



PROCESSO Nº 0224282018-4

ACÓRDÃO Nº 126/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

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

Autuantes: MARISE DO O CATAO e MARIA JOSE LOURENCO DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

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

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

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

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

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

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



A C O R D A M à maioria e de acordo com o voto do relator, acompanhando pelos Conselheiros, José Erielson Almeida do Nascimento (Suplente), Larissa Meneses de Almeida, Sidney Watson Fagundes da Silva e Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, tendo acompanhado o voto Divergente vencido da Conselheira Máira Catão da Cunha Cavalcanti Simões os Conselheiros, José Valdemir da Silva e Eduardo Silveira Frade, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovidimento para manter a sentença monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000119/2018-57, lavrado em 20/2/2018, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 1.762.888,10 (hum milhão, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e oitenta e oito reais e dez centavos)**, sendo R\$ 1.007.364,62 (hum milhão, sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 755.523,48 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 28 de março de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

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

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



VOTO DIVERGENTE

PROCESSO Nº 0224282018-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuantes: MARISE DO O CATAO e MARIA JOSE LOURENCO DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

Relatora do voto Divergente: CONS.ª MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

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

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

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

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



RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000119/2018-57 (fls. 3/4), lavrado em 20/2/2018, em face da empresa TELEFÔNICA BRASIL S/A, inscrição estadual nº 16.136.950-2, em decorrência da seguinte infração:

0314 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO>> O contribuinte acima qualificado, deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação sujeitos à incidência do imposto estadual e que foram indicados pela autuada como sendo ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

NOTA EXPLICATIVA: A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, NA QUALIDADE DE ESTABELECIMENTO CONCESSIONÁRIO RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO EFETUADOS NESTE ESTADO, ESTÁ SENDO AUTUADA POR DEIXAR DE RECOLHER O ICMS PROVENIENTE DA ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR NA MODALIDADE PRÉ-PAGA QUE NÃO FORAM SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO, REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014, CONFORME EVIDENCIADO NOS ANEXOS 1 E 2, PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

O DECRETO Nº 26.146/2005 (RECEPCIONOU O CONVÊNIO ICMS Nº 55/05) RECARGA PARA CELULAR, POR OCASIÃO DA SUA DISPONIBILIZAÇÃO, CABENDO O IMPOSTO À UNIDADE FEDERADA ONDE O TERMINAL ESTIVER HABILITADO, E QUE A DISPONIBILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS OCORRE NO MOMENTO DE SEU RECONHECIMENTO OU ATIVAÇÃO PELA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE POSSIBILITE O SEU CONSUMO NO TERMINAL.

NOS TERMOS DO ART. 3º, INC. VII, § 1º, DO REGULAMENTO DO ICMS/PB (RECEPCIONOU O DISPOSTO NO ART. 12, INC. VII, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96) CONSIDERA-SE OCORRIDO O FATO GERADOR DO IMPOSTO QUANDO DO FORNECIMENTO DESSES INSTRUMENTOS AO ADQUIRENTE.

Com supedâneo nos fatos acima, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.762.888,10 (hum milhão, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e oitenta e oito reais e dez centavos)**,



sendo R\$ 1.007.364,62 (hum milhão, sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 755.523,48 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

A inicial foi instruída com os documentos acostados às fls. 5/18 dos autos, dos quais destaco:

- a) ANEXO I – QUADRO RESUMO DO ICMS TOTAL A RECOLHER DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RECARGAS PARA CELULARES PRÉ-PAGOS NÃO TRIBUTADAS INTEGRALMENTE – EXERCÍCIOS 2013 E 2014 (fls. 05);
- b) DVD contendo o ANEXO II – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS RECARGAS PRÉ-PAGOS NÃO TRIBUTADAS (fls. 06 e 07);
- c) TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO (fls. 17 e 18).

Cientificada pessoalmente do auto de infração, em 23/2/2018, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, a Autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados para representá-la (fls. 52/57), ingressou com Impugnação (fls. 20/47), protocolada em 26/3/2018, na qual promove as seguintes alegações:

- a) Aduz preliminarmente a nulidade do auto de infração por não identificar de forma clara e precisa as infrações cometidas, e não ter o autuante disponibilizado nos autos os documentos comprobatórios da infração, o que entende comprometer o seu direito de defesa;
- b) Pugna pela Ilegitimidade passiva, tendo em vista que os serviços de valor adicionado terem sido prestados pela empresa Telefônica Data S.A. – T Data e que emite a nota fiscal de serviços, efetua a cobrança e depois repassa o valor para a empresa T Data, contabilizando tais operações sem transitar por contas de resultado;
- c) Que na primeira utilização de créditos por um consumidor, o ICMS é recolhido integralmente sobre a ativação dos créditos, respeitando a antecipação determinada pela lei e que tomando conhecimento dos valores consumidos a título de SVA na próxima recarga emite nota fiscal NFST abatendo os créditos consumidos em SVA na recarga anterior;
- d) Que a segregação de atividades da Requerente com a T Data teve os contratos submetidos à Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) e teve sua aprovação expressa;
- e) A cobrança do ICMS foi feita com base em mera presunção do fato gerador, visto que no momento da habilitação/ativação não era



- possível se verificar se, quando ou quanto dos créditos dos cartões pré-pagos serão utilizados no serviço de telefonia;
- f) Segundo o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal (SPM), aprovado pela Resolução da Anatel nº 477/07, as empresas de telefonia móvel celular pré-pago podem oferecer aos clientes os cartões para compra de serviços de telecomunicação ou de serviços de valor adicionados, não se podendo presumir o uso final dos créditos;
 - g) Os serviços de valor adicionados não constituem serviços de telecomunicações segundo o art. 61, §1º, da Lei 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações - LGT);
 - h) O ICMS é imposto incidente sobre serviços de comunicação, não sendo possível a cobrança do ICMS sobre outros serviços que não os serviços de comunicação, por falta de previsão legal e constitucional,
 - i) Os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de serviço de valor adicionado;
 - j) Os serviços de valor adicionados não podem sofrer a incidência do referido imposto, conforme entendimento pacificado do C. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e cita diversas decisões do STJ e STF acerca do tema nas fls. 40 a 43 dos autos.
 - k) Tratando-se da não-incidência do ICMS sobre os SVA de matéria já pacificada nos tribunais superiores, esse entendimento deve ser aplicado ao presente caso, de modo que a autuação seja integralmente cancelada, já que os SVAs são serviços suplementares que não configuram serviços de comunicação;
 - l) Que não cometeu qualquer infração que justificasse a multa aplicada e que a multa deve ser afastada tendo em vista ser desproporcional e ter nítido caráter confiscatório.

Os autos foram conclusos, (fl. 195), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 197/209, editando a seguinte ementa:

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA – DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, as receitas decorrentes dessa estão sob a incidência do ICMS, inclusive a relativas aos serviços suplementares e



facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, consoante previsão no arcabouço normativo que regula a matéria.

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Receção - AR, com ciência em 5/12/2018 (fl. 212), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 21/12/2018 (fls. 213/245), no qual alega, além dos fundamentos já trazidos na primeira instância, em síntese, que:

- a) A decisão de primeira instância afastou a nulidade por cerceamento de defesa ao argumento de que não havia vício de forma e que não teria sido demonstrado o efetivo prejuízo à parte interessada;
- b) O efetivo prejuízo do direito de defesa ocorreu porque foi negado o pedido de diligência para que a fiscalização pudesse analisar os documentos acostados pela defesa e para permitir a apresentação de outros documentos comprobatórios do direito;
- c) Ao contrário do que entendeu a Decisão recorrida a recorrente não pode figurar como devedora principal uma vez que a efetiva prestadora de serviços foi a empresa T DATA (devedora principal), conforme demonstrado pela documentação e argumentos apresentados e que não foi devidamente analisada pela instância *a quo*;
- d) A Reclamante discorre que a contratação feita com a T DATA se assemelha a relação dos serviços de telefonia de longa distância com as operadoras locais, e apresenta jurisprudência do STJ a esse respeito;
- e) A decisão recorrida julgou improcedente o argumento da Recorrente quanto à cobrança do ICMS baseada em mera presunção do fato gerador alegando que os serviços de valor adicionados questionados deviam integra a base de cálculo do ICMS por força da Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98;
- f) Essa norma Convênio ICMS 69/98 foi declarada inconstitucional pelo STF e que o STJ já decidiu sobre a sistemática de recursos repetitivos que os serviços acessórios/suplementares à telecomunicação não



constituem efetivamente serviços de comunicações, razão pela qual não estariam sujeitos ao ICMS;

- g) A Recorrente não pretende que o CRF declare a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98, mas que respeite os precedentes dos tribunais superiores;
- h) A decisão recorrida foi contraditória, pois se valeu do art. 60 da LGT para definir os serviços de comunicação, mas se recusou a usar o art. 61, §1º do mesmo diploma legal ao argumento de que não traria primazia sobre a norma tributária;
- i) O art. 110 do CTN proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, logo, o Convênio ICMS 69/98 não poderia alterar o conceito de comunicação sujeito ao ICMS;
- j) A decisão recorrida destacou o Parecer Normativo nº 1/2000, emitido pela SEFAZ do Rio de Janeiro em defesa do Convênio ICMS 69/98, não obstante, o estado do Rio de Janeiro é a parte perdedora no REsp 1.176.753/RJ, mencionado;
- k) A Recorrente apresenta farta jurisprudência dos tribunais superiores sobre o afastamento do ICMS incidente sobre serviços de valor adicionados, como provedores de acesso à internet, habilitação de celular, outras atividades consideradas pelos tribunais como atividades-meio ou serviços suplementares.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer seja integralmente provido o presente recurso voluntário para:

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

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



Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 245, 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 Lindemberg Roberto de Lima, votou pelo desprovidimento do recurso voluntário da autuada, para manter o auto de infração e a cobrança do crédito tributário, conforme ementa abaixo transcrita:

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

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

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

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

É o relatório.

VOTO DIVERGENTE

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

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

Trata-se de recurso voluntário proposto pela autuada contra a decisão monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração em análise, para considerar



devidos os créditos tributários decorrentes da falta de recolhimento de ICMS sobre a taxa de recarga serviços de telefonia pré-paga.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

STJEMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. CARTÃO PRÉ-PAGO. NÃO INCIDÊNCIA.

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

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

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



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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



A Corte Superior de Justiça entendeu que a ampliação do fato gerador, só poderia ter ocorrido através de lei complementar, por determinação do art. 146, III, alínea “a”, da Constituição Federal³. Segue o resultado do julgamento:

STJEMENTA: 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.).

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Assim sendo, pelos motivos já expostos, considerando a competência do Superior Tribunal de Justiça para decidir sobre a matéria, em última instância, entendo pela necessidade da aplicação da jurisprudência específica, por sua *eficácia persuasiva* em relação à administração pública direta ou indireta, afastando integralmente a acusação.



Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, por seu *provimento* para reformar a sentença monocrática e julgar *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000119/2018-57, lavrado em 20/2/2018, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, cancelando o crédito tributário, no valor de **R\$ 1.762.888,10 (hum milhão, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e oitenta e oito reais e dez centavos)**, sendo R\$ 1.007.364,62 (hum milhão, sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 755.523,48 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 27 de março de 2023.

