



PROCESSO Nº 0135672019-6

ACÓRDÃO Nº 510/2023

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Advogado: Sr.º MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 146.276

2ª Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

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.

Autuante: MARISE DO O CATÃO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT

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

ICMS TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA ACATADA. CORREÇÃO DOS CÁLCULOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Incidência do ICMS sobre as aquisições de meios de rede, CFOPs 1301 e 2301. Para fins de pagamento do imposto devido, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações citadas e o total das prestações do período.

- Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014.

- Ajustes necessários no levantamento fiscal após procedimento de Diligência realizado pela Fiscalização, resultaram na sucumbência de parte do crédito tributário exigido na exordial por ser indevido.

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 Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário por regular e tempestivo e quanto ao mérito, pelo desprovisionamento de ambos, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000046/2019-84**, lavrado em 28 de janeiro de 2019, contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S/A-EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, inscrição estadual nº 16.064.797-5 (BAIXADA), condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia total de **R\$ 5.302.498,73** (cinco milhões, trezentos e dois mil, quatrocentos e noventa e oito reais e setenta e três centavos), sendo **R\$ 3.534.999,11** (três milhões, quinhentos e trinta e quatro mil, novecentos e noventa e nove reais e onze centavos) **de ICMS** por infringência ao art. 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, complementado em Nota Explicativa com o art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013; Convênio ICMS 17/13 e Convênio ICMS 115/03; e **R\$ 1.767.499,62** (um milhão, setecentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e noventa e nove reais e sessenta e dois centavos) **de multa por infração** fundamentada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado a quantia total de **R\$ 749.167,11** (setecentos e quarenta e nove mil, cento e sessenta e sete reais e onze centavos), referente ao ICMS e Multa por infração.

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, em nome do Advogado, MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, OAB/RJ nº 146.276, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, marcos@maneira.adv.br e intimacoes@maneira.adv.br, (procuração fl. 35), conforme solicitado na peça recursal.

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 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 0135672019-6

TRIUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Advogado: Sr.º MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, inscrito na OAB/ RJ sob o nº 146.276, (MANEIRA ADVOGADOS).

2ª Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

2ª 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

Autuante: MARISE DO Ó CATÃO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT

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

ICMS TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA ACATADA. CORREÇÃO DOS CÁLCULOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA QUANTO AOS FUNDAMENTOS A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Incidência do ICMS sobre as aquisições de meios de rede, CFOPs 1301 e 2301. Para fins de pagamento do imposto devido, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações citadas e o total das prestações do período.

- Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014. - Ajustes necessários no levantamento fiscal após procedimento de Diligência realizado pela Fiscalização, resultaram na sucumbência de parte do crédito tributário exigido na exordial por ser indevido.

- 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

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000046/2019-84, lavrado em 28 de janeiro de 2019 contra a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, inscrição estadual nº 16.064.797-5 (BAIXADA), relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 a 31/12/2015, consta a denúncia de:

0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: A EMPRESA ESTÁ SENDO AUTUADA POR RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A DEZEMBRO DE 2015, PROVENIENTE DA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO DOS MEIOS DE REDE CONFORME ESTABELECIDO NO ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013 (CONVÊNIO ICMS 17/2013). O VALOR DO ICMS A SER RECOLHIDO FOI APURADO PELA DIFERENÇA ENTRE OS VALORES CALCULADOS PELO FISCO E OS RECOLHIDOS PELA EMPRESA (ANEXO1). NO CