



PROCESSO Nº 2584902021-7 - e-processo nº 2021.000305613-5

ACÓRDÃO Nº 377/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S. A.

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: MARISE DO Ó CATÃO e MARIA JOSÉ LOURENO DA SILVA

Relatora: CONS.^a SUPLENTE FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ

Relator Voto Divergente: CONS.^o EDUARDO SILVEIRA FRADE

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIDO. REINCIDÊNCIA - NÃO CONFIGURADA - MULTA AFASTADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Constam nos autos elementos probantes necessários à comprovação da infração denunciada, não há pontos controversos a serem esclarecidos, por isso inexistem razões para realização de diligência.

- Configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado. “In casu”, em observância ao princípio da oficialidade, bem como Termo de Antecedentes Fiscais, não há reincidência da infração denunciada, por isso perece a multa recidiva.

- Os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais devem integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação nos termos da legislação de regência.

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



A C O R D A M à maioria, acompanhando o voto original vencedor da Conselheira Suplente Fernanda Céfora Vieira Braz. os Conselheiros (as), Heitor Collett, Sidney Watson Fagundes da Silva, Larissa Meneses de Almeida, Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon e José Valdemir da Silva, sendo o voto divergente vencido do Conselheiro Eduardo Silveira Frade e acompanhando pela Conselheira Máira Catão da Cunha Cavalcanti Simões, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. No entanto, com arrimo nos princípios da oficialidade, da autotutela administrativa e da legalidade, reformo, de ofício, a decisão monocrática para julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80**, lavrado em 16 de dezembro de 2021 em desfavor da empresa **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, condenando-a ao pagamento do **crédito tributário no valor de R\$ 485.643,71** (quatrocentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), sendo **R\$ 277.510,69** (duzentos e setenta e sete mil, quinhentos e dez reais e sessenta e nove centavos), **de ICMS**, por afronta ao artigo 13, inciso III c/c o art. 3º, inciso III, art. 11, inciso V; art. 12, inciso VII, todos da Lei nº 6.379/96, e **R\$ 208.133,02** (duzentos e oito mil, cento e trinta e três reais e dois centavos), **a título de multa por infração**, com arrimo no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 156.099, 78 (cento e cinquenta e seis mil, noventa e nove reais e setenta e oito centavos) a título de multa por reincidência, conforme razões expendidas neste voto.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 15 de agosto de 2023.

FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ
Conselheira Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, HEITOR COLLETT, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 2584902021-7 - e-processo nº 2021.000305613-5

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S. A.

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: MARISE DO Ó CATÃO E MARIA JOSÉ LOURENO DA SILVA

Relatora: CONS.^a SUPLENTE FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ

Relator do voto divergente: CONS.^o EDUARDO SILVEIRA FRADE.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIDO. REINCIDÊNCIA - NÃO CONFIGURADA - MULTA AFASTADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Constam nos autos elementos probantes necessários à comprovação da infração denunciada, não há pontos controversos a serem esclarecidos, por isso inexistem razões para realização de diligência.

- Configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado. "In casu", em observância ao princípio da oficialidade, bem como Termo de Antecedentes Fiscais, não há reincidência da infração denunciada, por isso perece a multa recidiva.

- No caso dos autos a autuada não logrou êxito ao comprovar que os alegados serviços ou locações estariam fora do âmbito de sujeição do ICMS-Comunicação

VOTO DIVERGENTE

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso de voluntário interposto nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013 contra a decisão



monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80 (fls. 2 e 3), lavrado em 16 de dezembro de 2021, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita *ipsis litteris*:

0314 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS sobre 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: O CONTRIBUINTE, ACIMA QUALIFICADO, DEIXOU DE RECOLHER NO EXERCÍCIO DE 2017, O ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/ TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL, FATURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO NFST, MODELO 22, EM RAZÃO DE TER INDICADO ERRONEAMENTE COMO SENDO PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

A APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS FOI REALIZADA ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS ARQUIVOS DIGITAIS DO CONVÊNIO ICMS 115/03, QUE SERVIRAM DE BASE PARA CONFEÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ANALITICO E SINTÉTICO QUE SEGUEM EM ANEXO, OS QUAIS PASSAM A SER PARTES INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Em decorrência deste fato, as Representantes Fazendárias lançaram de ofício, o crédito tributário no valor de R\$ 641.743,49, sendo R\$ 277.510,69, de ICMS, por violação ao art. 13, III c/c o art. 3º, III; art. 11, V, e art. 12, VII, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 208.133,02, de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso IV, da Lei nº 6.379/96, acrescida da quantia de R\$ 156.099,78 a título de multa por reincidência.

Instruem a peça inicial os seguintes documentos: 1) Demonstrativo Analítico dos Valores do ICMS e do FUNCEP incidentes sobre prestações onerosas de serviços de comunicação/ telecomunicação sujeitas à incidência do ICMS indicadas indevidamente como isentas ou não tributadas – Exercício 2017 (fls. 4 a 58); 2) Resumo do Crédito Tributário – Exercício 2017 (fls. 59 a 60); 3) Comprovante de Cientificação – DTe (Auto de Infração) (fl. 61); 4) Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00000346/2020-29 (fls. 62 e 63).

Regularmente cientificada da lavratura do auto de infração em análise, em 21 de dezembro de 2021, via DT-e, conforme Comprovante de Cientificação – DTe (fl. 61) e com as disposições contidas no art. 46, inciso III, “b”, da Lei nº 10.094/2013, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 65 a 80) em tempo hábil.

Inicialmente o contribuinte se reporta a tempestividade da sua impugnação, que foi impetrada no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da ciência do auto de infração, portanto, em tempo hábil, conforme art. 67 da Lei nº 10.094/2013.



Relata que está sendo acusado, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, de escriturar notas fiscais de saída na forma determinada no Convênio ICMS 115/03 cujos serviços, classificados como isentos/não tributados/outros, seriam, pela análise da fiscalização, sujeitos ao ICMS, por se referirem, supostamente, a serviços de comunicação.

Em seu prol, a impugnante alega que a fiscalização desclassificou os serviços por ela escriturados como isentos/ não tributados/ outros, pela análise superficial e indiscriminada da descrição deles, que se tratariam de serviços sujeitos ao ICMS. Neste sentido, argumenta que:

- *o fato de a descrição não guardar denotação de comunicação, é suficiente para afastar a cobrança do ICMS, por ausência de comprovação do fato gerador;*
- *tal descrição pode indicar a prestação de serviços-meio, meramente acessórios ao serviço de comunicação propriamente dito, não se sujeitando, portanto, ao ICMS;*
- *acrescenta que houve a incidência do ICMS sobre serviços prestados em outras Unidades da Federação (UF), cuja cobrança é indevida em razão de o imposto já ter sido pago;*
- *adita ainda que também não incide ICMS na cessão de meios de rede, sobre locação e outras atividades-meio e Serviços de Valor Adicionado, que é vedado pelo ordenamento pátrio.*

Por fim, o sujeito passivo requer o acolhimento da presente impugnação a fim de julgar improcedente o auto de infração ora analisado, cancelando-se, integralmente, o crédito tributário por ele constituído.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 81 a 132 dos autos.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos (fl. 133) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, que promoveu a correição processual nos termos do art. 74 da Lei nº 10.094/2013, e os distribuiu ao julgador fiscal, Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência do feito fiscal *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 136 a 147 e a ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.
ACUSAÇÃO CONFIGURADA.**



- Identificação da falta de recolhimento do ICMS, sem argumentos válidos contrários, incorre em sua exação, acrescida das penalidades legais dispostas na Lei nº 6.379/96.
- As prestações de serviços auxiliares, de valores adicionados 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 viabilize, aperfeiçoe ou agilize o processo de comunicação é alcançada pelo ICMS. 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.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 9 de dezembro de 2022, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico DT-e, disponibilizado pela SEFAZ, para o qual foi enviada a Notificação nº 00610418/2022, nos termos do art. 4º - A, § 1º, II, c/c art. 11, § 3º, III, “a”, da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 148 e 149 dos autos, consequentemente, o contribuinte impetrou recurso voluntário em tempo hábil.

No recurso voluntário (fls. 150 a 167), inicialmente, o contribuinte reporta-se a sua tempestividade, conforme o art. 77 da Lei nº 10.094/2013, assim como narra novamente a origem do auto de infração ora vergastado, que exige ICMS relativo ao exercício de 2017, por haver escriturado notas fiscais de saídas na forma determinada no Convênio ICMS 115/2003 referentes aos serviços, classificados como isentos/ não tributados/ outros, os quais seriam sujeitos ao ICMS, segundo à fiscalização, por se referirem, supostamente, a serviços de comunicação.

Na sequência, afirma que o órgão julgador monocrático não acatou os argumentos acostados à impugnação, então, decidiu pela procedência do auto de infração em tela.

Apesar disso, a ora recorrente pleiteia a reforma da sentença singular, dizendo que esta não merece prosperar, reiterando integralmente seus argumentos de defesa, quanto aos denominados “Serviços Contratados” e “Serviços Contratados Vivo Móvel”, Serviços Prestados em Outras Unidades da Federação (UFs), Das Operações de Cessão de Meio de Rede, Locação e Equipamentos e de Infraestrutura.

Com relação aos demais serviços, assevera que compete à autoridade administrativa buscar a verdade material dos fatos, determinar a apresentação de documentos e as diligências que entender necessárias a fim de identificar a matéria tributável, exigir o tributo devido.



Pleiteia ainda a exclusão da multa por infração proposta pela fiscalização no percentual de 75% do valor do ICMS exigido, por considerar que esta possui caráter confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Por derradeiro, a ora recorrente requer o acolhimento das suas razões recursais a fim de reformar integralmente a decisão de primeiro grau, cancelando-se *in totum* o auto de infração.

Caso o pedido supra não seja atendido, solicita que ao menos seja afastada a multa por infração proposta ante a abusividade e confiscatoriedade.

Documento instrutório, anexo à fl. 168 dos autos.

Remetidos os autos o Conselho de Recursos Fiscais estes foram, nos termos regimentais, distribuídos à relatoria da Conselheira Fernanda Séfora Vieira Braz, tendo sido levado à julgamento na 152ª Sessão do Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, ocorrida no dia 18 de agosto de 2023, momento que fora solicitada vistas do processo por este conselheiro.

Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de julgamento de auto de infração lavrado em desfavor da empresa TELEFÔNICA BRASIL S.A., devidamente qualificada nos autos, pela falta de recolhimento de ICMS relativo às prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, ou seja, sem o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, conforme descrição da infração contida na peça inicial anexa às fls. 2 e 3.

Importante destacar que a fiscalização constatou a falta de recolhimento do ICMS ora denunciada ao promover o cálculo do ICMS e FUNCEP devidos pelas prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, em consonância com a legislação de regência cujos cálculos detalhados encontram-se no demonstrativo fiscal intitulado **DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DOS VALORES DO ICMS E DO FUNCEP INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS INDEVIDAMENTE COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS – EXERCÍCIO 2017** (fls. 4 a 58) e **RESUMO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXERCÍCIO 2017** (fls. 59 e 60).

De início, impõe-se declarar, ainda, que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, pelo que se corrobora com a n. relatora no sentido de não haver casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei n°



10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Antecedendo a análise do mérito da lide, é oportuno registrar que a ora recorrente cogita a realização de diligência ao afirmar o seguinte no recurso voluntário:

“No procedimento administrativo, cabe primordialmente à autoridade administrativa, sem prejuízo do direito do contribuinte, determinar a apresentação de documentos e as **diligências que achar necessárias**.

Deve a autoridade administrativa, portanto, diligenciar na busca da verdade material, para, após a inequívoca identificação da matéria tributável, exigir o tributo devido.”

Compulsando o caderno processual, vê-se que a ora recorrente se reporta ao item “Demais Serviços”, para os quais cogita a necessidade de diligência, sem nomeá-los, identifica-los, ou indicar pontos controversos a serem esclarecidos numa pretensa diligência, da forma como preconiza o § 2º do art. 59 da Lei nº 10.094/2013, *in verbis*:

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.

Contudo, é imprescindível destacar que constam nos autos os elementos necessários e suficientes para formação de convencimento deste órgão julgador quanto às alegações da ora recorrente.

Ressalte-se que o **DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DOS VALORES DO ICMS E DO FUNCEP INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/ TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS INDEVIDAMENTE COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS – EXERCÍCIO 2017** (fls. 4 a 58), parte integrante do auto de infração como descrito na Nota Explicativa, contém a justificativa da auditoria quanto à cobrança do imposto em comento, em vista disso reputo



despicienda a providência requerida pela autuada, dado que uma eventual diligência nada mais analisaria além do conteúdo probatório já presente nos autos como, à propósito, bem destacara a i. relatora.

MULTA POR REINCIDÊNCIA

No tocante à multa por reincidência, embora a recorrente não tenha se manifestado a respeito desta, valho-me dos princípios da oficialidade, autotutela administrativa e legalidade para trazer à baila o conceito de reincidência, conforme art. 39 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.

Do dispositivo legal supracitado, extrai-se que configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados *da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa* na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, entretanto, nenhuma destas hipóteses restou configurada, como veremos adiante.

Assim, consultando o Termo de Antecedentes Fiscais no sistema informatizado (Sistema ATF) desta SEFAZ/ PB referente ao presente processo, temos:



Informação do Processo/Auto de Infração

- Origem: Processo Protocolo
- Número: 2584902021-7

- Nome/Razão social: TELEFONICA BRASIL S.A.
- Nº auto de infração: 93300008.09.00002801/2021-80

Informação do Contribuinte

- Tipo de Identificação: Inscrição Estadual
- Número:
- Nome/Razão Social:

Resultado da Consulta

Processo com antecedente	Data do julgamento	Data de Ciência	Data de Pagamento	Infração cometida	Enquadramento
<input type="checkbox"/> 0900532021-4			31/01/2023	FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97, Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97
<input type="checkbox"/> 1846242014-8			30/08/2021	FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97.
<input type="checkbox"/> 0417052019-0	28/08/2019	12/09/2019		FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	Art. 13, III, c/c Art. 3º, III, Art. 11, V, e Art. 12, VII., todos da Lei nº 6.379, de 02/12/1996
<input type="checkbox"/> 1429722018-0			11/12/2018	CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL	Art. 78, I, II e III., do RICMS/PB, aprov. pelo Dec. 18.930/97

4 registros encontrados

Confirmar antecedentes Detalhar Imprimir

Analisando o Termo de Antecedentes Fiscais, acima reproduzido, verificamos que a infração aos mesmos dispositivos legais se deu por meio do Processo nº 041.705/2019-0, todavia, para o qual não há pagamento, decisão administrativa definitiva nem inscrição em dívida ativa, logo não há como configurar reincidência, por isso não é devida a multa por reincidência proposta pela fiscalização, devendo ser excluída do crédito tributário exigível.

Superadas as preliminares. Passemos ao mérito.

Da análise dos autos, extrai-se que o presente contencioso teve por origem a exigência do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, ou seja, sem o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, cobrado por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80, peça basilar do presente processo.

Importante registrar que estas prestações de serviços de comunicação indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas tiveram suas saídas materializadas nos arquivos magnéticos do Convênio ICMS nº 115/03, conforme registradas no demonstrativo fiscal apenso às fls. 4 a 58.

No libelo acusatório, quanto à falta de recolhimento do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação indevidamente indicadas como isentas ou



não tributadas, são dados como infringidos os artigos 13, III c/c 3º, III; 11, V e 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

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;

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;

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:

(...)

V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

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;

No recurso voluntário, o contribuinte apresenta seus argumentos de defesa subdividindo a infração denunciada nos seguintes temas: “Serviços Contratados” e “Serviços Contratados Vivo Móvel”, “Serviços Prestados em Outras Unidades da Federação (UFs)”, “Das Operações de Cessão de Meio de Rede”, “Locação e Equipamentos e de Infraestrutura” e multa por infração revestida de caráter confiscatório, por isso, assim como destacara a n. relatora, seguiremos esta sequência na fundamentação desta decisão.

SERVICIOS CONTRATADOS E SERVICIOS CONTRATADOS VIVO MÓVEL

No tocante aos *Serviços Contratados e Serviços Contratados Vivo Móvel*, a recorrente alega que o julgador monocrático não considerou a especificação de cada serviço contido sob tais rubricas genéricas, o que acabou por causar a cobrança do ICMS sobre serviços-meio, meramente acessórios ao serviço de comunicação propriamente dito e de Serviços de Valor Adicionado - SVAs.



Neste ponto, a recorrente afirma que a fiscalização está exigindo ICMS sobre atividades que não são propriamente serviços de comunicação, classificando-os Atividades-Meio e Serviços de Valor Adicionado – SVAs, citando a título exemplificativo os seguintes: Facilidade VOX 0800 Padrão, Facilidade VOX Remota Padrão, Siga-me, Facilidade VOX 0800 Avançado, Facilidade VOX 0800RI – URA, Conversa a 3, Superconectado, Facilidade VOX Remota Avançado, Facilidade VOX Remota RI – URA, Facilidade VOX Remota Básico, Siga-me GVT e Telefone Piloto, 0800 Padrão, os quais, no seu entender, não atraem a incidência do ICMS.

Todavia, é essencial informar que a recorrente não colaciona aos autos qualquer documento que vincule as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações, emitidas com a descrição de Serviços Contratados ou Serviços Contratados Vivo Móvel, constantes no demonstrativo fiscal anexo às fls. 4 a 58, corroborando com a alegação de que as mencionadas são atividades-meio ou serviços de valor adicionado. Trata-se de mera alegação desprovida de elemento probante.

A d. Relatora, entretanto, fundamentara que:

“por força normativa do Convênio ICMS nº 69/98, não vemos como deixar de entender que os serviços prestados e oferecidos pela empresa, são, de fato e de direito, serviço de comunicação propriamente dito, estando contemplados dentro do conceito de “serviços que otimizam o processo de comunicação” como também estão inclusos os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, conforme dicção constante na Cláusula Primeira do convênio citado”

Com a devida vênia e sem desmerecer as razões apresentadas pela n. relatora, ousa-se delas discordar, notadamente em relação à aplicabilidade do Convênio ICMS nº 69/98, em especial no que concerne à sua cláusula primeira que menciona como fundamentação legal para deslinde da matéria.

Cumpra esclarecer que a Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, declarou ilegítima a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98, no que concerne à tributação de atividades acessórias, também distas atividades-meio, que não representem a comunicação em si, conforme se infere da ementa transcrita a seguir:

TRIBUTÁRIO - ICMS - "SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO" - CONCEITO - INCIDÊNCIA - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98.

1. Há "serviço de comunicação" quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato "por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.



2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao "serviço de comunicação" propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À míngua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).

4. Recurso provido (ênfases acrescidas) (STJ. Recurso Especial nº 402.047 – MG, Primeira Turma, Rel. Humberto Gomes de Barros, julgamento em 4/11/03).

Ademais, no julgamento do REsp nº 1.176.753/RJ, pela sistemática dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça também assentou o entendimento de que a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel não se confunde com a prestação da atividade fim, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL); TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. 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).

2. 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.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ (ênfases acrescidas) (STJ. Recurso



Especial nº 1.176.753 – RJ, Primeira Seção, Rel. Mauro Campbell Marques, julgamento em 28/11/12).

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, em decisão lavrada pelo seu Tribunal Pleno, através do RE 572020 DF, julgado em 2014, manifestou entendimento de que não haveria que se falar em incidência do ICMS sobre serviços preparatórios, conforme se observa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. **OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES. NÃO INCIDINDO ICMS.** INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares. O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003). 2. 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 como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. 3. A **Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não**



tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexistente violação aos artigos 2º, 150, I, e 155, II, da CF/88. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, 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. 5. *In casu*, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. *Ex positis*, nego provimento ao recurso extraordinário.

(STF - RE: 572020 DF, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 06/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 10-10-2014 PUBLIC 13-10-2014)

Saliente-se que ao entender pela inaplicabilidade do Convênio ICMS 69/98 relativamente à interpretação das funcionalidades como compreendendo serviços de valor agregado, este órgão colegiado não avançaria à declaração de inconstitucionalidade, matéria que lhe é defesa consorte entendimento previsto na Sumula 03 deste e. CRF, mas estaria, pois, aderindo às razões de decidir já enunciadas pelas cortes superiores, a quem compete a última palavra nos julgamentos acerca da interpretação e legalidade das normas, por ser esta a autoridade competente, de última instância, enunciadora da interpretação a ser dada no âmbito do ordenamento jurídico, no que tange à legalidade das normas e sua interpretação.

Ademais, cumpre advertir também não é necessária revogação expressa, no sentido de retirada da norma, para que seja dada interpretação a dispositivo normativo. Como ensina Tarke Moyses Moussalem¹, enquanto permanecerem efeitos das normas jurídicas no ordenamento, esta norma permaneceria regulando condutas, sendo válidas naquele período, portanto, motivo pelo qual não haveria que se falar em “retirada” da norma, ou denuncia ao convenio como requisito formal indispensável para inaplicabilidade normativa. Em outras palavras, quando são proferidos precedentes das últimas instancias do Poder Judiciário estes não de ser observados ou realizado o *distinguish* para o caso posto, caso se afasta a sua aplicação, postura essencial para a preservação da segurança jurídica.

Mesmo a declaração de inconstitucionalidade sem efeitos modulatórios não retiraria a norma do direito, eis que as condutas que regulou durante o período

¹ MOUSSALEM, Tarék Moyses. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2011



compreendido desde sua edição, e que geraram efeitos anteriormente à declaração, não podem ser retiradas do sistema, de sorte que a norma permanece válida para aqueles fatos, durante aquele período.

Contudo, voltando ao caso concreto apresentado, em que pese o auto de infração e fatos geradores terem sido posteriores às decisões das cortes superiores, urge esclarecer que não basta a simples alegação para que a uma determinada atividade seja compreendida como Serviço de Valor Agregado e, portanto, esteja fora do âmbito do ICMS-Comunicação. É necessário que reste demonstrada tal natureza, a fim de que não se esteja modificando a nomenclatura de fatos que, em verdade, compreendem a própria atividade de comunicação.

No caso dos autos, a atuada não se desincumbiu desse ônus, motivo pelo qual não se pode precisar se, dentre as atividades que alega, não se compreende a efetiva comunicação em si.

Por este motivo, em relação às razões, ousa-se, respeitosamente, divergir do entendimento adotado pela n. relatora, contudo tal entendimento não trazendo modificação quanto ao crédito tributário no caso dos autos.

SERVIÇOS PRESTADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Com referência à alegação da ora recorrente de que existem diversos serviços que foram prestados em outras unidades da federação (UF), logo o Estado da Paraíba não seria competente para exigir o referido tributo, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), é notório que este entendimento não pode prosperar. Vejamos.

É imprescindível destacar que o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 trata da adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais, enquanto o seu § 2º cuida do destino do imposto estadual incidente sobre mercadorias nas operações interestaduais com consumidor final, conforme pode se observar na leitura do referido dispositivo legal:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Por óbvio, esta determinação legal não se aplica ao caso ora examinado, visto que os autos versam a respeito da falta de recolhimento de ICMS incidente sobre



prestações onerosas de serviços de comunicação, as quais foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas.

No entanto, a própria Lei Kandir estabelece no seu art. 11, inciso III, o local da prestação do serviço, para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, conforme transcrição a seguir, *ipsis litteris*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

Ou seja, como bem destacado pela nobre relatora, não é o simples fato de a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação -NFST haver sido emitida para outra unidade da federação que torna o Estado da Paraíba incompetente para cobrança do ICMS em questão, haja vista as condições estabelecidas no dispositivo legal acima transcrito.

Compete-me destacar que a alínea “d” do inciso III do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, supracitado, impõe como local para cobrança do imposto onde o serviço seja cobrado, assim, considerando que os usuários são clientes da empresa localizada no Estado da Paraíba, é razoável compreender que o serviço será cobrado pela operadora localizada na Paraíba, tanto que emitiu a NFST, portanto, à luz da legislação, o Estado da Paraíba está apto a cobrar o ICMS devido.

OPERACÕES DE CESSÃO DE MEIOS DE REDE

Quanto às operações de cessão onerosa de meios de rede para outras operadoras, estas ocorrem quando uma operadora cede sua rede de comunicação a outra



para que realize a prestação de serviço de comunicação ao seu cliente, como o próprio título da operação sugere.

É importante anotar que as operações de cessão onerosa de meios de rede para outras operadoras são amparadas pelo diferimento do ICMS, conforme previsto na Cláusula décima, do Convênio ICMS nº 126/98, abaixo reproduzida, que foi sucedida pela Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 17/13, de modo que a responsabilidade do recolhimento do ICMS fica imposta a cessionária dos meios de rede, *in verbis*:

Convênio ICMS nº 126/98

Cláusula décima Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, ***o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.***

(grifos nossos)

Convênio ICMS nº 17/13

Cláusula primeira Na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no [Ato COTEPE 13/13](#), de 13 de março de 2013, ***fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.***

(grifos nossos)

Ou seja, as operações de cessão de meios de rede para outras operadoras, quando ocorrem, não são tributadas, mas estas prestações de serviços são registradas na escrita fiscal sob os CFOPS 5301 e 6301, os quais se reportam à **Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza**, sendo CFOP 5301 referente às operações internas e CFOP 6301 relativo às operações interestaduais. Por conseguinte, as operações que são alcançadas pelo diferimento são estas entre as operadoras, as quais devem observar diversos requisitos, conforme capitulado na Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 17/13, que assim determina:

Cláusula segunda O tratamento previsto na cláusula primeira fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

I - apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;

II - declaração expressa do tomador do serviço confirmando o uso como meio de rede;

III - utilização de código específico para as prestações de que trata esta cláusula, nos arquivos previstos no [Convênio ICMS 115/03](#), de 12 de dezembro de 2003;

IV - indicação, no corpo da nota fiscal, do número do contrato ou do relatório de tráfego ou de identificação específica do meio de rede que comprove a natureza dos serviços e sua finalidade.



A recorrente assenta, ainda, que deveriam ser afastadas da exigência fiscal as prestações de serviços de comunicação realizadas com uso da cessão de meios de rede, por exemplo, ligações de longa distância. No entanto, ainda que tenham sido promovidas com o uso da cessão de meios de rede, estes serviços prestados ao usuário final são a parcela tributada, conforme legislação supracitada, pois, como já evidenciado, a cessão de meios de rede entre operadoras é beneficiada por diferimento, de sorte que não sofre tributação, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.

Em vista do exposto, portanto, corrobora-se com a n. relatora no sentido de que não merece acolhida neste órgão colegiado o pedido de afastamento do imposto relativo às prestações de serviço de comunicação realizadas com o emprego da cessão de meios de rede.

LOCAÇÃO E EQUIPAMENTOS DE INFRAESTRUTURA

Com relação à locação e equipamentos de infraestrutura, a recorrente acosta aos autos uma amostragem da descrição do serviço de locação da infraestrutura, tais como: *Locação Plataforma Ger. de Dad, Locação Plataforma Ger. de Voz, Locação de Infra-estr Turbonet, Locação Plataforma Ger. De Dados/ Internet, etc.*, para, então, dizer que se tratam de atividades distintas que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação, logo não sofrem incidência do imposto estadual.

Neste ponto, a nobre relatora transcreveu excerto do voto proferido no Acórdão nº 224/2018, da lavra da eminente Conselheira Thaís Guimarães Teixeira, que assim dispõe sobre facilidades ou serviços de valor adicionado:

Em outra vertente, a Lei nº 9.472, de 16/07/1997 - Lei Geral das Telecomunicações – veio a definir, no seu art. 60, o que vem a ser um serviço de telecomunicação, como se segue:

Art. 60. Serviço de telecomunicação 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. (g.n.).



Como se observa, a definição dada pelo art. 60 da LGT nos traz uma visão atualizada do que se concebe como uma prestação de serviços de telecomunicação no mundo moderno, onde, em virtude do advento da robótica e dos processos automatizados, a transmissão das mensagens é efetuada através da disponibilização de uma plataforma tecnológica capaz de possibilitar a oferta de telecomunicação requerida pelos usuários.

Nesse cenário, a intervenção humana (obrigação de fazer) fica restrita às atividades operacionais e de controle necessárias a proporcionar uma comunicação eficaz, de forma a garantir um serviço operando com eficiência e qualidade.

Para tanto, é imprescindível que o sistema opere com máxima disponibilidade, que as mensagens sejam transmitidas com integridade e num curto espaço de tempo. Portanto, as atividades de instalação, monitoração, controle, manutenção e modernização dessa estrutura tecnológica não podem ser dissociadas do serviço de comunicação, sendo a ele intrínsecas, por contribuírem diretamente para a eficácia desse serviço.

Assim, um serviço de telecomunicação consiste na disponibilização onerosa dos meios necessários a viabilizar a oferta de comunicação entre os usuários. Com isso, são partes integrantes do serviço de telecomunicação os equipamentos e atividades operacionais essenciais ao funcionamento dessa rede de equipamentos.

Logo, todas as atividades, sejam de instalação, manutenção ou controle, necessárias para prover e manter o serviço dentro de padrões definidos nos acordos de nível de serviços, **ai compreendidas a disponibilização de equipamentos**, na medida em que demonstrem serem essenciais para prover a estrutura e as atividades necessárias mantendo o seu funcionamento, configuram partes indissociáveis do serviço de telecomunicação, devendo seus custos serem computados na base de cálculo do ICMS sobre o serviço.

Contudo, cumpre esclarecer que o entendimento daquela julgadora fora relativo as atividades de **instalação, manutenção ou controle**. Relativamente a locação, fora proferido acórdão mais recente, também julgado no Tribunal Pleno deste e. Conselho de Recursos Fiscais, em processo que competiu àquela mesma relatoria. Trata-se, pois, do acórdão nº 505/2019, cuja ementa se cuida em transcrever:

Acórdão 505/2019

Processo nº 1140502013-0

TRIBUNAL PLENO

Relator(a): Cons^o Thais Guimarães Teixeira

Relatora: CONS^a. THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA. LOCAÇÃO. SERVIÇOS 102 (“AUXÍLIO À LISTA”). EXCLUSÃO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.



A acusação de falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as receitas relativas à Prestação de Serviços de Comunicação encontra respaldo na legislação estadual. Inexistem nos autos provas que revelem atendimento de todas as condições necessárias à concessão de isenção prevista no Decreto nº 24.755/03.

Decisões reiteradas de Tribunais Superiores reconhecendo a não incidência de ICMS em relação à locação de equipamentos e serviços de “auxílio à lista” levaram à exclusão de parte do crédito tributário.

Confirmada a sucumbência de parte do ICMS exigido na exordial por ser indevido.

Acertada a redução da multa por infração, por força de lei superveniente, mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o art. 106, II, “c”, do CTN.

Neste processo restou bem destacada pela relatora a jurisprudência do STF quando assentou que a locação de modem não se sujeita à incidência do ICMS, conforme se observa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SERVIÇO DE INTERNET. LOCAÇÃO DE MODEM. UTILIZAÇÃO COMO MEIO PARA A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE INFORMAÇÃO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 572.020/DF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, acórdão redigido pelo Ministro Luiz Fux, fixou entendimento no sentido de que o ICMS não incide nos atos preparatórios de serviços de comunicação. II – A locação de modem enquadra-se como meio para prestação do serviço de informação, razão pela qual descabida a incidência de ICMS. III – Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 1138434 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 30/11/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-262 DIVULG 05-12-2018 PUBLIC 06-12-2018).

Ademais, naquele acórdão também restou assentado entendimento anterior deste e. Conselho de Recursos Fiscais, de lavra da Conselheira Giani Cunha da Silveira Cavalcante, que também entendera pela exclusão dos serviços de locação do âmbito de sujeição do ICMS-Comunicação.

Acórdão nº 323/2010

Recurso VOL/CRF-024/2010

Relatora: CONS.^a GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO -
PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACOLHIDA - SERVIÇOS
SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE
COMUNICAÇÃO – INCIDÊNCIA DO ICMS – LOCAÇÃO DE MODEM
– OPERAÇÃO NÃO TRIBUTADA PELO ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO
PARCIALMENTE PROCEDENTE.**



O prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, ou seja, será de cinco anos a contar da data do fato gerador. Por essa razão, impende-se que seja decretada a extinção da obrigação tributária que abrange os meses de janeiro e fevereiro de 2002.

Por força do Convênio 69/98, o ICMS incide sobre os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. No caso específico do item “aluguel de modem” não se configura, no entanto, efetiva prestação de serviço de comunicação, senão mero contrato de locação de bem móvel necessário para a preparação da prestação de serviço de comunicação, propriamente dita.

O caso dos autos, porém, não versa acerca do aluguel de modem, mas de outros, tais como *Locação Plataforma Ger. de Dad, Locação Plataforma Ger. de Voz, Locação de Infra-estr Turbonet, Locação Plataforma Ger. De Dados/ Internet, etc.*

Com efeito, não se pode precisar se, sob o aspecto técnico, tais descrições são efetivas locação. Em outras palavras, a mera alegação de que tais alcunhas seriam locações não é suficiente para caracterizá-las, motivo pelo qual não se tem elementos hábeis para afastar a exação.

Isto posto, difere-se, pois, da nobre relatora e do julgador singular tão somente quanto aos fundamentos para manutenção do crédito tributário.

MULTA POR INFRAÇÃO

Com relação à multa por infração aplicada, embora a recorrente afirme que esta se revista de caráter confiscatório, é fundamental destacar que a referida penalidade está arrimada em dispositivo legal, consoante transcrição abaixo, do qual a fiscalização não se pode afastar sob pena de responsabilidade funcional:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

Ademais, quanto à multa por infração, fixada no dispositivo legal acima transcrito, é imprescindível lembrar que não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade das leis, de acordo com o art. 55 da Lei nº 10.094/2013 como também com a Súmula nº 03 deste colegiado, *in verbis*:



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

I – a declaração de inconstitucionalidade;

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).

Diante do exposto, resta explicitada a falta de recolhimento do ICMS devido pelas prestações de serviços de comunicação, pois foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, vez que não houve o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, conforme demonstrativos fiscais que integram os autos, motivo pelo qual é exigível o ICMS em questão, todavia, não pode prosperar a multa recidiva proposta, vez que não ficou configurada a prática da reincidência, como já demonstrado neste voto, assim sendo resta exigível o crédito tributário abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO FG		AUTO DE INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO	VALORES DEVIDOS		
	INÍCIO	FIM	ICMS	MULTA	MULTA RECIDIVA	MULTA RECIDIVA	ICMS	MULTA	TOTAL
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	01/01/2017	31/01/2017	26.442,62	19.831,97	14.873,98	14.873,98	26.442,62	19.831,97	46.274,59
	01/02/2017	28/02/2017	19.624,88	14.718,66	11.039,00	11.039,00	19.624,88	14.718,66	34.343,54
	01/03/2017	31/03/2017	18.201,79	13.651,34	10.238,50	10.238,50	18.201,79	13.651,34	31.853,13
	01/04/2017	30/04/2017	11.576,00	8.682,00	6.511,50	6.511,50	11.576,00	8.682,00	20.258,00
	01/05/2017	31/05/2017	18.817,87	14.113,40	10.585,05	10.585,05	18.817,87	14.113,40	32.931,27
	01/06/2017	30/06/2017	19.444,67	14.583,50	10.937,63	10.937,63	19.444,67	14.583,50	34.028,17
	01/07/2017	31/07/2017	41.916,89	31.437,67	23.578,25	23.578,25	41.916,89	31.437,67	73.354,56
	01/08/2017	31/08/2017	23.895,05	17.921,29	13.440,97	13.440,97	23.895,05	17.921,29	41.816,34
	01/09/2017	30/09/2017	24.322,06	18.241,54	13.681,16	13.681,16	24.322,06	18.241,54	42.563,60
	01/10/2017	31/10/2017	24.664,12	18.498,09	13.873,57	13.873,57	24.664,12	18.498,09	43.162,21
	01/11/2017	30/11/2017	24.124,96	18.093,72	13.570,29	13.570,29	24.124,96	18.093,72	42.218,68
	01/12/2017	31/12/2017	24.479,78	18.359,84	13.769,88	13.769,88	24.479,78	18.359,84	42.839,62
TOTAL			277.510,69	208.133,02	156.099,78	156.099,78	277.510,69	208.133,02	485.643,71

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. No entanto, com arrimo nos princípios da oficialidade, da autotutela administrativa e da legalidade, reformo, de ofício, a decisão monocrática para julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80**, lavrado em 16 de dezembro de 2021 em desfavor da empresa **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, condenando-a ao pagamento do **crédito tributário no valor de R\$ 485.643,71** (quatrocentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), sendo **R\$ 277.510,69** (duzentos e setenta e sete mil, quinhentos e dez reais e sessenta e nove centavos), **de ICMS**, por afronta ao artigo 13, inciso III c/c o art. 3º, inciso III, art. 11, inciso V; art. 12, inciso VII, todos da Lei nº 6.379/96, e **R\$ 208.133,02** (duzentos e oito



mil, cento e trinta e três reais e dois centavos), a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 156.099, 78 (cento e cinquenta e seis mil, noventa e nove reais e setenta e oito centavos) a título de multa por reincidência, conforme razões expendidas neste voto.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 15 de agosto de 2023.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator do Voto Divergente



PROCESSO Nº 2584902021-7- e-processo nº 2021.000305613-5

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S. A.

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: MARISE DO Ó CATÃO e MARIA JOSÉ LOURENO DA SILVA

Relatora: CONS.^a SUPLENTE FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIDO. REINCIDÊNCIA - NÃO CONFIGURADA - MULTA AFASTADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Constam nos autos elementos probantes necessários à comprovação da infração denunciada, não há pontos controversos a serem esclarecidos, por isso inexistem razões para realização de diligência.

- Configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado. "In casu", em observância ao princípio da oficialidade, bem como Termo de Antecedentes Fiscais, não há reincidência da infração denunciada, por isso perece a multa recidiva.

- Os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais devem integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação nos termos da legislação de regência.

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso de voluntário interposto nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013 contra a decisão



monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80 (fls. 2 e 3), lavrado em 16 de dezembro de 2021, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita *ipsis litteris*:

0314 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS sobre 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: O CONTRIBUINTE, ACIMA QUALIFICADO, DEIXOU DE RECOLHER NO EXERCÍCIO DE 2017, O ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/ TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL, FATURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO NFST, MODELO 22, EM RAZÃO DE TER INDICADO ERRONEAMENTE COMO SENDO PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

A APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS FOI REALIZADA ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS ARQUIVOS DIGITAIS DO CONVÊNIO ICMS 115/03, QUE SERVIRAM DE BASE PARA CONFEÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ANALITICO E SINTÉTICO QUE SEGUEM EM ANEXO, OS QUAIS PASSAM A SER PARTES INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Em decorrência deste fato, as Representantes Fazendárias lançaram de ofício, o crédito tributário no valor de R\$ 641.743,49, sendo R\$ 277.510,69, de ICMS, por violação ao art. 13, III c/c o art. 3º, III; art. 11, V, e art. 12, VII, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 208.133,02, de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso IV, da Lei nº 6.379/96, acrescida da quantia de R\$ 156.099,78 a título de multa por reincidência.

Instruem a peça inicial os seguintes documentos: 1) Demonstrativo Analítico dos Valores do ICMS e do FUNCEP incidentes sobre prestações onerosas de serviços de comunicação/ telecomunicação sujeitas à incidência do ICMS indicadas indevidamente como isentas ou não tributadas – Exercício 2017 (fls. 4 a 58); 2) Resumo do Crédito Tributário – Exercício 2017 (fls. 59 a 60); 3) Comprovante de Cientificação – DTe (Auto de Infração) (fl. 61); 4) Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00000346/2020-29 (fls. 62 e 63).

Regularmente cientificada da lavratura do auto de infração em análise, em 21 de dezembro de 2021, via DT-e, conforme Comprovante de Cientificação – DTe (fl. 61) e com as disposições contidas no art. 46, inciso III, “b”, da Lei nº 10.094/2013, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 65 a 80) em tempo hábil.

Inicialmente, o contribuinte se reporta a tempestividade da sua impugnação, que foi impetrada no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da ciência do auto de infração, portanto, em tempo hábil, conforme art. 67 da Lei nº 10.094/2013.



Relata que está sendo acusado, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, de escriturar notas fiscais de saída na forma determinada no Convênio ICMS 115/03 cujos serviços, classificados como isentos/não tributados/outros, seriam, pela análise da fiscalização, sujeitos ao ICMS, por se referirem, supostamente, a serviços de comunicação.

Em seu prol, a impugnante alega que a fiscalização desclassificou os serviços por ela escriturados como isentos/ não tributados/ outros, pela análise superficial e indiscriminada da descrição deles, que se tratariam de serviços sujeitos ao ICMS. Neste sentido, argumenta que:

- *o fato de a descrição não guardar denotação de comunicação, é suficiente para afastar a cobrança do ICMS, por ausência de comprovação do fato gerador;*
- *tal descrição pode indicar a prestação de serviços-meio, meramente acessórios ao serviço de comunicação propriamente dito, não se sujeitando, portanto, ao ICMS;*
- *acrescenta que houve a incidência do ICMS sobre serviços prestados em outras Unidades da Federação (UF), cuja cobrança é indevida em razão de o imposto já ter sido pago;*
- *adita ainda que também não incide ICMS na cessão de meios de rede, sobre locação e outras atividades-meio e Serviços de Valor Adicionado, que é vedado pelo ordenamento pátrio.*

Por fim, o sujeito passivo requer o acolhimento da presente impugnação a fim de julgar improcedente o auto de infração ora analisado, cancelando-se, integralmente, o crédito tributário por ele constituído.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 81 a 132 dos autos.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos (fl. 133) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, que promoveu a correição processual nos termos do art. 74 da Lei nº 10.094/2013, e os distribuiu ao julgador fiscal, Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência do feito fiscal *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 136 a 147 e a ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.
ACUSAÇÃO CONFIGURADA.**



- *Identificação da falta de recolhimento do ICMS, sem argumentos válidos contrários, incorre em sua exação, acrescida das penalidades legais dispostas na Lei nº 6.379/96.*
- *As prestações de serviços auxiliares, de valores adicionados 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 viabilize, aperfeiçoe ou agilize o processo de comunicação é alcançada pelo ICMS. 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.*

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 9 de dezembro de 2022, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico DT-e, disponibilizado pela SEFAZ, para o qual foi enviada a Notificação nº 00610418/2022, nos termos do art. 4º - A, § 1º, II, c/c art. 11, § 3º, III, “a”, da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 148 e 149 dos autos, consequentemente, o contribuinte impetrou recurso voluntário em tempo hábil.

No recurso voluntário (fls. 150 a 167), inicialmente, o contribuinte reporta-se a sua tempestividade, conforme o art. 77 da Lei nº 10.094/2013, assim como narra novamente a origem do auto de infração ora vergastado, que exige ICMS relativo ao exercício de 2017, por haver escriturado notas fiscais de saídas na forma determinada no Convênio ICMS 115/2003 referentes aos serviços, classificados como isentos/ não tributados/ outros, os quais seriam sujeitos ao ICMS, segundo à fiscalização, por se referirem, supostamente, a serviços de comunicação.

Na sequência, afirma que o órgão julgador monocrático não acatou os argumentos acostados à impugnação, então, decidiu pela procedência do auto de infração em tela.

Apesar disso, a ora recorrente pleiteia a reforma da sentença singular, dizendo que esta não merece prosperar, reiterando integralmente seus argumentos de defesa, quanto aos denominados “Serviços Contratados” e “Serviços Contratados Vivo Móvel”, Serviços Prestados em Outras Unidades da Federação (UFs), Das Operações de Cessão de Meio de Rede, Locação e Equipamentos e de Infraestrutura.

Com relação aos demais serviços, assevera que compete à autoridade administrativa buscar a verdade material dos fatos, determinar a apresentação de documentos e as diligências que entender necessárias a fim de identificar a matéria tributável, exigir o tributo devido.



Pleiteia ainda a exclusão da multa por infração proposta pela fiscalização no percentual de 75% do valor do ICMS exigido, por considerar que esta possui caráter confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Por derradeiro, a ora recorrente requer o acolhimento das suas razões recursais a fim de reformar integralmente a decisão de primeiro grau, cancelando-se *in totum* o auto de infração.

Caso o pedido supra não seja atendido, solicita que ao menos seja afastada a multa por infração proposta ante a abusividade e confiscatoriedade.

Documento instrutório, anexo à fl. 168 dos autos.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de julgamento de auto de infração lavrado em desfavor da empresa TELEFÔNICA BRASIL S.A., devidamente qualificada nos autos, pela falta de recolhimento de ICMS relativo às prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, ou seja, sem o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, conforme descrição da infração contida na peça inicial anexa às fls. 2 e 3.

Importante destacar que a fiscalização constatou a falta de recolhimento do ICMS ora denunciada ao promover o cálculo do ICMS e FUNCEP devidos pelas prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, em consonância com a legislação de regência cujos cálculos detalhados encontram-se no demonstrativo fiscal intitulado **DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DOS VALORES DO ICMS E DO FUNCEP INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/ TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS INDEVIDAMENTE COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS – EXERCÍCIO 2017** (fls. 4 a 58) e **RESUMO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXERCÍCIO 2017** (fls. 59 e 60).

De início, impõe-se declarar, ainda, que o lançamento de ofício em questão está de acordo com 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. 142 do CTN).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA



Antecedendo a análise do mérito da lide, é oportuno registrar que a ora recorrente cogita a realização de diligência ao afirmar o seguinte no recurso voluntário:

“No procedimento administrativo, cabe primordialmente à autoridade administrativa, sem prejuízo do direito do contribuinte, determinar a apresentação de documentos e as **diligências que achar necessárias**.

Deve a autoridade administrativa, portanto, diligenciar na busca da verdade material, para, após a inequívoca identificação da matéria tributável, exigir o tributo devido.”

Compulsando o caderno processual, vê-se que a ora recorrente se reporta ao item “Demais Serviços”, para os quais cogita a necessidade de diligência, sem nomeá-los, identifica-los, ou indicar pontos controversos a serem esclarecidos numa pretensa diligência, da forma como preconiza o § 2º do art. 59 da Lei nº 10.094/2013, *in verbis*:

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.

Assim, é imprescindível destacar que constam nos autos os elementos necessários e suficientes para formação de convencimento deste órgão julgador quanto às alegações da ora recorrente.

Ressalte-se que o **DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DOS VALORES DO ICMS E DO FUNCEP INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/ TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS INDICADAS INDEVIDAMENTE COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS – EXERCÍCIO 2017** (fls. 4 a 58), parte integrante do auto de infração como descrito na Nota Explicativa, contém a justificativa da auditoria quanto à cobrança do imposto em comento, em vista disso reputo despendiosa a providência requerida pela autuada, dado que uma eventual diligência nada mais analisaria além do conteúdo probatório já presente nos autos.

MULTA POR REINCIDÊNCIA



No tocante à multa por reincidência, embora a recorrente não tenha se manifestado a respeito desta, valho-me dos princípios da oficialidade, autotutela administrativa e legalidade para trazer à baila o conceito de reincidência, conforme art. 39 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.

Pois bem. Do dispositivo legal supracitado, extrai-se que configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados *da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa* na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, entretanto, nenhuma destas hipóteses restou configurada, como veremos adiante.

Assim, consultando o Termo de Antecedentes Fiscais no sistema informatizado (Sistema ATF) desta SEFAZ/ PB referente ao presente processo, temos que:

The screenshot displays the ATF (Antecedentes Fiscais) system interface. It includes a search form for tax infringements and a table of results. The search form is titled 'Informação do Processo/Auto de Infração' and contains fields for 'Origem' (Processo Protocolo), 'Número' (2584902021-7), 'Nome/Razão social' (TELEFONICA BRASIL S.A.), and 'Nº auto de infração' (93300008.09.00002801/2021-80). Below this is another section titled 'Informação do Contribuinte' with fields for 'Tipo de Identificação' (Inscrição Estadual), 'Número', and 'Nome/Razão Social'. There are 'Carregar', 'Pesquisar', 'Consultar', and 'Limpar' buttons. The results table, titled 'Resultado da Consulta', has columns for 'Processo com antecedente', 'Data do julgamento', 'Data de Ciência', 'Data de Pagamento', 'Infração cometida', and 'Enquadramento'. It lists four records, all with the same infraction type: 'FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS'. The table also shows '4 registros encontrados' and buttons for 'Confirmar antecedentes', 'Detalhar', and 'Imprimir'.

Processo com antecedente	Data do julgamento	Data de Ciência	Data de Pagamento	Infração cometida	Enquadramento
<input type="checkbox"/> 0900532021-4			31/01/2023	FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	Art. 106, do RICMS/PB, aprov.p/Dec.18.930/97, Art. 106, do RICMS/PB, aprov.p/Dec.18.930/97
<input type="checkbox"/> 1846242014-8			30/08/2021	FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97.
<input type="checkbox"/> 0417052019-0	28/08/2019	12/09/2019		FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	Art. 13, III, c/c Art. 3º, III; Art. 11, V, e Art. 12, VII., todos da Lei nº 6.379, de 02/12/1996
<input type="checkbox"/> 1429722018-0			11/12/2018	CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL	Art. 78, I, II e III., do RICMS/PB, aprov. pelo Dec. 18.930/97



Analisando o Termo de Antecedentes Fiscais, acima reproduzido, verificamos que a infração aos mesmos dispositivos legais se deu por meio do Processo nº 041.705/2019-0, todavia, para o qual não há pagamento, decisão administrativa definitiva nem inscrição em dívida ativa, logo não há como configurar reincidência, por isso não é devida a multa por reincidência proposta pela fiscalização, devendo ser excluída do crédito tributário exigível.

Superadas as preliminares. Passemos ao mérito.

Da análise dos autos, extrai-se que o presente contencioso teve por origem a exigência do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação que foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, ou seja, sem o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, cobrado por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80, peça basilar do presente processo.

Importante registrar que estas prestações de serviços de comunicação indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas tiveram suas saídas materializadas nos arquivos magnéticos do Convênio ICMS nº 115/03, conforme registradas no demonstrativo fiscal apenso às fls. 4 a 58.

No libelo acusatório, quanto à falta de recolhimento do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, são dados como infringidos os artigos 13, III c/c 3º, III; 11, V e 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

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;

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;

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:

(...)

V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

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;

No recurso voluntário, o contribuinte apresenta seus argumentos de defesa subdividindo a infração denunciada nos seguintes temas: “Serviços Contratados” e “Serviços Contratados Vivo Móvel”, “Serviços Prestados em Outras Unidades da Federação (UFs)”, “Das Operações de Cessão de Meio de Rede”, “Locação e Equipamentos e de Infraestrutura” e multa por infração revestida de caráter confiscatório, por isso seguiremos esta sequência na fundamentação desta decisão.

SERVIÇOS CONTRATADOS E SERVIÇOS CONTRATADOS VIVO MÓVEL

No tocante aos *Serviços Contratados e Serviços Contratados Vivo Móvel*, a recorrente alega que o julgador monocrático não considerou a especificação de cada serviço contido sob tais rubricas genéricas, o que acabou por causar a cobrança do ICMS sobre serviços-meio, meramente acessórios ao serviço de comunicação propriamente dito e de Serviços de Valor Adicionado - SVAs.

Neste ponto, a recorrente afirma que a fiscalização está exigindo ICMS sobre atividades que não são propriamente serviços de comunicação, classificando-os Atividades-Meio e Serviços de Valor Adicionado – SVAs, citando a título exemplificativo os seguintes: Facilidade VOX 0800 Padrão, Facilidade VOX Remota Padrão, Siga-me, Facilidade VOX 0800 Avançado, Facilidade VOX 0800RI – URA, Conversa a 3, Superconectado, Facilidade VOX Remota Avançado, Facilidade VOX Remota RI – URA, Facilidade VOX Remota Básico, Siga-me GVT e Telefone Piloto, 0800 Padrão, os quais, no seu entender, não atraem a incidência do ICMS.

Todavia, é essencial informar que a recorrente não colaciona aos autos qualquer documento que vincule as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações, emitidas com a descrição de Serviços Contratados ou Serviços Contratados Vivo Móvel, constantes no demonstrativo fiscal anexo às fls. 4 a 58, as ditas atividades-meio ou serviços de valor adicionado, trata-se de mera alegação desprovida de elemento probante.

Por outro lado, é fundamental esclarecer que, por força normativa do Convênio ICMS nº 69/98, não vemos como deixar de entender que os serviços prestados e oferecidos pela empresa, são, de fato e de direito, serviço de comunicação propriamente dito, estando contemplados dentro do conceito de “serviços que otimizam o processo de comunicação” como também estão inclusos os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, conforme dicção constante na Cláusula Primeira do convênio citado, senão vejamos:



(Convênio ICMS nº 69/98)

“CLÁUSULA PRIMEIRA. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”. (g.n.).

Pelo que se vê o Convênio ICMS nº 69/98 nos dá o rumo de que há incidência do ICMS sobre esses serviços, a exemplo dos que foram objeto do presente auto de infração.

Este mesmo entendimento já foi adotado, pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, nos Acórdãos CRF nº. 224/2018, 150/2016, 448/2015 e 320/2013, para caso de idêntica natureza processual, senão vejamos:

Processo nº 111.159/2014-6

Acórdão CRF nº 224/2018

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais devem integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação, nos termos da legislação de regência.

Processo nº 081.888.2013-0

Acórdão CRF nº 448/2015

Recursos HIE/VOL/CRF- nº 241/2014

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. PRELIMINAR. AFASTADA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A devida compreensão, pela defesa, dos fatos que lhe foram imputados, não configura o cerceamento de defesa, pas de nullité sans grief. A cobrança do ICMS sobre os serviços de comunicação, objeto da autuação, está prevista no Convênio 69/98. O advento de Lei nova mais benéfica ao contribuinte acarretou a sucumbência de parte do crédito tributário.

Processo nº 046.291.2015-7

Acórdão nº 150/2016

Recurso VOL/CRF-272/2015

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 10.094/2013

Processo nº 147.901.2011-2

Acórdão 320/2013

Recursos HIE/VOL/CRF- nº 299/2012

1º RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S.A

1º RECORRIDA: GERENCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS

2º RECORRENTE: GERENCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS

2º RECORRIDA: TELEMAR NORTE LESTE S.A

AUTUANTE : EDUARDO SALES COSTA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDOS PARCIALMENTE - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA REJEITADA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REDUÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO - REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA.

- A jurisprudência desta Corte Administrativa de Julgamento firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo artigo 173, inciso I e não pelo regramento do artigo 150, §4º, ambos do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, donde se deduz a não ocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários. Preliminar rejeitada.

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem a incidência do ICMS tendo como base de cálculo incidente sobre as 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, inclusive os relacionados ao TC CPE solution aluguel, independentemente da denominação que lhes seja dada. (g. n.)

-Redução da multa por infração em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna disciplinado no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, em razão do que dispõe o art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito a partir de 01/09/2013.

Portanto, neste caso, não se visualiza uma base tributária indevida ou de não incidência, posto não prevalecer à arguição da recorrente de que as prestações realizadas não se enquadrariam como serviços de telecomunicação ofertados pela empresa concessionária, haja vista neles estarem presentes a onerosidade, assim como alcançados pela base de cálculo pela Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98.

Assim, tendo em vista a plena vigência do Convênio ICMS nº 69/98, consideramos acertada a tributação das receitas referentes aos serviços apurados que erroneamente não tiveram uma base de incidência do ICMS sobre as citadas operações, tidas como isentas e/ou não tributáveis.

A propósito, registramos que o entendimento acima encontra ressonância no Ofício nº 113/2006/SUE-ANATEL, expedido pela Agência Reguladora, em resposta ao pedido de informações apresentado pelo CONFAZ sobre o provimento de serviços de telecomunicações e da utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços também se encontra alinhado ao entendimento do CRF-PB:

De acordo com o artigo 60 da Lei n.º 9472 - Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação do serviço de telecomunicações...

Para prestar acesso à Internet em 'Banda Larga', a despeito da tecnologia utilizada (DSL, HF, CATV, etc.), são necessários dois serviços: um serviço de telecomunicações provido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações através das autorizações a elas conferidas pela Anatel, e o Serviço de Conexão à Internet, que é um Serviço de Valor Adicionado prestado pelos provedores Internet. O serviço de telecomunicações constitui o suporte provido pelas redes de telecomunicações para viabilização do Serviço de Conexão à Internet, que proporciona a troca de informações entre os equipamentos de usuários conectados à Internet, serviço regularmente enquadrado como Serviço de Valor Adicionado, nos termos do artigo 3º da Norma 04/95. (grifo nosso)

No que concerne à citação de julgados emanados de tribunais pátrios acerca da matéria, em verdade, verifica-se que as citadas decisões não possuem, ainda, linha pacificada e uníssona nos tribunais superiores, com efeito “*erga omnes*” capaz de descaracterizar os efeitos normativos contidos no Convênio ICMS nº 69/98, bem como de afastar a incidência do ICMS nas operações glosadas pela fiscalização.



Merece destaque, ainda, o Parecer Normativo nº 01/2000², emitido pela Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro que, ao discorrer acerca do Convênio ICMS 69/98, assim se posicionou:

Por último, assinala-se que o Convênio ICMS 69/98 não criou novos fatos geradores, como não poderia criá-los, e tampouco alargou a base tributária do imposto. De fato, o citado convênio, conforme disposto em suas considerações iniciais, tratou da uniformização dos procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e, também, de esclarecer o contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias, razão pela qual sua aplicação não fere o princípio da hierarquia das leis. **Deixar de incluir os serviços nele referidos na base de cálculo do ICMS é que seria uma limitação do conceito de prestação de serviço de telecomunicação.**

Assim sendo, ratificamos o procedimento da auditoria, mantendo inalterados os créditos tributários lançados cujas origens foram os serviços que otimizaram ou agilizaram o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes tenham sido dada, referentes aos quais a recorrente não recolheu o ICMS devido.

SERVÍÇOS PRESTADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Com referência à alegação da ora recorrente de que existem diversos serviços que foram prestados em outras unidades da federação (UF), logo o Estado da Paraíba não seria competente para exigir o referido tributo, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), é notório que este entendimento não pode prosperar. Vejamos.

É imprescindível comunicar que o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 trata da adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais, enquanto o seu § 2º cuida do destino do imposto estadual incidente sobre mercadorias nas operações interestaduais com consumidor final, conforme pode se observar na leitura do referido dispositivo legal:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor

²http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos?_afriLoop=765986264835000&datasource=UCMServer%23dDo cName%3A558164&_afriWindowMode=0&_adf.ctrl-state=ry2g8qmgd_162



final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Por óbvio, esta determinação legal não se aplica ao caso ora examinado, visto que os autos versam a respeito da falta de recolhimento de ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, as quais foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas.

No entanto, a própria Lei Kandir estabelece no seu art. 11, inciso III, o local da prestação do serviço, para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, conforme transcrição a seguir, *ipsis litteris*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

Ou seja, não é o simples fato de a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação -NFST haver sido emitida para outra unidade da federação que torna o Estado da Paraíba incompetente para cobrança do ICMS em questão, haja vista as condições estabelecidas no dispositivo legal acima transcrito.

Compete-me destacar que a alínea “d” do inciso III do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, supracitado, impõe como local para cobrança do imposto onde o serviço seja cobrado, assim, considerando que os usuários são clientes da empresa localizada no Estado da Paraíba, é razoável compreender que o serviço será cobrado pela operadora localizada na Paraíba, tanto que emitiu a NFST, portanto, à luz da legislação, o Estado da Paraíba está apto a cobrar o ICMS devido.

OPERACÕES DE CESSÃO DE MEIOS DE REDE



Quanto às operações de cessão onerosa de meios de rede para outras operadoras, estas ocorrem quando uma operadora cede sua rede de comunicação a outra para que realize a prestação de serviço de comunicação ao seu cliente, como o próprio título da operação sugere.

É importante anotar que as operações de cessão onerosa de meios de rede para outras operadoras são amparadas pelo diferimento do ICMS, conforme previsto na Cláusula décima, do Convênio ICMS nº 126/98, abaixo reproduzida, que foi sucedida pela Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 17/13, de modo que a responsabilidade do recolhimento do ICMS fica imposta a cessionária dos meios de rede, *in verbis*:

Convênio ICMS nº 126/98

Cláusula décima Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, ***o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.***

(grifos nossos)

Convênio ICMS nº 17/13

Cláusula primeira Na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no [Ato COTEPE 13/13](#), de 13 de março de 2013, ***fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.***

(grifos nossos)

Ou seja, as operações de cessão de meios de rede para outras operadoras, quando ocorrem, não são tributadas, estas prestações de serviços são registradas na escrita fiscal sob os CFOPS 5301 e 6301, os quais se reportam à **Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza**, sendo CFOP 5301 referente às operações internas e CFOP 6301 relativo às operações interestaduais, por conseguinte, as operações que são alcançadas pelo diferimento são estas entre as operadoras, as quais devem observar diversos requisitos, conforme capitulado na Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 17/13, que assim determina:

Cláusula segunda O tratamento previsto na cláusula primeira fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

I - apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;

II - declaração expressa do tomador do serviço confirmando o uso como meio de rede;

III - utilização de código específico para as prestações de que trata esta cláusula, nos arquivos previstos no [Convênio ICMS 115/03](#), de 12 de dezembro de 2003;



IV - indicação, no corpo da nota fiscal, do número do contrato ou do relatório de tráfego ou de identificação específica do meio de rede que comprove a natureza dos serviços e sua finalidade.

A recorrente cogita que deveriam ser afastadas da exigência fiscal as prestações de serviços de comunicação realizadas com uso da cessão de meios de rede, por exemplo, ligações de longa distância. No entanto, ainda que tenham sido promovidas com o uso da cessão de meios de rede, estes serviços prestados ao usuário final são a parcela tributada, conforme legislação supracitada, pois como já evidenciado a cessão de meios de rede entre operadoras é beneficiada por diferimento, não sofre tributação, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.

Em vista do exposto, não merece acolhida neste órgão colegiado o pedido de afastamento do imposto relativo às prestações de serviço de comunicação realizadas com o emprego da cessão de meios de rede.

LOCAÇÃO E EQUIPAMENTOS DE INFRAESTRUTURA

Com relação à locação e equipamentos de infraestrutura, a recorrente acosta aos autos uma amostragem da descrição do serviço de locação da infraestrutura, tais como: *Locação Plataforma Ger. de Dad*, *Locação Plataforma Ger. de Voz*, *Locação de Infra-estr Turbonet*, *Locação Plataforma Ger. De Dados/ Internet*, etc., para, então, dizer que se tratam de atividades distintas que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação, logo não sofrem incidência do imposto estadual.

Neste ponto, peço vênia para transcrever excerto do voto proferido no Acórdão nº 224/2018, da lavra da eminente Conselheira Thaís Guimarães Teixeira, que assim dispõe sobre facilidades ou serviços de valor adicionado:

Em outra vertente, a Lei nº 9.472, de 16/07/1997 - Lei Geral das Telecomunicações – veio a definir, no seu art. 60, o que vem a ser um serviço de telecomunicação, como se segue:

Art. 60. Serviço de telecomunicação 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. (g.n.).



Como se observa, a definição dada pelo art. 60 da LGT nos traz uma visão atualizada do que se concebe como uma prestação de serviços de telecomunicação no mundo moderno, onde, em virtude do advento da robótica e dos processos automatizados, a transmissão das mensagens é efetuada através da disponibilização de uma plataforma tecnológica capaz de possibilitar a oferta de telecomunicação requerida pelos usuários.

Nesse cenário, a intervenção humana (obrigação de fazer) fica restrita às atividades operacionais e de controle necessárias a proporcionar uma comunicação eficaz, de forma a garantir um serviço operando com eficiência e qualidade.

Para tanto, é imprescindível que o sistema opere com máxima disponibilidade, que as mensagens sejam transmitidas com integridade e num curto espaço de tempo. Portanto, as atividades de instalação, monitoração, controle, manutenção e modernização dessa estrutura tecnológica não podem ser dissociadas do serviço de comunicação, sendo a ele intrínsecas, por contribuírem diretamente para a eficácia desse serviço.

Assim, um serviço de telecomunicação consiste na disponibilização onerosa dos meios necessários a viabilizar a oferta de comunicação entre os usuários. Com isso, são partes integrantes do serviço de telecomunicação os equipamentos e atividades operacionais essenciais ao funcionamento dessa rede de equipamentos.

Logo, todas as atividades, sejam de instalação, manutenção ou controle, necessárias para prover e manter o serviço dentro de padrões definidos nos acordos de nível de serviços, **ai compreendidas a disponibilização de equipamentos**, na medida em que demonstrem serem essenciais para prover a estrutura e as atividades necessárias mantendo o seu funcionamento, configuram partes indissociáveis do serviço de telecomunicação, devendo seus custos serem computados na base de cálculo do ICMS sobre o serviço.

Isto posto, entendo acertada a cobrança do ICMS incidente sobre a locação de equipamentos e infraestrutura essenciais ao funcionamento dessa rede de equipamentos, em conformidade com o Convênio ICMS nº69/98.

MULTA POR INFRAÇÃO

Com relação à multa por infração aplicada, embora a recorrente afirme que esta se revista de caráter confiscatório, é fundamental destacar que a referida penalidade está arrimada em dispositivo legal, consoante transcrição abaixo, do qual a fiscalização não se pode afastar sob pena de responsabilidade funcional:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou



não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

Ademais, quanto à multa por infração, fixada no dispositivo legal acima transcrito, é imprescindível lembrar que não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade das leis, de acordo com o art. 55 da Lei nº 10.094/2013 como também com a Súmula nº 03 deste colegiado, *in verbis*:

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

I – a declaração de inconstitucionalidade;

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).

Diante do exposto, resta explicitada a falta de recolhimento do ICMS devido pelas prestações de serviços de comunicação, pois foram indevidamente indicadas como isentas ou não tributadas, vez que não houve o devido destaque do ICMS, no exercício de 2017, conforme demonstrativos fiscais que integram os autos, motivo pelo qual é exigível o ICMS em questão, todavia, não pode prosperar a multa recidiva proposta, vez que não ficou configurada a prática da reincidência, como já demonstrado neste voto, assim sendo resta exigível o crédito tributário abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO FG		AUTO DE INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO	VALORES DEVIDOS		
	INÍCIO	FIM	ICMS	MULTA	MULTA RECIDIVA	MULTA RECIDIVA	ICMS	MULTA	TOTAL
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	01/01/2017	31/01/2017	26.442,62	19.831,97	14.873,98	14.873,98	26.442,62	19.831,97	46.274,59
	01/02/2017	28/02/2017	19.624,88	14.718,66	11.039,00	11.039,00	19.624,88	14.718,66	34.343,54
	01/03/2017	31/03/2017	18.201,79	13.651,34	10.238,50	10.238,50	18.201,79	13.651,34	31.853,13
	01/04/2017	30/04/2017	11.576,00	8.682,00	6.511,50	6.511,50	11.576,00	8.682,00	20.258,00
	01/05/2017	31/05/2017	18.817,87	14.113,40	10.585,05	10.585,05	18.817,87	14.113,40	32.931,27
	01/06/2017	30/06/2017	19.444,67	14.583,50	10.937,63	10.937,63	19.444,67	14.583,50	34.028,17
	01/07/2017	31/07/2017	41.916,89	31.437,67	23.578,25	23.578,25	41.916,89	31.437,67	73.354,56
	01/08/2017	31/08/2017	23.895,05	17.921,29	13.440,97	13.440,97	23.895,05	17.921,29	41.816,34
	01/09/2017	30/09/2017	24.322,06	18.241,54	13.681,16	13.681,16	24.322,06	18.241,54	42.563,60
	01/10/2017	31/10/2017	24.664,12	18.498,09	13.873,57	13.873,57	24.664,12	18.498,09	43.162,21
	01/11/2017	30/11/2017	24.124,96	18.093,72	13.570,29	13.570,29	24.124,96	18.093,72	42.218,68
	01/12/2017	31/12/2017	24.479,78	18.359,84	13.769,88	13.769,88	24.479,78	18.359,84	42.839,62
TOTAL			277.510,69	208.133,02	156.099,78	156.099,78	277.510,69	208.133,02	485.643,71

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. No entanto, com arrimo nos princípios da oficialidade, da autotutela administrativa e da legalidade, reformo, de ofício, a decisão monocrática para julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002801/2021-80**, lavrado em 16 de dezembro de



2021 em desfavor da empresa **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, condenando-a ao pagamento do **crédito tributário no valor de R\$ 485.643,71** (quatrocentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), sendo **R\$ 277.510,69** (duzentos e setenta e sete mil, quinhentos e dez reais e sessenta e nove centavos), **de ICMS**, por afronta ao artigo 13, inciso III c/c o art. 3º, inciso III, art. 11, inciso V; art. 12, inciso VII, todos da Lei nº 6.379/96, e **R\$ 208.133,02** (duzentos e oito mil, cento e trinta e três reais e dois centavos), **a título de multa por infração**, com arrimo no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 156.099, 78 (cento e cinquenta e seis mil, noventa e nove reais e setenta e oito centavos) a título de multa por reincidência, conforme razões expendidas neste voto.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 18 de julho de 2023.

Fernanda Céfora Vieira Braz
Conselheira Suplente