Maira Catão da Cunha Cavalcanti Simões
Conselheira



PROCESSO Nº 0224282018-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Auantes: MARISE DO O CATAO e MARIA JOSE LOURENCO DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

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

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

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

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

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000119/2018-57 (fls. 3/4), lavrado em 20/2/2018, em face da empresa



TELEFÔNICA BRASIL S/A, inscrição estadual nº 16.136.950-2, em decorrência da seguinte infração:

0314 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO>> O contribuinte acima qualificado, deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação sujeitos à incidência do imposto estadual e que foram indicados pela autuada como sendo ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

NOTA EXPLICATIVA: A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, NA QUALIDADE DE ESTABELECIMENTO CONCESSIONÁRIO RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO EFETUADOS NESTE ESTADO, ESTÁ SENDO AUTUADA POR DEIXAR DE RECOLHER O ICMS PROVENIENTE DA ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR NA MODALIDADE PRÉ-PAGA QUE NÃO FORAM SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO, REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014, CONFORME EVIDENCIADO NOS ANEXOS 1 E 2, PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

O DECRETO Nº 26.146/2005 (RECEPCIONOU O CONVÊNIO ICMS Nº 55/05) AO TRATAR DA MODALIDADE PRÉ-PAGA DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR, ESTABELECE QUE A NOTA FISCAL DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO (NFST), MOD.22, SERÁ EMITIDA COM DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO, CALCULADO COM BASE NO VALOR TARIFÁRIO VIGENTE, NA HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO EM TERMINAL DE USO PARTICULAR, POR OCASIÃO DA SUA DISPONIBILIZAÇÃO, CABENDO O IMPOSTO À UNIDADE FEDERADA ONDE O TERMINAL ESTIVER HABILITADO, E QUE A DISPONIBILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS OCORRE NO MOMENTO DE SEU RECONHECIMENTO OU ATIVAÇÃO PELA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE POSSIBILITE O SEU CONSUMO NO TERMINAL.

NOS TERMOS DO ART. 3º, INC. VII, § 1º, DO REGULAMENTO DO ICMS/PB (RECEPCIONOU O DISPOSTO NO ART. 12, INC. VII, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96) CONSIDERA-SE OCORRIDO



O FATO GERADOR DO IMPOSTO QUANDO DO FORNECIMENTO DESSES INSTRUMENTOS AO ADQUIRENTE.

Com supedâneo nos fatos acima, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.762.888,10 (hum milhão, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e oitenta e oito reais e dez centavos)**, sendo R\$ 1.007.364,62 (hum milhão, sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 755.523,48 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

A inicial foi instruída com os documentos acostados às fls. 5/18 dos autos, dos quais destaco:

- a) ANEXO I - QUADRO RESUMO DO ICMS TOTAL A RECOLHER DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RECARGAS PARA CELULARES PRÉ-PAGOS NÃO TRIBUTADAS INTEGRALMENTE - EXERCÍCIOS 2013 E 2014 (fls. 05);
- b) DVD contendo o ANEXO II - DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS RECARGAS PRÉ-PAGOS NÃO TRIBUTADAS (fls. 06 e 07);
- c) TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO (fls. 17 e 18).

Cientificada pessoalmente do auto de infração, em 23/2/2018, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, a Autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados para representá-la (fls. 52/57), ingressou com Impugnação (fls. 20/47), protocolada em 26/3/2018, na qual promove as seguintes alegações:

- m) Aduz preliminarmente a nulidade do auto de infração por não identificar de forma clara e precisa as infrações cometidas, e não ter o autuante disponibilizado nos autos os documentos comprobatórios da infração, o que entende comprometer o seu direito de defesa;
- n) Pugna pela ilegitimidade passiva, tendo em vista que os serviços de valor adicionado terem sido prestados pela empresa Telefônica Data S.A. – T Data e que emite a nota fiscal de serviços, efetua a cobrança e depois repassa o valor para a empresa T Data, contabilizando tais operações sem transitar por contas de resultado;
- o) Que na primeira utilização de créditos por um consumidor, o ICMS é recolhido integralmente sobre a ativação dos créditos, respeitando a antecipação determinada pela lei e que tomando conhecimento dos valores consumidos a título de SVA na próxima recarga emite nota fiscal NFST abatendo os créditos consumidos em SVA na recarga anterior;
- p) Que a segregação de atividades da Requerente com a T Data teve os contratos submetidos à Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) e teve sua aprovação expressa;



- q) A cobrança do ICMS foi feita com base em mera presunção do fato gerador, visto que no momento da habilitação/ativação não era possível se verificar se, quando ou quanto dos créditos dos cartões pré-pagos serão utilizados no serviço de telefonia;
- r) Segundo o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal (SPM), aprovado pela Resolução da Anatel nº 477/07, as empresas de telefonia móvel celular pré-pago podem oferecer aos clientes os cartões para compra de serviços de telecomunicação ou de serviços de valor adicionados, não se podendo presumir o uso final dos créditos;
- s) Os serviços de valor adicionados não constituem serviços de telecomunicações segundo o art. 61, §1º, da Lei 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações - LGT);
- t) O ICMS é imposto incidente sobre serviços de comunicação, não sendo possível a cobrança do ICMS sobre outros serviços que não os serviços de comunicação, por falta de previsão legal e constitucional,
- u) Os valores que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS são relacionados à comercialização de aplicativos, músicas, jogos e outros serviços que não se enquadram no conceito de comunicação, mas sim, ao conceito de serviço de valor adicionado;
- v) Os serviços de valor adicionados não podem sofrer a incidência do referido imposto, conforme entendimento pacificado do C. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e cita diversas decisões do STJ e STF acerca do tema nas fls. 40 a 43 dos autos.
- w) Tratando-se da não-incidência do ICMS sobre os SVA de matéria já pacificada nos tribunais superiores, esse entendimento deve ser aplicado ao presente caso, de modo que a autuação seja integralmente cancelada, já que os SVAs são serviços suplementares que não configuram serviços de comunicação;
- x) Que não cometeu qualquer infração que justificasse a multa aplicada e que a multa deve ser afastada tendo em vista ser desproporcional e ter nítido caráter confiscatório.

Os autos foram conclusos, (fl. 195), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 197/209, editando a seguinte ementa:

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA - DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Identificados os requisitos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, as receitas decorrentes dessa estão sob



a incidência do ICMS, inclusive a relativas aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, consoante previsão no arcabouço normativo que regula a matéria.

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Receção - AR, com ciência em 5/12/2018 (fl. 212), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 21/12/2018 (fls. 213/245), no qual alega, além dos fundamentos já trazidos na primeira instância, em síntese, que:

- l) A decisão de primeira instância afastou a nulidade por cerceamento de defesa ao argumento de que não havia vício de forma e que não teria sido demonstrado o efetivo prejuízo à parte interessada;
- m) O efetivo prejuízo do direito de defesa ocorreu porque foi negado o pedido de diligência para que a fiscalização pudesse analisar os documentos acostados pela defesa e para permitir a apresentação de outros documentos comprobatórios do direito;
- n) Ao contrário do que entendeu a Decisão recorrida a recorrente não pode figurar como devedora principal uma vez que a efetiva prestadora de serviços foi a empresa T DATA (devedora principal), conforme demonstrado pela documentação e argumentos apresentados e que não foi devidamente analisada pela instância *a quo*;
- o) A Reclamante discorre que a contratação feita com a T DATA se assemelha a relação dos serviços de telefonia de longa distância com as operadoras locais, e apresenta jurisprudência do STJ a esse respeito;
- p) A decisão recorrida julgou improcedente o argumento da Recorrente quanto à cobrança do ICMS baseada em mera presunção do fato gerador alegando que os serviços de valor adicionados questionados deviam integra a base de cálculo do ICMS por força da Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98;
- q) Essa norma Convênio ICMS 69/98 foi declarada inconstitucional pelo STF e que o STJ já decidiu sobre a sistemática de recursos repetitivos que os serviços acessórios/suplementares à



- telecomunicação não constituem efetivamente serviços de comunicações, razão pela qual não seriam sujeitos ao ICMS;
- r) A Recorrente não pretende que o CRF declare a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 69/98, mas que respeite os precedentes dos tribunais superiores;
 - s) A decisão recorrida foi contraditória, pois se valeu do art. 60 da LGT para definir os serviços de comunicação, mas se recusou a usar o art. 61, §1º do mesmo diploma legal ao argumento de que não traria primazia sobre a norma tributária;
 - t) O art. 110 do CTN proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, logo, o Convênio ICMS 69/98 não poderia alterar o conceito de comunicação sujeito ao ICMS;
 - u) A decisão recorrida destacou o Parecer Normativo nº 1/2000, emitido pela SEFAZ do Rio de Janeiro em defesa do Convênio ICMS 69/98, não obstante, o estado do Rio de Janeiro é a parte perdedora no REsp 1.176.753/RJ, mencionado;
 - v) A Recorrente apresenta farta jurisprudência dos tribunais superiores sobre o afastamento do ICMS incidente sobre serviços de valor adicionados, como provedores de acesso à internet, habilitação de celular, outras atividades consideradas pelos tribunais como atividades-meio ou serviços suplementares.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer seja integralmente provido o presente recurso voluntário para:

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

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

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

Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 245, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da



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

É o relatório.

VOTO

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.

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

1. Das preliminares

1.1 Cerceamento do direito de defesa por descrição imprecisa da infração

A Reclamante aduz a nulidade do auto de infração por não ter indentificado de forma clara e precisa as infrações cometidas, bem como por não ter sido disponibilizado nos autos os documentos comprobatórios da infração.

Ora, não lhe assiste razão.

O auto de infração está claramente documentado relativamente aos fatos que fundamentam a denúncia, podendo-se constatar pela nota explicativa e pelos anexos dele que se trata da cobrança do ICMS comunicação proveniente da ativação de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular na modalidade pré-paga, que não foram submetidos integralmente à tributação.

Os fundamentos de fato e de direito da infração estão postos corretamente. Assim, me acosto ao entendimento do julgador singular de que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa na denúncia fiscal formulada nos autos, rejeitando a preliminar suscitada.

1.2 Da preliminar de ilegitimidade passiva

Ab initio, importante esclarecer que a modalidade de prestação de serviço de comunicação pré-paga tem particularidades, todas resolvidas pela legislação de regência.

Nesse ponto, é pacífico que cabe à operadora do serviço de comunicação ora Reclamante recolher o ICMS depois de disponibilizado/ativado os créditos pré-pagos, por meio da competente nota fiscal de serviço de telecomunicações. Dessarte, é a



operadora o contribuinte de *iure* do imposto, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, *ipsis litteris*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (...) (g.n)

Assim, irretocável o julgamento singular nessa parte quando discorre a Autuada é empresa que faz a venda e a ativação dos cartões pré-pagos, nesses termos:

“Impossível lhe dar razão, porquanto é sabido que quem realiza a venda e ativação dos clientes de telefonia móvel pré-paga é a Autuada e sendo ela contribuinte do ICMS, deve apurar e recolher o ICMS devido sobre os serviços de telecomunicações prestado. Tem-se, assim, perfeitamente caracterizada a titularidade passiva da autuada no caso sob exame, atribuída pela lei tributária estadual, na espécie “contribuintes do ICMS”.

Devo acrescentar ainda que a alegada subcontratação de serviços à empresa Telefônica Data S.A é um negócio jurídico convencionado pela Reclamante para operacionalizar seus serviços aos clientes da telefonia móvel pré-paga, por isso, essa convenção entre particulares não pode ser oposta à Fazenda Estadual para desvirtuar a sujeição passiva da obrigação tributária em deslinde, *ex vi* do art. 123 do CTN, *in verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Por esses fundamentos, rejeito as preliminares suscitadas.

1.3 Do pedido de diligências

Inicialmente, em relação ao pedido formulado acima de realização de perícia contábil, indefiro por falta de previsão legal. A diligência fiscal está prevista no artigo 59 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

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

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

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

Visto isso, esclareça-se que o objeto do auto de infração e fonte da controvérsia em julgamento são matérias que constam do arquivo previsto no Convênio



nº 115/03⁴ e já se encontram nos autos as informações relativas aos registros da escrituração das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações - (NFST), modelo 22, na mídia CD-R das fls. 06.

