



PROCESSO Nº 2575262021-0 - e-processo nº 2021.000303971-9

ACÓRDÃO Nº 490/2023

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

Advogado: Sr.º LEONARDO DE CASTRO ARAÚJO, inscrito na OAB/RJ sob o nº 236.499 (MANEIRA ADVOGADOS)

2ª Recorrente: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO ONEROSA - SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE TELEFONIA PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO. AFASTADOS VALORES QUE REPRESENTAM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA À DEDUÇÃO DO PREÇO NÃO OCORRIDA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA - RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

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

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS referente a prestação de serviço de comunicação, em razão da não tributação dos serviços de valor agregado, assinatura mensal de plano sem franquia e dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/ disponibilizados aos usuários.



- Afastada da acusação os valores relativos à rubrica “compra de” por representarem vendas de celulares/chips e não à prestação de serviços de comunicação.
- A fruição do benefício da isenção de que trata o Decreto nº 35.320/14 somente se aplica quando atendidas as condições neles impostas, *in casu*, 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;
- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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

A C O R D A M a maioria, voto vencedor do Conselheiro Relator Heitor Collett, acompanhado pelos Conselheiros(as), Larissa Meneses de Almeida, Sidney Watson Fagundes da Silva, Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, José Valdemir da Silva, Lindemberg Roberto de Lima e Eduardo Silveira Frade. Voto divergente vencido, quanto aos fundamentos da Conselheira Máira Catão da Cunha Cavalcanti Simões, pelo recebimento do recurso de ofício por regular e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos. Porém em vertido do princípio da legalidade, altero de ofício os valores das multas, julgando parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002531/2021-07**, lavrado em 26 de novembro de 2021 (fls. 2 e 3), condenando a empresa **OI MOVEL S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, (I.E. 16.211.981-0 BAIXADA), ao recolhimento do crédito tributário de crédito tributário no valor total de **R\$ 4.694.733,45** (quatro milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, setecentos e trinta e três reais e quarenta e cinco centavos), **sendo de ICMS R\$ 2.682.704,83** (dois milhões, seiscentos e oitenta e dois mil, setecentos e quatro reais e oitenta e três centavos), por infringência ao art. 106, complementado com o art. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, XIX e XX; arts. 250 e 255, todos do RICMS/PB; e **R\$ 2.012.028,62** (dois milhões, doze mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos) **de multa por infração**, nos termos do art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei 12.788/2023.

Ao tempo que cancelo por indevido, o montante total de **R\$ 1.073.108,53** (um milhão, setenta e três mil, cento e oito reais e cinquenta e três centavos), sendo R\$ 201.216,16 (duzentos e um mil, duzentos e dezesseis reais e dezesseis centavos) de ICMS e multa de R\$ 871.892,37 (oitocentos e setenta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e trinta e sete centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar que, **além do contribuinte**, que está com a I.E. BAIXADA, também



devem ser remetidas aos representantes da empresa, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, [marcos@maneira.adv.br](mailto:marcos@maneira.adv.br) e [intimacoes@maneira.adv.br](mailto:intimacoes@maneira.adv.br), conforme solicitado na peça recursal.

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de outubro de 2023.

HEITOR COLLETT  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

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

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 2575262021-0 - e-processo nº 2021.000303971-9

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

Advogado: Sr.º LEONARDO DE CASTRO ARAÚJO, inscrito na OAB/RJ sob o nº 236.499 (MANEIRA ADVOGADOS)

2ª Recorrente: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXEC. DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

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

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO ONEROSA - SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE TELEFONIA PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO. AFASTADOS VALORES QUE REPRESENTAM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA À DEDUÇÃO DO PREÇO NÃO OCORRIDA. ALTERADA QUANTO AOS FUNDAMENTOS E VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA - RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

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

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

- In casu, o sujeito passivo não apresentou argumentos, tampouco documentos que comprovassem o que alega, ou que justificassem a falta de emissão de documentos fiscais, relativamente aos serviços de comunicação que prestara.



RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos hierárquico e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002531/2021-07** (fl. 2 e 4), lavrado em 26/11/2021, em face da empresa **OI MÓVEL S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL** (I.E. 16.211.981-0 - BAIXADA), em decorrência da seguinte infração:

**0286 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >>** O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

**Nota Explicativa:** O CONTRIBUINTE, ACIMA QUALIFICADO, DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL, HAJA VISTA A FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO, MODELOS 21 E 22.

AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS, OBJETO DA PRESENTE ACUSAÇÃO, ESTÃO APRESENTADAS RESUMIDAMENTE NO ANEXO I (DEMONSTRATIVO RESUMO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SEM EMISSÃO DA RESPECTIVA NOTA FISCAL) E DATALHADAMENTE REVELADAS EM ARQUIVO FORMATO TEXTO (TXT), ATRAVÉS DO ANEXO II - (DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SEM A RESPECTIVA EMISSÃO DE NOTA FISCAL).

RESSALTE-SE QUE OS LEVANTAMENTOS FORAM REALIZADOS A PARTIR DOS ARQUIVOS FORNECIDOS PELO CONTRIBUINTE, CONTENDO AS CONTAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (FATURAS) RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2017, E QUE TIVERAM SUA AUTENTICAÇÃO VALIDADA PELO HASH CODE GERADO PELO ALGORÍTIMO MD5, CONFORME ANEXO II.

ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS DADOS POR INFRINGIDOS OS ART 2º, III, ART. 3º, VII, ART. 13, VI, ART. 142, IXX E XX, ART. 250, ART. 255, ART. 257. TODOS DO RICMS- PB APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930 DE 19 DE JUNHO DE 1997; E AINDA O ART. 6º, II DO DECRETO Nº 20.275/99; BEM COMO O ART 3º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 6º, PARÁGRAFO 11 DO DECRETO Nº 27.556/06.

Em decorrência da acusação, por infringência ao art. 106, complementado em Nota Explicativa pelo art. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, IXX e XX; art. 250; art. 255 e art. 257, todos do RICMS/PB; e ainda o art. 6º, II do Decreto nº 20.275/99; bem como o art. 3º, parágrafo único e art. 6º, parágrafo 11 do Decreto nº 27.556/06, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o crédito tributário no valor total de **R\$ 5.767.841,98** (cinco milhões, setecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta e um reais e noventa e oito centavos), **sendo de ICMS R\$ 2.883.920,99** (dois milhões, oitocentos e oitenta e três mil, novecentos e vinte reais e noventa e nove centavos); e **R\$ 2.883.920,99** (dois milhões, oitocentos e oitenta e três mil, novecentos e vinte reais e



noventa e nove centavos), **a título de multa**, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

A inicial foi instruída com os seguintes documentos acostados às fls. 4 a 15:

- a) ANEXO I – Demonstrativo Resumo das prestações de serviço de comunicação sem emissão da respectiva nota fiscal;
- b) Anexo II, denominado arquivo em formato txt contendo o demonstrativo analítico das prestações de serviços de comunicação sem emissão da respectiva nota fiscal, Code Hash MD5: 6FA88866EC3A16E071 97FE92A38B7FB5.
- c) Anexo III, com a autenticação dos arquivos de faturas entregues pelo contribuinte, Hash: 65C2B9E3476C52203CC4E9A51924AAE4.

Cientificada do feito fiscal via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 15/12/2021 (fl. 9), a Autuada, por intermédio de advogados (substabelecimento fl. 36 a 46), ingressou com Impugnação (fl. 11 a 34), protocolada em 14/01/2022, na qual traz as seguintes alegações:

- Quanto aos valores referentes a rubrica “assinatura mensal”, a Impugnante possui coisa julgada favorável ante o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0905120-93.2009.815.000 impetrado no TJPB pela TNL PCS S.A (Sucedida por incorporação pela Oi Móvel S.A.), no qual restou consignada a não incidência do ICMS-Comunicação sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”.
- Importante salientar também que os valores recolhidos a título de “assinatura mensal sem franquia” foram calculados à alíquota de 30% (28% ICMS + 2% FUNCEP), motivo pelo qual os respectivos montantes pagos pela ora Impugnante nos referidos meses já abarcam, parcialmente, o FUNCEP.
- Em que pese o referido trânsito em julgado (relativo ao Mandado), a Impugnante possui também a efetiva comprovação de que efetuou o pagamento parcial dos valores de ICMS sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”, exigidos nos meses de fevereiro e março de 2017 (DOC.8), cujo pagamento desses valores poderá ser confirmado por perícia pela qual se pugna desde já.
- Quanto aos valores exigidos sobre os Serviços de Valor Agregado (SVA), sabe-se que estes serviços são autônomos em relação ao serviço de comunicação, na medida em que o fato gerador do ICMS só ocorre quando o prestador realiza a intermediação de mensagens entre o emissor e o receptor.
- Quanto às prestações de serviços remunerados na modalidade pré-pago, tem-se que são regularmente tributas pelo ICMS no momento da utilização



dos créditos de telefonia, e a Fiscalização se equivocou ao exigir ICMS sobre os valores de recarga apenas disponibilizados aos usuários finais e não efetivamente consumidos. E quando o usuário final materializa o uso /consumo dos créditos, a Autora emite uma nota fiscal com o devido destaque do ICMS-Comunicação, justamente para tributar o serviço de comunicação que foi utilizado por seu cliente.

- A Fiscalização estadual cometeu outro equívoco ao autuar essa rubrica, ao passo que desconsiderou que, em alguns meses, a prestação do referido serviço havia sido feita para clientes isentos, ou seja, as mercadorias ou serviços foram destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

- É cobrança de ICMS em duplicidade os valores decorrentes da venda de aparelhos celulares e chips que são faturados de forma apartada em notas fiscais modelo 55. Ou seja, nos valores autuado do serviço código “20402” e descrição do item “compra de” refere-se à venda de aparelhos e chips, por exemplo, a fatura 746792335 emitida para o cliente Alexandro Santos da Silva, que, ao analisar o DANFE 128154 verifica-se o exato valor da NF-e que é de R\$ 4.797,00, o qual foi dividido em 24 parcelas de R\$ 200,03, exato valor cobrado na Fatura nº 746792335.

- É necessária diligência fiscal/perícia para que sejam respondidos os seguintes quesitos:

i) A impugnante realizou o pagamento parcial do ICMS exigidos sobre os valores de “assinatura mensal sem franquia” relativo aos meses de fevereiro e março de 2017

ii) Os serviços de assinatura mensal sem franquia, ora autuados, foram prestados para clientes isentos.

iii) Os serviços de valor adicionado configuram o mero acesso do usuário aos aplicativos disponibilizados pela Impugnante.

iv) O ICMS sobre a venda de aparelhos celulares e chips foi devidamente destacado em notas fiscais modelo 55.

- Por fim, a Reclamante requer a insubsistência do auto de infração em exame, bem como a realização de perícia.

- Solicita o direito de Sustentação Oral no julgamento (fl. 32).

- Que as intimações e notificações sejam feitas em nome do advogado Adv. MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, OAB/RJ nº 146.276 (MANEIRA ADVOGADOS), Avenida Rio Branco, 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, [marcos@maneira.adv.br](mailto:marcos@maneira.adv.br) e [intimacoes@maneira.adv.br](mailto:intimacoes@maneira.adv.br)

- A Impugnante anexa aos autos, faturas e planilhas com as prestações de serviços realizadas.



Sem informações da caracterização de antecedentes fiscais (fl. 18018), os autos foram conclusos (fl. 18016), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Francisco Nociti decidiu pela *parcial procedência* do auto de infração (fl.18019 a 18032), editando a seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL E DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.

- Sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação incide o ICMS.

- In casu, o sujeito passivo não apresentou argumentos, tampouco documentos que comprovassem o que alega, ou que justificassem a falta de emissão de documentos fiscais, relativamente aos serviços de comunicação que prestara.

- Todavia, face aos documentos trazidos aos autos pela defesa, afasta-se da acusação a rubrica “compra de” porquanto restou demonstrado que se reporta à venda de celulares/chips e não à prestação de serviços de comunicação. Assim como impõe-se a exclusão de parte dos lançamentos em virtude do vício material constatado.

- Rejeitado o pedido de Diligência Fiscal/Perícia porquanto as indagações apresentadas encontram-se respondidas nesta peça decisória, com fulcro nos precedentes dos órgãos julgadores administrativos desta Secretaria e os ajustes nos créditos tributários que se fizeram necessários foram realizados de ofício por este órgão julgador.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Com os ajustes, o crédito tributário restou constituído no montante de R\$ 5.365.409,66, sendo R\$ 2.682.704,83 de ICMS e R\$ 2.682.704,83 de multa por infração.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão de primeira instância, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 30/01/2022 (fl. 18075) apresentou Recurso Voluntário, em 10/02/2022 (fl. 18054 a 18073), no qual se opôs à manutenção da cobrança dos seguintes itens:

- Não incidência do ICMS sobre valores referentes a rubrica “assinatura mensal” dos planos alternativos sem franquia, visto que a Impugnante possui coisa julgada favorável ante o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0905120-93.2009.815.000 impetrado no TJPB pela TNL PCS S.A (Sucedida por incorporação pela Oi Móvel S.A.), no qual





restou consignada a não incidência do ICMS-Comunicação sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”.

- A empresa efetuou o lançamento no campo “outros débitos”, quitando grande parte dos valores autuados nos meses de fevereiro e março de 2017, a título de “assinatura mensal sem franquia”, com alíquota de 30%, o que já engloba o FUNCEP (28% de ICMS e 2% de FUNCEP);
- Não cobrança do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação realizadas para “clientes isentos”, tais como órgãos da administração pública, conforme Decreto 35.320/2014, substituído pelo Decreto 37.237/2017;
- Não incidência de ICMS sobre as prestações de Serviços de Valor Adicionado (SVA);
- Não incidência de ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação remunerados na modalidade pré-pago, no momento da ativação dos créditos.
- Requer a realização de perícia técnica;
- Pede que seja reformada a decisão recorrida e integralmente cancelado o auto de infração;
- Requer a oportunidade de realização de Sustentação Oral.

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

Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 18073, foi remetido os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Por fim, o Relator, Cons.º Heitor Collett votou pelo desprovisionamento do recurso voluntário da autuada, para manter o auto de infração e a cobrança do crédito tributário, conforme ementa abaixo transcrita:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO ONEROSA - SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE TELEFONIA PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO. AFASTADOS VALORES QUE REPRESENTAM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA À DEDUÇÃO DO PREÇO NÃO OCORRIDA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA – RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.



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

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS referente a prestação de serviço de comunicação, em razão da não tributação dos serviços de valor agregado, assinatura mensal de plano sem franquias e dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/ disponibilizados aos usuários.

- Afastada da acusação os valores relativos à rubrica “compra de” por representarem vendas de celulares/chips e não à prestação de serviços de comunicação.

- A fruição do benefício da isenção de que trata o Decreto nº 35.320/14 somente se aplica quando atendidas as condições neles impostas, *in casu*, 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;

- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

### É o relatório.

### VOTO DIVERGENTE

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

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

Trata-se dos recursos de ofício e voluntário propostos pela autuada contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em análise, para considerar devidos os créditos tributários decorrentes da falta de recolhimento de ICMS sobre a taxa de recarga serviços de telefonia pré-paga.

Inicialmente, verifica-se que a fiscalização fundamentou sua acusação no entendimento de que o serviço de recarga em modalidade pré-paga é considerado, para



fins de tributação do ICMS, como serviço de comunicação, invocando o disposto no art. 2, III, da Lei Complementar nº 87/96<sup>1</sup>.

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

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

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

Conforme bem leciona Sacha Calmon<sup>2</sup> “A atividade de comunicar-se ocorre apenas entre emissor e receptor, não havendo participação do prestador do serviço no ato de comunicação em si.”

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

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

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

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

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

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

**STJ**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. CARTÃO PRÉ-PAGO. NÃO INCIDÊNCIA. ATIVIDADE MEIO. VALOR ADICIONADO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7 DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

<sup>1</sup> LC nº 87/98 – Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

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

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



INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83 DO STJ. I - Na origem, trata-se de ação ajuizada por Claro S.A. contra o Estado de Roraima objetivando a não incidência do ICMS sobre operações de venda de cartões pré-pagos. II - Na sentença, julgaram-se improcedentes os pedidos. No Tribunal a quo, a sentença foi parcialmente reformada para que o fisco se abstenha de cobrar ICMS sobre os serviços previstos na cláusula primeira do Convênio n. 69/1998, bem como sobre os serviços de valor adicionado. Esta Corte não conheceu do recurso especial. III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual "a pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial". IV - O Tribunal a quo, ao decidir a questão, consignou, in verbis: "Tem se que o Serviço de Valor Adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações, nos termos do disposto no art. 61, "caput" e parágrafo 1º, da Lei n.º 9.472/97, que proclamam, "in verbis": (...) **Com efeito o STJ já pacificou o entendimento de que é ilegítima a incidência de ICMS sobre atividades suplementares ao serviço de comunicação (atividade meio), sob pena de violação ao princípio da tipicidade tributária.** Entende aquela Corte que a interpretação conjunta dos arts. 2.º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que **o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços.**" V - O Tribunal a quo entendeu que os serviços em análise são de valor adicionado, não se caracterizando como serviços de telecomunicações para fins da incidência do ICMS. VI - O entendimento do Tribunal a quo está de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Sobre o assunto, confirmam-se: (REsp n. 1.721.126/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe de 1º/3/2019 e RMS n. 16.767/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5/10/2004, DJ de 17/12/2004, p. 470.) VII - Para afastar o entendimento do julgador e analisar a tese do recorrente de que seus serviços são típicos de telecomunicação e que estão disciplinados na LC n. 87/96, seria necessário revisar o conjunto probatório dos autos, o que é indevido no âmbito do recurso especial. VIII - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp n. 2.014.658/RR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/12/2022, DJe de 19/12/2022.)

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

Além disso, o art. 12, VI da Lei do ICMS determina que ocorre o fato gerador do imposto "**no momento das prestações onerosas de serviços de comunicação**, feitas por qualquer meio, inclusive, a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

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



Ademais, corroborando o que foi afirmado, o art. 13, III da Lei do ICMS determina que a base de cálculo do imposto dá-se **na prestação de serviço** de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e





facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere ao Decreto nº 24.755/2003, mencionado pela Reclamante e que dispunha sobre a concessão de isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações



e Autarquias, importante frisar que este fora revogado pelo Decreto nº 35.320/2014, que fora revogado pelo Decreto nº 37.218/2017, em 24/01/2017.

Considerando que os fatos geradores objeto do auto de infração em tela ocorreram de janeiro até dezembro de 2017, para a análise da fruição do benefício da isenção do ICMS, devemos considerar o Decreto 35.320/2014, cuja vigência perdurou até 23/01/2017). Vejamos o disposto no Decreto nº 35.320/2014, vigente até 23/01/2017:

**Art. 1º** Fica concedida a isenção do ICMS nas operações ou prestações internas, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado (Convênio ICMS 73/2004).

(...)

**§ 5º** O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Da simples leitura do artigo 1º do Decreto nº 35.320/2014 acima transcrito, observa-se, de forma clara, que possui alcance restrito para a isenção, passando a admiti-la apenas quando as mercadorias ou serviços forem destinados a órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado, bem como, apresenta, de forma incontestável, uma condicionante no § 5º.

Os auditores fiscais, ao desconsiderarem esta isenção, o fizeram com arrimo na inexistência de comprovação do cumprimento, por parte da OI MÓVEL S/A., das condições impostas pelo normativo citado.

O benefício previsto no Decreto é condicionado. Primeiramente, à comprovação da redução (desconto) no preço do serviço prestado e, segundo, à indicação (demonstração), no documento fiscal, do valor do desconto.

Como demonstrado nos autos, as NFST não foram preenchidas em conformidade com o que estatui o Decreto nº 35.320/14, pois não existe, nestes documentos fiscais, indicação da dedução do preço da prestação do serviço, relativo ao benefício da isenção.

O artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN, dispõe que a interpretação da legislação sobre isenção deve ser literal, conforme abaixo transcrito:

**Art. 111** Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

**II** - outorga de isenção;

Ratificando este entendimento sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais, encontramos o mesmo comando nos artigos 5º, 6º e 7º, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcritos:



**Art. 5º** As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

**Parágrafo único.** O regulamento indicará os benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

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

**Art. 7º** A concessão de qualquer benefício não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias. (grifos nossos)

Isto posto, comprovado nos autos a inobservância das condições exigidas para fruição do benefício da isenção e tendo em vista que a recorrente nada trouxe aos autos que pudesse comprovar que atendeu aos requisitos exigidos, reputo correta a interpretação dos auditores fiscais quanto à exigibilidade dos créditos tributários decorrentes das prestações de serviço de comunicação, bem como a manifestação da instância prima.

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de comunicação (obrigação principal), por não ter submetido totalmente a tributação, coube a aplicação da multa por infração de 75% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, conforme estabelece o artigo 80, II c/c artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei 12.788/2023, abaixo transcritos:

**Art. 80.** As multas serão calculadas tomando-se como base:

**II** - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

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

**V** - de 100% (cem por cento):

*(Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.)*

**V - de 75% (setenta e cinco por cento):**

**a)** aos que deixarem de emitir documento fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando insculpido no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

**II** - tratando-se de ato não definitivamente julgado:



(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por fim, feito os devidos ajustes nos valores das multas, me acosto aos argumentos da instância singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002531/2021-07, resultando devido o crédito tributário demonstrado na tabela abaixo:

Mês	Valores do A.I.		Valores Cancelados		Valores Devidos		
	ICMS	Multa	ICMS	Multa	ICMS	Multa	Total
jan-17	618.556,82	618.556,82	615,72	155.101,00	617.941,10	463.455,83	1.081.396,93
fev-17	802.809,49	802.809,49	394,29	200.998,09	802.415,20	601.811,40	1.404.226,60
mar-17	829.933,97	829.933,97	280,55	207.693,91	829.653,42	622.240,07	1.451.893,49
abr-17	79.071,41	79.071,41	225,53	19.937,00	78.845,88	59.134,41	137.980,29
mai-17	80.597,44	80.597,44	152,85	20.264,00	80.444,59	60.333,44	140.778,03
jun-17	73.531,19	73.531,19	519,86	18.772,69	73.011,33	54.758,50	127.769,83
jul-17	70.803,29	70.803,29	191,97	17.844,80	70.611,32	52.958,49	123.569,81
ago-17	69.663,68	69.663,68	467,92	17.766,86	69.195,76	51.896,82	121.092,58
dez-17	60.720,67	60.720,67	134,44	15.281,00	60.586,23	45.439,67	106.025,90
set-18	69.439,71	69.439,71	69.439,71	69.439,71	-	-	-
out-18	65.486,71	65.486,71	65.486,71	65.486,71	-	-	-
nov-18	63.306,61	63.306,61	63.306,61	63.306,61	-	-	-
Total	2.883.920,99	2.883.920,99	201.216,16	871.892,37	<b>2.682.704,83</b>	<b>2.012.028,62</b>	<b>4.694.733,45</b>

**Por todo o exposto,**

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício por regular e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, *pelo desprovemento de ambos*, alterando de ofício quanto aos fundamentos, a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002531/2021-07, lavrado em 26 de novembro de 2021 (fls. 2 e 3), condenando a empresa **OI MOVEL S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, (I.E. 16.211.981-0 BAIXADA), ao recolhimento do crédito tributário de crédito tributário no valor total de **R\$ 4.694.733,45** (quatro milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, setecentos e trinta e três reais e quarenta e cinco centavos), **sendo de ICMS R\$ 2.682.704,83** (dois milhões, seiscentos e oitenta e dois mil, setecentos e quatro reais e oitenta e três centavos), por infringência ao art. 106, complementado com o art. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, XIX e XX; arts. 250 e 255, todos do RICMS/PB; e **R\$ 2.012.028,62** (dois milhões, doze mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos) **de multa por infração**, nos termos do art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei 12.788/2023.

Ao tempo que cancelo por indevido, o montante total de **R\$ 1.073.108,53** (um milhão, setenta e três mil, cento e oito reais e cinquenta e três centavos), sendo R\$ 201.216,16 (duzentos e um mil, duzentos e dezesseis reais e dezesseis centavos) de ICMS



e multa de R\$ 871.892,37 (oitocentos e setenta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e trinta e sete centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar que, **além do contribuinte**, que está com a I.E. BAIXADA, também devem ser remetidas aos representantes da empresa, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, [marcos@maneira.adv.br](mailto:marcos@maneira.adv.br) e [intimacoes@maneira.adv.br](mailto:intimacoes@maneira.adv.br), conforme solicitado na peça recursal.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de outubro de 2023.

Maira Catão da Cunha Cavalcanti Simões  
Conselheira



PROCESSO Nº 2575262021-0 - e-processo nº 2021.000303971-9  
TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

Advogado: Sr.º LEONARDO DE CASTRO ARAÚJO, inscrito na OAB/RJ sob o nº 236.499 (MANEIRA ADVOGADOS)

2ª Recorrente: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E. BAIXADA).

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO ONEROSA - SERVIÇOS SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS DE TELEFONIA PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO. AFASTADOS VALORES QUE REPRESENTAM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA À DEDUÇÃO DO PREÇO NÃO OCORRIDA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA - RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

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

- Constatada a falta de recolhimento de ICMS referente a prestação de serviço de comunicação, em razão da não tributação dos serviços de valor agregado, assinatura mensal de plano sem franquia e dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/ disponibilizados aos usuários.

- Afastada da acusação os valores relativos à rubrica “compra de” por representarem vendas de celulares/chips e não à prestação de serviços de comunicação.

- A fruição do benefício da isenção de que trata o Decreto nº 35.320/14 somente se aplica quando atendidas as condições neles impostas, *in casu*, 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;

- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

## RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos hierárquico e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002531/2021-07** (fl. 2 e 4), lavrado em 26/11/2021, em face da empresa **OI MÓVEL S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL** (I.E. 16.211.981-0 - BAIXADA), em decorrência da seguinte infração:

0286 - **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

**Nota Explicativa:** O CONTRIBUINTE, ACIMA QUALIFICADO, DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL, HAJA VISTA A FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO, MODELOS 21 E 22.

AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS, OBJETO DA PRESENTE ACUSAÇÃO, ESTÃO APRESENTADAS RESUMIDAMENTE NO ANEXO I (DEMONSTRATIVO RESUMO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SEM EMISSÃO DA RESPECTIVA NOTA FISCAL) E DATALHADAMENTE REVELADAS EM ARQUIVO FORMATO TEXTO (TXT), ATRAVÉS DO ANEXO II - (DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SEM A RESPECTIVA EMISSÃO DE NOTA FISCAL).

RESSALTE-SE QUE OS LEVANTAMENTOS FORAM REALIZADOS A PARTIR DOS ARQUIVOS FORNECIDOS PELO CONTRIBUINTE, CONTENDO AS CONTAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (FATURAS) RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2017, E QUE TIVERAM SUA AUTENTICAÇÃO VALIDADA PELO HASH CODE GERADO PELO ALGORÍTIMO MD5, CONFORME ANEXO II.



ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS DADOS POR INFRINGIDOS OS ART 2º, III, ART. 3º, VII, ART. 13, VI, ART. 142, IXX E XX, ART. 250, ART. 255, ART. 257. TODOS DO RICMS- PB APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930 DE 19 DE JUNHO DE 1997; E AINDA O ART. 6º, II DO DECRETO Nº 20.275/99; BEM COMO O ART 3º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 6º, PARÁGRAFO 11 DO DECRETO Nº 27.556/06.

Em decorrência da acusação, por infringência ao art. 106, complementado em Nota Explicativa pelo art. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, IXX e XX; art. 250; art. 255 e art. 257, todos do RICMS/PB; e ainda o art. 6º, II do Decreto nº 20.275/99; bem como o art. 3º, parágrafo único e art. 6º, parágrafo 11 do Decreto nº 27.556/06, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o crédito tributário no valor total de **R\$ 5.767.841,98** (cinco milhões, setecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta e um reais e noventa e oito centavos), **sendo de ICMS R\$ 2.883.920,99** (dois milhões, oitocentos e oitenta e três mil, novecentos e vinte reais e noventa e nove centavos); e **R\$ 2.883.920,99** (dois milhões, oitocentos e oitenta e três mil, novecentos e vinte reais e noventa e nove centavos), **a título de multa**, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

A inicial foi instruída com os seguintes documentos acostados às fls. 4 a 15:

- d) ANEXO I – Demonstrativo Resumo das prestações de serviço de comunicação sem emissão da respectiva nota fiscal;
- e) Anexo II, denominado arquivo em formato txt contendo o demonstrativo analítico das prestações de serviços de comunicação sem emissão da respectiva nota fiscal, Code Hash MD5: 6FA88866EC3A16E07197FE92A38B7FB5.
- f) Anexo III, com a autenticação dos arquivos de faturas entregues pelo contribuinte, Hash: 65C2B9E3476C52203CC4E9A51924AAE4.

Cientificada do feito fiscal via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 15/12/2021 (fl. 9), a Autuada, por intermédio de advogados (substabelecimento fl. 36 a 46), ingressou com Impugnação (fl. 11 a 34), protocolada em 14/01/2022, na qual traz as seguintes alegações:

- Quanto aos valores referentes a rubrica “assinatura mensal”, a Impugnante possui coisa julgada favorável ante o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0905120-93.2009.815.000 impetrado no TJPB pela TNL PCS S.A (Sucedida por incorporação pela Oi Móvel S.A.), no qual restou consignada a não incidência do ICMS-Comunicação sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”.

- Importante salientar também que os valores recolhidos a título de “assinatura mensal sem franquia” foram calculados à alíquota de 30% (28% ICMS + 2%





FUNCEP), motivo pelo qual os respectivos montantes pagos pela ora Impugnante nos referidos meses já abarcam, parcialmente, o FUNCEP.

- Em que pese o referido trânsito em julgado (relativo ao Mandado), a Impugnante possui também a efetiva comprovação de que efetuou o pagamento parcial dos valores de ICMS sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”, exigidos nos meses de fevereiro e março de 2017 (DOC.8), cujo pagamento desses valores poderá ser confirmado por perícia pela qual se pugna desde já.

- Quanto aos valores exigidos sobre os Serviços de Valor Agregado (SVA), sabe-se que estes serviços são autônomos em relação ao serviço de comunicação, na medida em que o fato gerador do ICMS só ocorre quando o prestador realiza a intermediação de mensagens entre o emissor e o receptor.

- Quanto às prestações de serviços remunerados na modalidade pré-pago, tem-se que são regularmente tributas pelo ICMS no momento da utilização dos créditos de telefonia, e a Fiscalização se equivocou ao exigir ICMS sobre os valores de recarga apenas disponibilizados aos usuários finais e não efetivamente consumidos. E quando o usuário final materializa o uso /consumo dos créditos, a Autora emite uma nota fiscal com o devido destaque do ICMS-Comunicação, justamente para tributar o serviço de comunicação que foi utilizado por seu cliente.

- A Fiscalização estadual cometeu outro equívoco ao autuar essa rubrica, ao passo que desconsiderou que, em alguns meses, a prestação do referido serviço havia sido feita para clientes isentos, ou seja, as mercadorias ou serviços foram destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

- É cobrança de ICMS em duplicidade os valores decorrentes da venda de aparelhos celulares e chips que são faturados de forma apartada em notas fiscais modelo 55. Ou seja, nos valores autuado do serviço código “20402” e descrição do item “compra de” refere-se à venda de aparelhos e chips, por exemplo, a fatura 746792335 emitida para o cliente Alexsandro Santos da Silva, que, ao analisar o DANFE 128154 verifica-se o exato valor da NF-e que é de R\$ 4.797,00, o qual foi dividido em 24 parcelas de R\$ 200,03, exato valor cobrado na Fatura nº 746792335.

- É necessária diligência fiscal/perícia para que sejam respondidos os seguintes quesitos:



- i) A impugnante realizou o pagamento parcial do ICMS exigidos sobre os valores de “assinatura mensal sem franquia” relativo aos meses de fevereiro e março de 2017
- ii) Os serviços de assinatura mensal sem franquia, ora autuados, foram prestados para clientes isentos.
- iii) Os serviços de valor adicionado configuram o mero acesso do usuário aos aplicativos disponibilizados pela Impugnante.
- iv) O ICMS sobre a venda de aparelhos celulares e chips foi devidamente destacado em notas fiscais modelo 55.

- Por fim, a Reclamante requer a insubsistência do auto de infração em exame, bem como a realização de perícia.

- Solicita o direito de Sustentação Oral no julgamento (fl. 32).

- Que as intimações e notificações sejam feitas em nome do advogado Adv. MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, OAB/RJ nº 146.276 (MANEIRA ADVOGADOS), Avenida Rio Branco, 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, [marcos@maneira.adv.br](mailto:marcos@maneira.adv.br) e [intimacoes@maneira.adv.br](mailto:intimacoes@maneira.adv.br)

- A Impugnante anexa aos autos, faturas e planilhas com as prestações de serviços realizadas.

Sem informações da caracterização de antecedentes fiscais (fl. 18018), os autos foram conclusos (fl. 18016), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Francisco Nociti decidiu pela *parcial procedência* do auto de infração (fl.18019 a 18032), editando a seguinte ementa:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL E DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.**

- Sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação incide o ICMS.

- In casu, o sujeito passivo não apresentou argumentos, tampouco documentos que comprovassem o que alega, ou que justificassem a falta de emissão de documentos fiscais, relativamente aos serviços de comunicação que prestara.

- Todavia, face aos documentos trazidos aos autos pela defesa, afasta-se da acusação a rubrica “compra de” porquanto restou demonstrado que se reporta à



venda de celulares/chips e não à prestação de serviços de comunicação. Assim como impõe-se a

exclusão de parte dos lançamentos em virtude do vício material constatado.

- Rejeitado o pedido de Diligência Fiscal/Perícia porquanto as indagações apresentadas encontram-se respondidas nesta peça decisória, com fulcro nos precedentes dos órgãos julgadores administrativos desta Secretaria e os ajustes nos créditos tributários que se fizeram necessários foram realizados de ofício por este órgão julgador.

#### AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Com os ajustes, o crédito tributário restou constituído no montante de R\$ 5.365.409,66, sendo R\$ 2.682.704,83 de ICMS e R\$ 2.682.704,83 de multa por infração.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão de primeira instância, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 30/01/2022 (fl. 18075) apresentou Recurso Voluntário, em 10/02/2022 (fl. 18054 a 18073), no qual se opõe à manutenção da cobrança dos seguintes itens:

- Não incidência do ICMS sobre valores referentes a rubrica “assinatura mensal” dos planos alternativos sem franquia, visto que a Impugnante possui coisa julgada favorável ante o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0905120-93.2009.815.000 impetrado no TJPB pela TNL PCS S.A (Sucedida por incorporação pela Oi Móvel S.A.), no qual restou consignada a não incidência do ICMS-Comunicação sobre o serviço de “assinatura mensal sem franquia de minutos”.
- A empresa efetuou o lançamento no campo “outros débitos”, quitando grande parte dos valores autuados nos meses de fevereiro e março de 2017, a título de “assinatura mensal sem franquia”, com alíquota de 30%, o que já engloba o FUNCEP (28% de ICMS e 2% de FUNCEP);
- Não cobrança do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação realizadas para “clientes isentos”, tais como órgãos da administração pública, conforme Decreto 35.320/2014, substituído pelo Decreto 37.237/2017;
- Não incidência de ICMS sobre as prestações de Serviços de Valor Adicionado (SVA);
- Não incidência de ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação remunerados na modalidade pré-pago, no momento da ativação dos créditos.



- Requer a realização de perícia técnica;
- Pede que seja reformada a decisão recorrida e integralmente cancelado o auto de infração;
- Requer a oportunidade de realização de Sustentação Oral.

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

Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 18073, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte (fl. 18127 a 18137).

#### **É o relatório.**

### **VOTO**

Em exame os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em tela, em desfavor da empresa OI MÓVEL S/A, relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a agosto de 2017; dezembro de 2017 e setembro a novembro de 2018, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

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

O auto de infração demonstra claramente aos fatos que fundamentam a denúncia, podendo-se constatar pela Nota Explicativa, que complementa a descrição da infração, que se trata da cobrança do ICMS telecomunicação, os quais não foram submetidos integralmente à tributação, constatado mediante ausência de notas fiscais correspondentes às prestações realizadas.

Quanto aos aspectos de natureza formal do auto infracional, verifica-se que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, seja por vício material, seja por vício formal.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei



nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência estabelecidas no art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

Quanto ao relato da recorrente, de que está discutindo judicialmente a matéria conforme Mandado de Segurança Originário 0905120-93.2009.815.0000, impetrado pela TNL PCS S.A., pode-se afirmar que a impetração de ação judicial para discutir mérito de crédito tributário, não impede a Fazenda Estadual de lançar ICMS fundamentado na legislação vigente.

No que se refere ao efeito devolutivo do Recurso de Ofício, vale destacar que, de forma acertada, o diligente julgador singular **afastou a cobrança do ICMS lançado sobre os itens “compra de”, código 20402**, constante do Anexo I do Demonstrativo Resumo das Prestações de Serviços de Comunicação Sem Emissão da respectiva Nota Fiscal (fl. 4), **por tratar-se de pagamentos em operações de vendas de aparelhos celulares e chip**, pagos de forma parcelada por seus clientes, conforme comprovado pela defesa através de faturas e notas fiscais (arquivo “0011 – Informações complementares” – Doc. 10, fls. 86 a 14462).

O julgador singular também afastou os créditos tributários **lançados no Auto de Infração como setembro a novembro de 2018**, vez que, conforme Demonstrativo Resumo da fl. 4 dos autos, **os fatos geradores correspondentes ocorreram de setembro a novembro de 2017**.

Os argumentos apresentados pelo diligente julgador monocrático são suficientes para justificar os ajustes efetuados, motivo pelo qual, o recurso de ofício deve ser desprovido.

Em relação ao pedido formulado, de realização de perícia contábil, reputo correta a decisão da instância singular quando negou o pedido solicitado, por falta de previsão legal.

### Mérito

Conforme relatado, em suma, a autuação versa sobre a cobrança do ICMS sobre as prestações realizadas de serviços de comunicação, denominadas pela autuada de assinatura mensal de plano sem franquia, serviços de valor agregados (SVA) e habilitação de créditos de telefonia móvel pré-pagos, constatados mediante ausência de notas fiscais correspondentes às prestações realizadas, bem como serviços de comunicação prestados aos órgãos da administração pública, denominados pela autuada de isentos.

Observa-se que, as irregularidades apuradas pela fiscalização decorrem da análise e comparativo dos dados contidos nos arquivos eletrônicos fornecidos pela própria autuada e transmitidos à SEFAZ/PB, nos termos dos Convênios ICMS nº 115/03.



Primeiramente, salienta-se que o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “i”, da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96 disciplina, no art. 2º, inciso III, e parágrafo segundo, abaixo reproduzidos, que o ICMS incide sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, e que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica que o constitua.

**Art. 2º** - O imposto incide sobre:

**III** – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Neste passo, o art. 13, §1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, determina que integra a base de cálculo do imposto “o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”, conforme abaixo reproduzido:

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é: (...)

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

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

**II** - o valor correspondente a:

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



Na mesma linha, segue a Lei nº 6.379/96, conforme art. 3º, III; art. 11, V; art. 12, VII, art. 13, III, §1º, I e II, “a”, abaixo reproduzidos:

**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;

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

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

**§1º** Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V e XI-A do “caput” deste artigo:

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

**II** - o valor correspondente a:

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

Conforme a descrição da infração, complementada com a nota explicativa, além do artigo 106, também restaram por infringidos os arts. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, XIX e XX; arts. 250 e 255, todos do RICMS/PB, bem como o art. 6º, II do Decreto 20.275/99 e arts. 3º, parágrafo único e 6º parágrafo 11, do Decreto 27.556/06, abaixo dispostos:

#### **RICMS/PB**

**Art. 2º** O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

**Art. 3º** 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, observado o disposto nos §§ 4º e 5º (Convênio ICMS 10/98);

(...)

**Art. 13.** As alíquotas do imposto são as seguintes:

(...)

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

(...)

**Art. 106.** O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

**III** - até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

(...)

c) empresas prestadoras de serviços de comunicação;

(...)

**VIII** – nos demais casos, no momento em que surgir a obrigação tributária.

(...)

**Art. 142.** Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

(...)

**XIX** - Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, Anexo 21; **XX** - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, Anexo 22;

(...)

**Art. 250.** A Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, Anexo 21, será utilizada por quaisquer estabelecimentos que prestem serviço de comunicação.

(...)

**Art. 255.** A Nota Fiscal de Serviço de Comunicação será emitida no ato da prestação do serviço.

**Parágrafo único.** Na impossibilidade de emissão de uma nota fiscal para cada um dos serviços prestados, estes poderão ser englobados em um único documento, abrangendo um período nunca superior ao fixado para apuração do imposto.

**DECRETO N° 20.275/99**





**Art. 6º** Em relação a cada Posto de Serviço, a empresa de telecomunicação fica autorizada:

(...)

**II** – no último dia de cada mês será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST) ou Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC), Anexos 22 e 21, respectivamente, do RICMS, de subsérie especial, abrangendo todos os documentos internos emitidos no mês, com destaque do ICMS devido (Convênio ICMS 22/08).

#### **DECRETO Nº 27.566/06**

**Art. 3º** (...)

(...)

**Parágrafo único.** A via do documento fiscal, representada pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio óptico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, equipara-se à via impressa do documento fiscal para todos os fins legais.

(...)

**Art. 6º** A entrega dos arquivos gerados nos termos dos arts. 3º e 4º será realizada:

(...)

**§ 11.** O arquivo eletrônico validado pelo fisco e o recibo de entrega definitivo, contendo as chaves de codificação digital individual dos arquivos, comprovam a autoria, autenticidade e integridade, permitindo sua utilização como meio de prova para todos os fins.

Conforme a legislação, a base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço, estando nele compreendidos todos os valores cobrados direta ou indiretamente do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação, incluindo toda e qualquer facilidade adicional que otimize, agilize ou facilite o processo de comunicação, **independentemente da denominação que lhes seja dada**, não se aplicando abatimentos.

Nesse sentido, firmou-se o **Convênio ICMS 69/98**, que estabeleceu como integrantes da base de cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, *“os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”*, conforme cláusula primeira do mencionado Convênio, abaixo transcrita:

**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.**

Assim, no que se refere à cobrança do ICMS sobre o Serviço prestado sob a denominação ora utilizada pela empresa de assinatura mensal dos planos alternativos sem franquia e serviço de valor adicionado (SVA), fazemos constar que as receitas decorrentes dessas prestações, que oneram o serviço pago pelo usuário em troca de facilidades adicionais que otimizem, agilizem ou facilitem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, devem compor a base de cálculo do ICMS Comunicação, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98, acima transcrito:

Após análise, o ilustre julgador singular, apoiado em precedentes desta Casa, confirmou as acusações imputadas pela fiscalização, reproduziu decisão do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba no sentido de que é lícita a cobrança do ICMS sobre as receitas oriundas de prestações de serviços mencionadas:

**ACÓRDÃO Nº. 224/2018**

**PROCESSO Nº 111.159.2014-6**

**TRIBUNAL PLENO**

**Recorrente: VIVO S.A.**

**Advogado: BRUNO BARSÍ DE SOUZA LEMOS—OAB/PB Nº 11.974.**

**Recorrida: GERÊNCIA EXEC.DE JULG.DE PROCESSOS FISCAIS—GEJUP.**

**Repartição Preparadora: SUBG.DA RECEB.DE RENDAS GER.REG. 1ª REGIÃO.**

**Autuantes: FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ/MARIA JOSÉ LOURENÇO.**

**Relatora: CONSª. THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA**

*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.*

(...)

*No âmbito da competência constitucional, a Lei nº 6.379/96 - Lei do ICMS no Estado da Paraíba, acompanhando o estabelecido na Lei Complementar nº 87/96, veio a dispor sobre as hipóteses de incidência do imposto sobre os serviços de comunicação, como se segue:*

*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.

Neste sentido, estabelece a base de cálculo para cobrança do imposto nas prestações de serviços de comunicação, nos termos expressos no art. 14, verbis:

**Art. 14.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

**III** – na prestação de serviço de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (g.n.).

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, aí 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.*

As irregularidades levantadas pela fiscalização foram apuradas a partir dos arquivos fornecidos pelo próprio contribuinte, os quais continham as contas de prestação de serviço (faturas) do exercício de 2017 e que tiveram sua autenticação validada pelo HASH Code gerado pelo Algoritmo MD5, onde a Fiscalização constatou que o contribuinte não emitiu notas fiscais de prestação de serviços e telecomunicação, modelos 21 e 22, o que implicou a falta de recolhimento do ICMS Comunicação.

Quanto a alegação de ter recolhido o supracitado ICMS em alguns dos meses acusados (fevereiro e março de 2017), a autuada não apresentou provas contundentes visando desconstituir a cobrança, já que o DOC. 8 que apresenta aos autos (fl. 80 a 84) resume-se apenas em folhas dos Registro Fiscais de Apuração do ICMS que, por si só, não permite concluir que tenha ocorrido algum recolhimento do imposto constituído no Auto de Infração em exame.

Neste sentido, comungo com a decisão firmada pelo julgador singular, diante da inobservância à legislação de regência.

Quanto à alegação da Reclamante de que os serviços de comunicação na modalidade pré-pago são tributados pelo ICMS no momento da utilização dos créditos, importante consignar primeiramente que, ao contrário do que aduz a recorrente, o fato gerador do ICMS consoma-se com a ativação dos créditos de telefonia, que é o procedimento da concessionária prestadora de serviços de comunicação, que consiste na disponibilização, habilitação e vinculação do crédito a um número de celular específico.

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



O momento da ocorrência do fato gerador nessa espécie está disciplinado no artigo 12, VII, §1º, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

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

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

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

De forma harmônica, a Lei do ICMS desse estado (Lei 6.379/96), reproduz o mesmo texto normativo no art. 12, VII, §1º, conforme reproduzido abaixo:

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

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

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

Observe-se que, o que determina a incidência do ICMS na modalidade pré-paga de telefonia é a disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, entendida essa como a ativação que possibilite seu consumo no terminal.

A legislação pertinente é bastante clara quanto ao momento da emissão do documento fiscal, conforme se percebe na Cláusula primeira, inciso II, § 1º do Convênio ICMS nº 55/05, a seguir transcrita:

**Cláusula primeira:** Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, **será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:**

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



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

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

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

Como se pode notar, a legislação determina que será emitida a NFST (modelo 22), com destaque do imposto devido, no caso dos créditos pré-pagos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação do destinatário, conforme art. 1º, do Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, abaixo transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Indubitável que o preço do serviço é o valor cobrado do consumidor adquirente do cartão pré-pago, ou seja, o valor total da recarga ativado, incluindo toda e qualquer facilidade adicional que otimize, agilize ou facilite o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, não se aplicando abatimentos.

No que se refere ao Decreto nº 24.755/2003, mencionado pela Reclamante e que dispunha sobre a concessão de isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, importante frisar que este fora revogado pelo Decreto nº 35.320/2014, que fora revogado pelo Decreto nº 37.218/2017, em 24/01/2017.

Considerando que os fatos geradores objeto do auto de infração em tela ocorreram de janeiro até dezembro de 2017, para a análise da fruição do benefício da isenção do ICMS, devemos considerar o Decreto 35.320/2014, cuja vigência perdurou até 23/01/2017). Vejamos o disposto no Decreto nº 35.320/2014, vigente até 23/01/2017:

**Art. 1º** Fica concedida a isenção do ICMS nas operações ou prestações internas, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado (Convênio ICMS 73/2004).

(...)

**§ 5º** O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Da simples leitura do artigo 1º do Decreto nº 35.320/2014 acima transcrito, observa-se, de forma clara, que possui alcance restrito para a isenção, passando a admiti-la apenas quando as mercadorias ou serviços forem destinados a órgãos do Poder Executivo da



Administração Pública Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado, bem como, apresenta, de forma incontestável, uma condicionante no § 5º.

Os auditores fiscais, ao desconsiderarem esta isenção, o fizeram com arrimo na inexistência de comprovação do cumprimento, por parte da OI MÓVEL S/A., das condições impostas pelo normativo citado.

O benefício previsto no Decreto é condicionado. Primeiramente, à comprovação da redução (desconto) no preço do serviço prestado e, segundo, à indicação (demonstração), no documento fiscal, do valor do desconto.

Como demonstrado nos autos, as NFST não foram preenchidas em conformidade com o que estatui o Decreto nº 35.320/14, pois não existe, nestes documentos fiscais, indicação da dedução do preço da prestação do serviço, relativo ao benefício da isenção.

O artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN, dispõe que a interpretação da legislação sobre isenção deve ser literal, conforme abaixo transcrito:

**Art. 111** Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
(...)

**II** - outorga de isenção;

Ratificando este entendimento sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais, encontramos o mesmo comando nos artigos 5º, 6º e 7º, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcritos:

**Art. 5º** As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

**Parágrafo único.** O regulamento indicará os benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

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

**Art. 7º** A concessão de qualquer benefício não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias. (grifos nossos)

Assim, comprovado nos autos a inobservância das condições exigidas para fruição do benefício da isenção e tendo em vista que a recorrente nada trouxe aos autos que





puдesse comprovar que atendeu aos requisitos exigidos, reputo correta a interpretação dos auditores fiscais quanto à exigibilidade dos créditos tributários decorrentes das prestações de serviço de comunicação, bem como a manifestação da instância prima.

Registre-se que esta matéria já foi enfrentada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, quando do julgamento do Processo nº 0462912015-7 (Acórdão nº 150/2016), relativamente a Auto de Infração no qual figura, como sujeito passivo, a Telemar Norte Leste S/A., tendo se posicionado, no caso, pela procedência da acusação, conforme ementa reproduzida abaixo:

Processo nº 0462912015-7

Recurso /VOL/CRF-272/2014

RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A.

RECORRIDA: GERÊNCIA EX. JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

AUTUANTES: EDUARDO SALES COSTA E JOÃO ELIAS DA COSTA FILHO.

RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

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

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de comunicação (obrigação principal), por não ter submetido totalmente a tributação, coube a aplicação da multa por infração de 75% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, conforme estabelece o artigo 80, II c/c artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei 12.788/2023, abaixo transcritos:

**Art. 80.** As multas serão calculadas tomando-se como base:

**II** - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

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

**V** - de 100% (cem por cento):

*(Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.)*

**V - de 75% (setenta e cinco por cento):**

**a)** aos que deixarem de emitir documento fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando insculpido no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

**II** - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

**c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por fim, feito os devidos ajustes nos valores das multas, me acosto aos argumentos da instância singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002531/2021-07, resultando devido o crédito tributário demonstrado na tabela abaixo:



Mês	Valores do A.I.		Valores Cancelados		Valores Devidos		
	ICMS	Multa	ICMS	Multa	ICMS	Multa	Total
jan-17	618.556,82	618.556,82	615,72	155.101,00	617.941,10	463.455,83	1.081.396,93
fev-17	802.809,49	802.809,49	394,29	200.998,09	802.415,20	601.811,40	1.404.226,60
mar-17	829.933,97	829.933,97	280,55	207.693,91	829.653,42	622.240,07	1.451.893,49
abr-17	79.071,41	79.071,41	225,53	19.937,00	78.845,88	59.134,41	137.980,29
mai-17	80.597,44	80.597,44	152,85	20.264,00	80.444,59	60.333,44	140.778,03
jun-17	73.531,19	73.531,19	519,86	18.772,69	73.011,33	54.758,50	127.769,83
jul-17	70.803,29	70.803,29	191,97	17.844,80	70.611,32	52.958,49	123.569,81
ago-17	69.663,68	69.663,68	467,92	17.766,86	69.195,76	51.896,82	121.092,58
dez-17	60.720,67	60.720,67	134,44	15.281,00	60.586,23	45.439,67	106.025,90
<b>set-18</b>	69.439,71	69.439,71	69.439,71	69.439,71	-	-	-
<b>out-18</b>	65.486,71	65.486,71	65.486,71	65.486,71	-	-	-
<b>nov-18</b>	63.306,61	63.306,61	63.306,61	63.306,61	-	-	-
Total	2.883.920,99	2.883.920,99	201.216,16	871.892,37	<b>2.682.704,83</b>	<b>2.012.028,62</b>	<b>4.694.733,45</b>

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício por regular e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos. Porém em vertido do princípio da legalidade, altero de ofício os valores das multas, julgando parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002531/2021-07**, lavrado em 26 de novembro de 2021 (fls. 2 e 3), condenando a empresa **OI MOVEL S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, (I.E. 16.211.981-0 BAIXADA), ao recolhimento do crédito tributário de crédito tributário no valor total de **R\$ 4.694.733,45** (quatro milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, setecentos e trinta e três reais e quarenta e cinco centavos), **sendo de ICMS R\$ 2.682.704,83** (dois milhões, seiscentos e oitenta e dois mil, setecentos e quatro reais e oitenta e três centavos), por infringência ao art. 106, complementado com o art. 2º, III; art. 3º, VII; art. 13, VI; art. 142, XIX e XX; arts. 250 e 255, todos do RICMS/PB; e **R\$ 2.012.028,62** (dois milhões, doze mil, vinte e oito reais e sessenta e dois centavos) **de**



**multa por infração**, nos termos do art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei 12.788/2023.

Ao tempo que cancelo por indevido, o montante total de **R\$ 1.073.108,53** (um milhão, setenta e três mil, cento e oito reais e cinquenta e três centavos), sendo R\$ 201.216,16 (duzentos e um mil, duzentos e dezesseis reais e dezesseis centavos) de ICMS e multa de R\$ 871.892,37 (oitocentos e setenta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e trinta e sete centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar que, **além do contribuinte**, que está com a I.E. BAIXADA, também devem ser remetidas aos representantes da empresa, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, [marcos@maneira.adv.br](mailto:marcos@maneira.adv.br) e [intimacoes@maneira.adv.br](mailto:intimacoes@maneira.adv.br), conforme solicitado na peça recursal.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de outubro de 2023.

Heitor Collett  
Conselheiro Relator