disciplinados na LC n. 87/96, seria necessário revisar o conjunto probatório dos autos, o que é indevido no âmbito do recurso especial. VIII - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp n. 2.014.658/RR, relator



Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/12/2022, DJe de 19/12/2022.)

Trata-se, portanto, quanto ao serviço de recarga, de mera disponibilização dos meios para assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações, o que não se confunde com sua efetiva prestação.

Conclui-se, assim, que não é suficiente, para a cobrança do tributo, a mera disponibilização do serviço ao usuário, ou a prática de atos preparatórios para a fruição do serviço de comunicação.

Da impossibilidade da incidência do ICMS Comunicação sobre Serviços de Valor Adicionado - SVA

No sentido do que foi exposto acima, o Supremo Tribunal Federal através do julgamento da ADI nº 1.491, julgou inconstitucional a cobrança de ICMS sobre serviços de valor adicionado, o que se extrai da ementa abaixo reproduzida:

STF EMENTA: MEDIDA CAUTELAR. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTS. 4º, 5º, 8º, § 2º, 10 E 13 DA LEI 9.295/1996. TELECOMUNICAÇÕES. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 2º, 5º, 21, XI, 37, XX E XXI, 66, § 2º, 170, IV E V, E 175 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO OCORRÊNCIA. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA. I – A regra do art. 66, § 2º, da Constituição Federal não exige que o veto parcial abranja o caput do artigo e seu(s) parágrafo(s). II - É dispensável a autorização legislativa para a criação de empresas subsidiárias, desde que haja previsão para esse fim na lei de instituição da empresa pública, sociedade de economia mista ou fundação matriz, tendo em vista que a lei criadora é também a medida autorizadora. **III – O Serviço de Valor Adicionado – SVA, previsto no art. 10 da Lei 9.295/1996, não se identifica, em termos ontológicos, com o serviço de telecomunicações. O SVA é, na verdade, mera adição de valor a serviço de telecomunicações já existente, uma vez que a disposição legislativa ora sob exame propicia a possibilidade de competitividade e, assim, a prestação de melhores serviços à coletividade.** IV – Medida cautelar indeferida. (ADI 1491 MC, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2014, DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014 EMENT VOL-02754-02 PP-00128)

Extrai-se, do julgado acima transcrito, que o Supremo Tribunal Federal, ao tratar do tema, estabeleceu a diferença entre o serviço de telecomunicações e o serviço de valor adicionado, definindo que o imposto estadual só incide sobre o primeiro deles.

Assim sendo, o STF confirma a jurisprudência do STJ, que afasta as recargas de celular pré-pago do núcleo de incidência do ICMS.



Da impossibilidade de o Convênio ICMS nº 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o Convênio ICMS nº 69/98 ampliou indevidamente o campo de incidência do ICMS Comunicação.

A Corte Superior de Justiça entendeu que a ampliação do fato gerador, só poderia ter ocorrido através de lei complementar, por determinação do art. 146, III, alínea "a", da Constituição Federal ³. Segue o resultado do julgamento:

STJ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES. I - "Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar." (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003. II - Ante a evidência de que não se trata de serviço de comunicação em sentido estrito, inviável a inclusão no seu conceito do serviço de "assinatura mensal", para fins de incidência do ICMS. III - Recurso Especial provido. (REsp n. 754.393/DF, relator Ministro Francisco Falcão, relator p/ o acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe de 16/2/2009.)

³ CF/88 - Art. 146. Cabe à lei complementar:

- III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
- definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;



Por outro lado, restou consignado pelo STJ que a interpretação conjunta dos artigos 2º, III e 12, VI, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), leva à conclusão necessária de que o ICMS só incide sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, **no momento de sua efetiva prestação**, ou seja, atividade-fim (comunicação) e não atividade-meio (habilitação, disponibilidade e instalação, etc.).

Além disso, o art. 12, VI da Lei do ICMS determina que ocorre o fato gerador do imposto “**no momento das prestações onerosas de serviços de comunicação**, feitas 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, corroborando o que foi afirmado, o art. 13, III da Lei do ICMS determina que a base de cálculo do imposto dá-se **na prestação de serviço** de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

Verifica-se, da norma legal, que a atividade-meio não está entre as hipóteses de incidência do ICMS, porquanto a recarga de celular pré-pago não se equipara a nenhum dos itens descritos (geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação).

Por isto, a aplicação do art. 12, VI e do art. 13, III, da Lei nº 6.379/96 não implica na cobrança do ICMS sobre o serviço de valor adicionado, tendo em vista a **ausência de efetiva prestação do serviço de comunicação**, conforme já explicado.

Da compatibilidade entre a aplicação da jurisprudência de tribunais superiores ao processo administrativo tributário e o que dispõem os art. 55 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 1º, parágrafo único, do Regimento Interno do CRF-PB

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba editou a Súmula nº 3, que, em suma, impede a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos de julgamento administrativo. Na íntegra:

SÚMULA Nº 03 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

A Súmula nº 3 decorre das previsões legais constantes dos art. 55 da Lei nº 10.094/2013 e do art. 1º, parágrafo único, do Regimento Interno do CRF-PB (Portaria 80/2021/SEFAZ/PB), que retiram da competência dos órgãos julgadores a declaração de ilegalidade e de inconstitucionalidade ato normativo.

Contudo, a aplicação do entendimento assentado em jurisprudência dos tribunais superiores **não implica na declaração, pelo órgão administrativo, de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei**, em sentido amplo.



De fato, as normas em destaque aplicam-se aos casos em que o contribuinte pleiteia ao colegiado administrativo o afastamento de dispositivo legal expresso sob o argumento de sua ilegalidade ou de sua inconstitucionalidade não sendo admitido tal debate no julgamento dos recursos administrativos fiscais.

Por outro lado, tal vedação **não implica na impossibilidade da observância e da aplicação da jurisprudência firmada nos tribunais superiores** que, no exercício da jurisdição, declaram a ilegalidade ou a inconstitucionalidade do ato normativo. É que àqueles órgãos jurisdicionais a Constituição Federal de 1988 atribuiu tal competência, em última instância.

Portanto, resta claro que **a vedação regimental não se estende à aplicação da jurisprudência que declara ilegalidade ou inconstitucionalidade ao caso concreto**, considerando que o debate do tema pelo órgão administrativo não constituirá em definitivo o direito em disputa, senão somente após o crivo dos órgãos jurisdicionais.

Significa dizer em última análise, que caso o conselho administrativo constitua crédito tributário oriundo de norma legal inconstitucional, tal crédito não poderá ser objeto de execução fiscal, sob pena de indeferimento da petição inicial pelo órgão jurisdicional, que deverá observar a jurisprudência do STF.

Isso por que o Código de Processo Civil, em seu art. 927, determina que os magistrados observem as decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, bem como os entendimentos firmados em resolução de demandas repetitivas pelo STF e pelo STJ.

Assim, bastaria ao contribuinte, ao impugnar eventual execução fiscal, demonstrar o ajuste do caso concreto aos fundamentos determinantes do precedente invocado para que o juiz, por ordem do art. 489, §1º, incisos V e VI, julgue improcedente a execução.

Por este motivo, em que pese a inexistência de vinculação constitucional nesses casos, (sua aplicação configura ato discricionário da administração), **os pronunciamentos administrativos também devem se pautar nas decisões de eficácia persuasiva**, comportamento que melhor atende ao princípio da eficiência e ao sobreprincípio da segurança jurídica.

Antes de tudo, aplicar a jurisprudência dos tribunais superiores, neste caso, **constitui medida de cautela com o erário público**, evitando-se a movimentação desnecessária da máquina administrativa na persecução de obrigação já declarada ilegal ou inconstitucional que, necessariamente, converter-se-á em despesa para o ente público.

Por conseguinte, faz-se mister aferir se os precedentes invocados pela recorrente têm como fundamento a mesma matéria que justificou a autuação fiscal em análise.



Assim, compulsando os autos, verifica-se que a acusação fiscal tem como objeto a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre serviços de comunicação, tendo o contribuinte indicado as operações como isentas ou não tributadas.

A acusação lastreia-se, portanto, no Convênio ICMS 69/98, que ampliou a incidência do imposto, nos termos do seu art. 1º, aos serviços conexos ao de comunicação em sentido estrito, a seguir:

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.

Com efeito, da nota explicativa que instrui o Auto de Infração, extrai-se que todos os **serviços listados na acusação foram considerados como *habilitação de terminal*** estando entre aqueles que foram denominados preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação, na redação do Tema 427 dos Recursos Repetitivos do STJ.

O entendimento foi consolidado no sentido da não incidência do ICMS sobre serviços suplementares ao de comunicação (telefonia móvel), resultando na redação do Tema 427 do STJ que segue transcrito:

TEMA 427: “A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96). **A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.** Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.”

Conforme determinou o STJ, **tais não podem ser considerados serviços de comunicação em sentido estrito**, motivo pelo qual não constituem hipótese de incidência do imposto estadual.

Dessa forma, conclui-se pela coincidência entre o fundamento dos precedentes e o caso dos autos.

Assim sendo, pelos motivos já expostos, considerando a competência do Superior Tribunal de Justiça para decidir sobre a matéria, em última instância, entendo



pela necessidade da aplicação da jurisprudência específica, por sua *eficácia persuasiva* em relação à administração pública direta ou indireta, afastando integralmente os serviços

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, por seu *provimento* para reformar a sentença monocrática e julgar *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000677/2019-01, lavrado em 20/2/2018, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, cancelando o crédito tributário, no valor de **R\$ 1.871.118,82 (Hum milhão, oitocentos e setenta e um mil, cento e dezoito reais e oitenta e dois centavos)** sendo R\$ 1.069.210,74 (Hum milhão, sessenta e nove mil, duzentos e dez reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 801.908,08 (Oitocentos e um mil, novecentos e oito reais e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 11 de julho de 2023.

Maira Catão da Cunha Cavalcanti Simões
Conselheira Voto Divergente



PROCESSO Nº 0417052019-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A

Advogado: Sr.º MILTON GOMES SOARES, inscrito na OAB/PB sob o nº 1.791

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: MARIA JOSÉ LOURENÇO DA SILVA / PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

Relator: CONSº VENÂNCIO VIANA DE MEDEIROS NETO.

PRELIMINARES. REJEITADAS. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA. ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE MULTA ABUSIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência, e entre eles, foi devidamente materializada a infração e perfeitamente identificada a pessoa do infrator.

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS decorrente de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22 na prestação de serviços de comunicação, em razão da não tributação de parcela dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/disponibilizados aos usuários, contrariando o disposto no Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS nº 55/05 e as demais normas tributárias que fundamentam o auto de infração contidos na inicial.

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem ao recolhimento do ICMS. Ilação à Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

RELATÓRIO



Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000677/2019-01 (fls. 3/4), lavrado em 27/03/2019, em face da empresa TELEFÔNICA BRASIL S/A, inscrição estadual nº 16.136.950-2, em decorrência da seguinte infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO>> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação sujeitos à incidência do imposto estadual e que foram indicados pela autuada como sendo ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

NOTA EXPLICATIVA: A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO REALIZADAS NO ESTADO DA PARAÍBA NO EXERCÍCIO DE 2015, PROVENIENTE DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

3. SERVIÇOS DE TELEFONIA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADOS COMO SENDO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS, NO VALOR TOTAL (BASE DE CÁLCULO) DE R\$44.326,16 (QUARENTA E QUATRO MIL TREZENTOS E VINTE E SEIS REAIS E DEZESSEIS CENTAVOS), COM ICMS A RECOLHER NO IMPORTE DE R\$12.411,32 (DOZE MIL QUATROCENTOS E ONZE REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS), CONFORME EVIDENCIADO NO ANEXO I (PLANILHA EM EXCEL IMPRESSA);

4. ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR NA MODALIDADE PRÉ – PAGA QUE NÃO FORAM SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO, NO VALOR TOTAL (BASE DE CÁLCULO) DE R\$3.774,283,59 (TRÊS MILHÕES SETECENTOS E SETENTA E QUATRO MIL DUZENTOS E OITENTA E TRÊS REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS), COM ICMS A RECOLHER NO VALOR DE R\$1.056.799,41 (UM MILHÃO CINQUENTA E SEIS MIL SETECENTOS E NOVENTA E NOVE REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS), CONFORME EVIDENCIADO NO ANEXO II (PLANILHA EM EXCEL GRAVADA EM MÍDIA DVD EM RAZÃO DA GRANDE QUANTIDADE DE REGISTROS).

RESSALTA-SE QUE O DECRETO Nº 26.146/05 (RECEPCIONOU O CONVÊNIO ICMS 55/05) AO TRATAR DA MODALIDADE PRÉ-PAGA DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR, ESTABELECE QUE A NOTA FISCAL DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO (NFST), MOD.22, SERÁ EMITIDA COM DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO CALCULADO COM BASE NO VALOR TARIFÁRIO VIGENTE, NA HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO EM TERMINAL DE USO PARTICULAR, POR OCASIÃO DA SUA DISPONIBILIZAÇÃO, CABENDO O IMPOSTO À UNIDADE FEDERADA ONDE O TERMINAL ESTIVER HABILITADO, E QUE A DISPONIBILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS OCORRE NO MOMENTO DE SEU RECONHECIMENTO OU ATIVAÇÃO PELA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE POSSIBILITE O SEU CONSUMO NO TERMINAL.

OS ANEXOS I (SERVIÇOS DE TELEFONIA INDICADOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS), II (SERVIÇOS DE TELEFONIA PRÉ PAGA NÃO



SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO) E III (RESUMO DOS ANEXOS I E II), SÃO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

A APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS FOI REALIZADA ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS DO CONVÊNIO ICMS Nº 115/2003.

Com supedâneo nos fatos acima, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.871.118,82 (Hum milhão, oitocentos e setenta e um mil, cento e dezoito reais e oitenta e dois centavos)** sendo R\$ 1.069.210,74 (Hum milhão, sessenta e nove mil, duzentos e dez reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 801.908,08 (Oitocentos e um mil, novecentos e oito reais e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

A inicial foi instruída com os documentos acostados às fls. 03/10 dos autos, dos quais destaco:

- d) ANEXO I – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS COMO SENDO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADOS (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003) – EXERCÍCIO 2015 (FLS. 05/07)
- e) DVD contendo o ANEXO II – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS NÃO SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003) – EXERCÍCIO 2015 (FLS. 08 E 10);
- f) ANEXO III – RESUMO DOS ANEXOS I E II (fls. 09).

Cientificada pessoalmente do auto de infração, em 01/04/2019, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, a Autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados para representá-la (fls. 58/62), ingressou com Impugnação ao lançamento tributário (fls. 16/46), protocolada em 30/04/2019, na qual promove as seguintes alegações:

- f) Em preliminar, suscita a nulidade do Auto de Infração por não identificar de forma clara e precisa as infrações cometidas, o que entende comprometer o seu direito de defesa; aduz, que houve a cobrança do ICMS com base em mera presunção do fato gerador.
- g) No mérito, alega que o demonstrativo constante do Anexo I, destaca que os serviços por ele prestados a órgãos públicos estaduais, federais e municipais, prestados entre 1º de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2015, não se sujeitam à incidência do ICMS, por serem isentos, nos termos do Convênio ICMS nº 107/95;



- h) Argumenta, ainda, que no tocante ao Anexo II, ressalta que o ICMS é imposto incidente sobre serviços de comunicação, não sendo possível a cobrança do ICMS sobre outros serviços que não os de comunicação, por falta de previsão legal e constitucional, desta forma os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS, justamente os valores que ensejaram a lavratura do Auto de Infração em referência, não foram porque são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de serviço de valor adicionado e, portanto, não podem sofrer a incidência do referido imposto, conforme entendimento pacificado do STJ. Neste sentido menciona diversas decisões do STJ e STF.
- i) Defende a abusividade da multa aplicada, pois ao seu argumento, seria confiscatória, devendo ser afastada;
- j) Ao final, pugnou pelo cancelamento do Auto de Infração mencionado.

Os autos foram conclusos, (fl. 196), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 198/211, editando a seguinte ementa:

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS E RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS EM SUA INTEGRALIDADE A TRIBUTAÇÃO. ILICITUDE CARACTERIZADA – DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, as receitas decorrentes dessa estão sob a incidência do ICMS, inclusive a relativas aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, consoante previsão no arcabouço normativo que regula a matéria.

- As prestações de serviços auxiliares de valor adicionado e intermediários, essenciais ao serviço de comunicação, estão no campo de incidência do ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

- Independentemente da denominação que lhe seja dada, a prestação de serviços que viabilizem, otimizem ou agilizem o processo de comunicação é alcançada pelo ICMS, pois a finalidade é uma só: a comunicação.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de ciência via Dt-e, com ciência em 12/09/2019 (fl. 214), a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 11/10/2019 (fls. 230/261), no qual alega, além dos fundamentos já trazidos na primeira instância, em síntese:

- g) Preliminarmente: Que repousam a nulidade no Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa, existindo cerceamento do direito de defesa; Aduz que ICMS foi cobrado com base em presunção;



- h) Defende a não incidência do ICMS sobre o Serviço de Valor adicionado (SVA) e as Prestações, Utilidades e Comunidade (PUC), por ausência de previsão legal;
- i) A norma consubstanciada no Convênio ICMS 69/98 foi declarada inconstitucional pelo STF e que o STJ já decidiu sobre a sistemática de recursos repetitivos que os serviços acessórios/suplementares à telecomunicação não constituem efetivamente serviços de comunicações, razão pela qual não estariam sujeitos ao ICMS;
- j) Que não pretende que o CRF declare a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98, mas que respeite os precedentes dos tribunais superiores; Que há farta jurisprudência dos tribunais superiores sobre o afastamento do ICMS incidente sobre serviços de valor adicionados, como provedores de acesso à internet, habilitação de celular, outras atividades consideradas pelos tribunais como atividades-meio ou serviços suplementares.
- k) Defende que há isenção do ICMS para os órgãos públicos estaduais, federais e municipais, tendo a planilha fazendária do anexo I, se referindo a prestações de serviços de comunicação realizados ao Tribunal de Contas, Tribunal de Justiça e Assembleia Legislativa, todos do Estado da Paraíba, bem como a outros órgãos públicos.
- l) Alega a abusividade da multa aplicada;

Ao final, com base nos argumentos apresentados, a Recorrente requer seja integralmente provido o presente recurso voluntário para:

- iv. Preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade do auto de infração em razão da ausência de descrição clara e precisa da autuação, bem como nulidade por haver a impossibilidade de cobrança do ICMS baseada em mera presunção;
- v. Quanto ao mérito, seja reformada a decisão recorrida e cancelada a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração, ou, em caso de não serem providos, que a multa seja cancelada ou reduzida a patamares razoáveis;
- vi. Seja o processo convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de provas em direito admitidas, em especial prova pericial contábil.

Protesta, também, pela intimação pessoal de seus advogados e pela realização de sustentação oral.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 261, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da



legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

É o relatório.

VOTO

Ab initio, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Por outro norte, impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

1. Das preliminares

1.1 Cerceamento do direito de defesa por descrição imprecisa da infração.

A Recorrente aduz a nulidade do auto de infração por não ter identificado de forma clara e precisa as infrações cometidas, bem como por não ter sido disponibilizado nos autos os documentos comprobatórios da infração. *In casu*, de fato não lhe assiste razão.

O auto de infração está claramente documentado relativamente aos fatos que fundamentam a denúncia, podendo-se constatar pela nota explicativa e pelos anexos dele que se trata da cobrança do ICMS comunicação proveniente da ativação de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular na modalidade pré-paga, que não foram submetidos integralmente à tributação, bem como pelo fato de a autuada ter prestado serviços de telefonia sujeitos à incidência do ICMS indicando-os como isentos ou não tributados.

Diferente do que se alega, a fundamentação da infração fora apresentada de forma clara e objetiva em simetria total com o art. 142 do CTN, estando os fundamentos de fato e de direito postos corretamente. Tanto é verdade que o próprio Recorrente sem qualquer prejuízo apresentou defesa pormenorizada, trazendo argumentos fáticos e linha de defesa específicos, exercendo de maneira clara o contraditório.

Assim, com o devido respeito de estilo, não vislumbro qualquer mácula ou prejuízo ao direito de defesa na denúncia fiscal formulada nos autos, e, por tal motivo, rejeito a preliminar suscitada.



1.2 Da cobrança do ICMS com base em mera presunção do fato gerador.

Alega a Recorrente que o Auto de Infração visa cobrar ICMS com base em mera presunção do fato gerador, pois presume que o consumidor utilizará a integralidade dos créditos adquiridos para aquisição de serviços de telefonia, quando na verdade, isso não se concretiza, já que parte dos valores é utilizada pelos clientes na aquisição de serviços de valor adicionado.

No tocante a esse argumento, de igual modo, vejo que não se sustenta, pois os serviços que devem integrar a base de cálculo do ICMS Comunicação se encontram previstos de maneira clara na Cláusula Primeira do Convênio n. 69/98:

“Cláusula primeira – Os signatários firmaram 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 facilidade adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhe seja dada”.

De fato, é clarividente a previsão não deixando espaço, *data vênia*, para que se alegue cobrança com supedâneo em mera presunção, o que, diga-se de passagem, não se amolda no caso vertente.

Desse modo, diferente do que sustenta a defesa em grau recursal, não vislumbro qualquer mácula ou vício a título de cobrança calcada em mera presunção, sobretudo ante a clara presença indissociável desses serviços que almejam a única finalidade, a comunicação. Portanto, devem compor a base de cálculo do ICMS, razão pela qual, rejeito o preliminar.

Por esses fundamentos, rejeito as preliminares suscitadas.

2. Do exame de mérito

No caso em deslinde, conforme relatado a autuação versa sobre a cobrança do ICMS comunicação proveniente da ativação de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular na modalidade pré-paga, que não foram submetidos integralmente à tributação, contrariando os artigos 12, VII, 13, III e c/c 3º, III; 11, V.

Aos fatos é prevista a penalidade do art. 82, IV, todos da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

Art. 82. As multas para as quais se adotar o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes: (...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isenta ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto; Instaurado o contencioso tributário a partir da interposição da peça reclamatória, passemos à análise dos pontos controversos. (g.n)



A apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nos arquivos eletrônicos transmitidos nos termos dos Convênios ICMS nº 115/03, conforme se depreende da documentação acostada aos autos.

A Recorrente argumenta que sua operação não se dá somente com comunicação telefônica e os demais serviços prestados não se enquadram no conceito de serviço de comunicações e sim no de serviços de valor adicionado, expurgados pela lei federal e apresenta farta jurisprudência dos Tribunais Superiores que afastam o ICMS em serviços de valor adicionado. Pois bem.

Tenha-se presente que na auditoria fiscal que originou o auto de infração a Fiscalização tomou como base as próprias declarações da Autuada, contidas em seus arquivos eletrônicos (Convênio ICMS nº 115/03) e que atestam que créditos pré-pagos já ativados/disponibilizados aos usuários não foram oferecidos à tributação.

Cumpre examinamos, neste passo, a legislação de regência da matéria.

As hipóteses de incidência, bem como de ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação estão delimitadas na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.379/96, que assim dispõem:

Constituição Federal de 1988

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;

A Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

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

Lei nº 6.379/96

Art. 3º 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;

Por sua vez, faz-se importante consignar que a ativação é o procedimento da concessionária, prestadora de serviços de comunicação, que consiste na disponibilização, habilitação e vinculação do crédito a um número de celular específico, em momento posterior à sua aquisição pelo usuário.

Conforme consta da nota explicativa do auto de infração a legislação pertinente é bastante clara, conforme se percebe na Cláusula primeira, inciso II, § 1º do Convênio ICMS nº 55/05, a seguir transcrita:

Cláusula primeira Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base



em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

Acrescido o § 2º a cláusula primeira pelo Conv. ICMS 12/07, efeitos a partir de 04.04.07.

§ 2º Aplica-se o disposto no inciso I quando se tratar de cartão, ficha ou assemelhado, de uso múltiplo, ou seja, que possa ser utilizado em terminais de uso público e particular.

Observe-se que, ao contrário dos argumentos da Recorrente em sua Defesa e do procedimento irregular que reconhece praticar na emissão das NFST, o que determina a incidência do ICMS na modalidade pré-paga de telefonia é a disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, entendida essa como a ativação que possibilite seu consumo no terminal.

Convém notar, outrossim, que a incidência do ICMS está vinculada à mera disponibilização de créditos que gerem a possibilidade de uso em terminal de telecomunicação particular e não ao uso em si desses valores, como pretende fazer crer a Recorrente.

Descontente com essa questão, a Recorrente pugna pela nulidade do auto de infração ao arrazoar que a cobrança do ICMS foi feita com base em mera presunção do fato gerador, arrazoando que no momento da habilitação/ativação não era possível se verificar se, quando ou quanto dos créditos dos cartões pré-pagos serão utilizados no serviço de telefonia.

Inicialmente, devo esclarecer que a argumentação feita pelo julgador singular com base no Convênio ICMS nº 69/98 não extrapola a análise da acusação em tela visto que tal convênio esclarece a base de cálculo do ICMS comunicação e se encontra em vigor:

“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”.



Devo registrar que a antecipação da ocorrência do fato gerador nessa espécie é uma norma abonada pelo art. 12, VII, §1º, da Lei Complementar nº 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;

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

De forma harmônica, a Lei do ICMS desse estado disciplina a matéria no art. 12, VII, §1º, *in verbis*:

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

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

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao adquirente.

Evidentemente, como os créditos de telefonia pré-pagos estão sujeitos a uma etapa de ativação, a regra estabelecida no Convênio ICMS nº 55 é a de que a nota fiscal será emitida com a disponibilização desses créditos ao usuário.

Pode-se inferir, assim, que diante da particularidade do serviço de telefonia móvel pré-paga a legislação permite a antecipação da ocorrência do fato gerador em espécies dessa natureza, não caracterizando uma presunção irregular ou desarrazoada, como afirma a Recorrente.

No tocante à tributação do total do crédito telefônico ativado pela operadora, a regra é a de que a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço, conforme art. 13, III, da Lei 6.379/96:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV, do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II, do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (g.n)

Indubitável que o preço do serviço é o valor cobrado do consumidor adquirente do cartão pré-pago, ou seja, o valor total da recarga ativado. Assim, em que pese a discordância da Recorrente, a legislação estabelece que **a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço**, não se aplicando abatimento.



Informa ainda a nota explicativa que tal legislação foi reproduzida no art. 1º, do Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, como se observa em seu texto abaixo transcrito:

Art. 1º Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), Anexo 22 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I – para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

Nova redação dada ao § 1º do art. 1º pelo art. 1º do Decreto nº 38.254/18 – DOE de 26.04.18 (Convênio ICMS 30/18). OBS: efeitos a partir de 1º de maio de 2018.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, no momento da disponibilização dos créditos deverá ser enviado ao usuário o link de acesso à nota fiscal, que deverá ser emitida pelo valor total carregado (Convênio ICMS 30/18).

Acrescentado o § 2º ao art. 1º pelo art. 1º do Decreto nº 28.220/07 – DOE de 30.05.07 (Convênio ICMS 12/07)

§ 2º Aplica-se o disposto no inciso I quando se tratar de cartão, ficha ou assemelhado, de uso múltiplo, ou seja, que possa ser utilizado em terminais de uso público e particular.

Como se pode notar, a legislação estadual determina que será emitida a NFST (modelo 22), com destaque do imposto devido, no caso dos créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação do destinatário.

Dessarte, considerando a norma inserida no inciso II do supracitado artigo, inexistente dúvida de que todos os créditos/recargas destinados a terminais paraibanos devam ser tributados de forma integral, por ocasião da sua disponibilização, com emissão de NFST modelo 22 e recolhimento do respectivo ICMS para o estado Paraíba, caracterizando o procedimento realizado pela Recorrente como uma infração.

Nessa vereda, os elementos dos presentes autos, especialmente o **DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS NÃO SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003)**, comprovam, de



forma plena, que do ano de 2015, a Recorrente emitiu NFST modelo 22, deixando de recolher parte do respectivo ICMS incidente, o qual foi indicado nas notas fiscais como parcela isenta.

Torna-se cristalino, então, que inobstante as argumentações da Recorrente sobre a natureza dos serviços que presta aos seus usuários, o que se confirma é a **obrigação imposta pela legislação de recolhimento do ICMS no momento da ativação/disponibilização dos créditos e pela integralidade do valor**. A legislação não admite um critério temporal distinto, como desejado pela Recorrente, do momento da efetiva utilização dos créditos.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, como a Recorrente reconheceu a conduta infracional ao arrepio da legislação estadual e do Convênio ICMS nº 55, que rege a matéria, não há dúvida da materialidade da denúncia fiscal.

Portanto, a legislação aplicada à matéria não utiliza o momento da utilização dos créditos como critério temporal para incidência do ICMS. Ademais, a adoção desse critério e a adoção da jurisprudência indistintamente para reconhecer a “isenção” adotada pelo sujeito passivo obrigaria ao Conselho de Recursos Fiscais entrar no mérito da inconstitucionalidade das normas acima expostas, para afastar sua incidência.

Conforme é cediço, não está na esfera de competência dos Órgãos Julgadores a declaração de inconstitucionalidade, por força dos art. 55 e 72-A da Lei 10.094/2013, *in verbis*:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

A matéria é pacífica no E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba e consolidada pela Súmula nº 03 dessa corte, a seguir transcrita:

SÚMULA Nº 03 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Dessa maneira, a Recorrente está adotando um procedimento de tributação unilateral, sem autorização na legislação do estado da Paraíba, confrontando diretamente o Decreto nº 26.146/2005, que recepcionou o Convênio ICMS nº 55/05, normas a serem obedecidas pelo sujeito passivo.



Importante registrar também que a decisão da instância prima promoveu a argumentação de que uma parcela tida como “isenta” pela Recorrente se trata de um serviço de valor adicionado, tributado pelo ICMS, e julgou procedente o auto de infração, com base no Convênio ICMS nº 69/98. Essa fundamentação dada a decisão tem suporte no entendimento do E. Conselho de Recursos Fiscais, segundo o qual **os serviços de valor adicionado** estão incluídos na base de cálculo do ICMS.

Anoto que a decisão recorrida não foi contraditória quando define o serviço de telecomunicações pelo art. 60 da LGT e deixa de aplicar o conceito do art. 61, §1º, da mesma lei, visto que como afirmou o Nobre Julgador singular a legislação especializada na matéria é a tributária e esta deve ser aplicada por força do **princípio da legalidade tributária**. Não há qualquer vício nessa interpretação feita.

Ademais, devo acolher a decisão da primeira instância quando argumenta que o Convênio ICMS nº 69/98 é norma vigente do sistema tributário nacional. Como se sabe, o referido Convênio foi interpretado pelos tribunais superiores, afastando alguns fatos geradores, em situações pontuais, algumas trazidas pela defesa (habilitação de usuário, provedor de internet, etc), não se confundindo com a matéria posta nesses autos.

Portanto, além do procedimento adotado pela Recorrente e na emissão das NFST, como visto acima, ter afrontado a legislação tributária, o que já caracteriza a procedência da infração, o reconhecimento da utilização de parte dos créditos do serviço telefônico pré-pago como serviço de valor adicionado em nada muda o posicionamento dessa Corte Administrativa, conforme pode-se, exemplificativamente, citar vários de seus julgados:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ISENÇÃO CONDICIONADA. DEDUÇÃO DO PREÇO NÃO OCORRIDA. SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ICMS. RECONHECIMENTO DE PARTE DA DENÚNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA RECIDIVA APLICADA. MODIFICADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A prestação de serviços de comunicação junto à Administração Pública contratante somente goza do benefício da isenção de que tratam os Decretos nº 24.755/03 e 35.320/14 quando atendidas, estritamente, as condições neles impostas, no tocante a comprovação da redução no preço do serviço prestado e, cumulativamente, a indicação, no documento fiscal, do valor do desconto. Interpretação literal da legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção, segundo impõe o artigo 111 do CTN.

Da mesma forma incide ICMS nas prestações de comunicação quando da ocorrência de serviços auxiliares, de valor adicionado e intermediário, essenciais e necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, inclusive os relacionados ao TC CPE solution aluguel,



independentemente da denominação que lhes seja dada, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

A existência de prestação de serviços de comunicação associada à utilização de equipamento de natureza essencial é o que determina a incidência do imposto estadual. A acusação de falta de recolhimento do ICMS sobre as receitas relativas à Prestação de Serviços de Comunicação encontra respaldo na legislação estadual. Ocorrência de recolhimento de parte de denúncia via REFIS/PB. Exclusão da multa recidiva por não atender ao disciplinamento da Lei nº 10.094/20913. (Acórdão nº 150/2016, Processo nº 046.291.2015-7, Relator: Consº João Lincoln Diniz Borges)

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. PRELIMINAR. VÍCIO FORMAL. INEXISTÊNCIA. ILICITUDE CARACTERIZADA. ICMS. AJUSTES. AFASTADA EM PARTE A APLICAÇÃO DA MULTA RECIDIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MODIFICADA DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência. ACÓRDÃO 0222 /2021 Página 10 30.04.2021

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem ao recolhimento do ICMS. Ilação à Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, onde se lê 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.

As receitas de natureza financeira decorrentes de descumprimento de obrigações contratuais, por não corresponderem a uma contraprestação por um serviço de comunicação prestado, não são alcançadas pelo ICMS.

- Afastado, em parte, o montante de multa recidiva, com o justo objetivo de adequar-se ao estabelecido no artigo 87 da Lei nº 6.379/96. (Acórdão nº 402/2017 Processo nº 134.106.2015-0, Relator(a): Consª Maria das Graças Donato de Oliveira Lima)

Diga-se, ainda, que o E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba não está insensível quanto aos posicionamentos reiterados dos tribunais superiores sobre a interpretação da Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98, reconhecendo exceções, nos limites da lei processual administrativa. No entanto, o objeto do presente processo incide sobre créditos de cartões pré-pagos e não encontra qualquer sintonia com os julgados apresentados.

3. Isenção do Icms



No que diz respeito a alegação de isenção nas prestações de serviços de comunicação para órgãos públicos, nos termos do Convênio ICMS 107/95, em verdade, tal argumento não prospera no caso vertente.

De início, insta trazer relevo a distinção sobre a natureza impositiva ou autorizativa dos convênios de ICMS firmados no âmbito do Confaz. No primeiro caso de natureza impositiva, a mera celebração por parte do Poder Executivo já será suficiente para aplicação nos Estados, ofertando-lhe aplicabilidade imediata; Na segunda hipótese, que é o caso suscitado pela defesa, haverá discricionariedade dos Estados em adotar ou não o benefício acordado em seus territórios.

Nesse trilhar, ressalta-se que o Convênio ICMS nº 107/95 autorizativo, não foi recepcionado/internalizado pelo Estado da Paraíba, de forma que a simples existência do citado convênio, por si só, é completamente insuficiente para a concessão e gozo do benefício.

Entretanto, não se pode olvidar que o Estado da Paraíba é signatário do Convênio ICMS nº 26/03, que concede isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, devidamente recepcionado/internalizado pelo Decreto nº 24.755/03 e posteriormente revogado pelo Decreto nº 35.320/14⁴, *verbis*:

Art. 1º Fica concedido isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

§ 1º A isenção de que trata o “caput” fica **condicionada**:

I – ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;

II – à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;

III – à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior. (g. n.)

Como se observa pela própria dicção do texto legal, a concessão do benefício está **condicionada** ao cumprimento de certas obrigações, em especial: i) que seja dado desconto equivalente ao valor do imposto dispensado e ii) que esse valor esteja expressamente descrito no documento fiscal.

Logo, resta clarividente que não basta se comprovar que os serviços tenham sido prestados a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, mas **também é necessário, que haja a expressa indicação no documento fiscal do valor do desconto concedido, que deve ser igual ao valor do imposto dispensado.**

Todavia, o que se observa na situação dos autos é que grande parte das prestações efetuadas não são a órgãos da Administração Estadual e, mesmo que fossem, as exigências acima citadas não foram cumpridas pela própria Recorrente, estando

⁴ Normativo vigente à época dos fatos geradores.



claramente à margem e em arrepio das exigências contidas na norma, ônus do qual o Recorrente não se desincumbiu.

Neste toar, cumpre trazer à baila a previsão do art. 6º da Lei 6.379/96:

Art. 6º Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou a prestação.

Ademais, como é sabido, deverá ser empregada a interpretação literal da legislação tributária no caso de isenção, dentre outras hipóteses, conforme preconizado no artigo 111 do CTN.

Destarte, por tais razões, não vislumbro que a situação posta nos autos se amolde à hipótese de isenção do ICMS decantada no recurso, ao revés, sendo perfeitamente aplicável e exigível o imposto tal como fora realizado.

4. Da multa aplicada

A aplicação de multa tributária pela fiscalização é uma operação vinculada à Lei. Assim, os Fazendários atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 e do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, que são instrumentos normativos cogentes.

In casu, foi aplicada a penalidade do art. 82, IV, Lei nº 6.379/96, de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isenta ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto. Portanto, totalmente adequada a multa aplicada, pois retrata exatamente os fatos apurados pela fiscalização, inexistindo caráter confiscatório.

Necessário relembrar que para os Órgãos Julgadores afastarem a aplicação da Lei, teriam que analisar a sua inconstitucionalidade, o que é vedado no Processo Administrativo Tributário, conforme os art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, supracitados.

Assim, ratifico a decisão da instância singular considerando legítima a cobrança de falta de recolhimento do ICMS atinente à prestação de serviço comunicação, acompanhada da penalidade proposta no auto de infração.

Esclareço, ademais, que não há previsão na Lei 10.094/2013 da obrigação de envio exclusivo de citação, despacho ou intimação para o endereço dos advogados, como deseja a Impugnante. A intimação desses atos ao sujeito passivo, na forma do art. 11 da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário.

5. Do pedido de diligências.



Em relação ao pedido alternativo formulado no recurso, notadamente, sobre a eventual realização de perícia contábil, indefiro por falta de previsão legal. A diligência fiscal está prevista no artigo 59 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

§1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.

§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

Visto isso, esclareça-se que o objeto do auto de infração e fonte da controvérsia em julgamento são matérias que constam do arquivo previsto no Convênio nº 115/03⁵ e já se encontram nos autos as informações relativas aos registros da escrituração das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações - (NFST), modelo 22, na mídia CD-R dos autos.

Logo, não vislumbro razão para o Recorrente, pois há nos autos elementos e provas suficientes para se formar o juízo de convicção ao Julgador, ou seja, o acervo probatório é robusto, o que torna manifestamente desnecessário a diligência, razão pela qual, indefiro o pedido.

Ante o exposto, e com base nestes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000677/2019-01, lavrado em 27.03.2013, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, valor total de **R\$ 1.871.118,82 (Hum milhão, oitocentos e setenta e um mil, cento e dezoito reais e oitenta e dois centavos)** sendo R\$ 1.069.210,74 (Hum milhão, sessenta e nove mil, duzentos e dez reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 801.908,08 (Oitocentos e um mil, novecentos e oito reais e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em **11 de Julho de 2023**.

⁵Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica.



Venâncio Viana de Medeiros Neto
Conselheiro Relator