Por isso, reputo correta a decisão da instância singular quando negou o pedido de diligência ao afirmar que:

(...) As questões trazidas à baila pela Reclamante referem-se unicamente à análise probatória. Porém, já existem, nos autos, elementos suficientes para a formação do convencimento do julgador fiscal, o que torna inócuo o procedimento requerido para o deslinde da lide, motivo pelo qual nego o pedido de diligência.

Além disso, outros elementos dos quais trataremos mais adiante corroborarão a decisão. Portanto, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13, indefiro o pedido de realização de diligência.

Dessarte, me afilio ao julgador singular, visto que o ponto controverso que a Reclamante quer demonstrar na Diligência se refere justamente às questões de direito sobre a tributação integral dos créditos habilitados nos cartões pré-pagos, matéria que pode ser decidida pelos elementos contidos nos anexos ao auto de infração e pelos documentos trazidos pela Reclamante.

2. Do exame de mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a cobrança do ICMS comunicação proveniente da ativação de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular na modalidade pré-paga, que não foram submetidos integralmente à tributação, contrariando os artigos 12, VII, 13, III e c/c 3º, III; 11, V.

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

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

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

A apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nos arquivos eletrônicos transmitidos nos termos dos Convênios ICMS nº 115/03, conforme se depreende da documentação acostada aos autos às fls. 5/6.

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

⁴Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica.



Pois bem.

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

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

A Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

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

Lei nº 6.379/96

Art. 3º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para



fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Devo registrar que a antecipação da ocorrência do fato gerador nessa espécie é uma norma abonada pelo art. 12, VII, §1º, da Lei Complementar nº 87/96:

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nessa vereda, os elementos dos presentes autos, especialmente o ***DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DAS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL NA MODALIDADE PRÉ-PAGA SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ICMS NÃO SUBMETIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO (DADOS EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/2003)***, comprovam, de forma plena, que no período de novembro de 2013 a dezembro de 2014, a Impugnante emitiu NFST modelo 22, deixando de recolher parte do respectivo ICMS incidente, o qual foi indicado nas notas fiscais como parcela isenta.

Torna-se cristalino, então, que inobstante as argumentações da Reclamante sobre a natureza dos serviços que presta aos seus usuários, o que se confirma é a obrigação imposta pela legislação de recolhimento do ICMS no momento da ativação/disponibilização dos créditos e pela integralidade do valor. A legislação não



admite um critério temporal distinto, como desejado pela Reclamante, do momento da efetiva utilização dos créditos.

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

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

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

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

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

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

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

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

SÚMULA Nº 03 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE -

A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

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

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



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

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

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

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

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

Da mesma forma incide ICMS nas prestações de comunicação quando da ocorrência de serviços auxiliares, de valor adicionado e intermediário, essenciais e necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, inclusive os relacionados ao TC CPE soluntion aluguel, independentemente da denominação que lhes seja dada, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

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



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

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

- A prestação de serviços intermediários e adicionados necessários à conclusão da comunicação, assim como os serviços a ela agregados se submetem ao recolhimento do ICMS. Ilação à Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, onde se lê que “se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

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

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

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

Por fim, me acosto aos argumentos da instância singular e acrescento o fundamento acima longamente apresentado de que o procedimento realizado pelo sujeito passivo é flagrantemente ilegal, motivo pelo qual voto pela procedência do auto de infração.

3. Da multa aplicada

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

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



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

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

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

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000119/2018-57, lavrado em 20/2/2018, contra a empresa, TELEFÔNICA BRASIL S/A., inscrição estadual nº 16.136.950-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 1.762.888,10 (hum milhão, setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e oitenta e oito reais e dez centavos)**, sendo R\$ 1.007.364,62 (hum milhão, sete mil, trezentos e sessenta e quatro reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 13, III c/c o artigo 3º, III; art. 11, V e artigo 12, VII, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 755.523,48 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) a título de multa, com fulcro no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 28 de março de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator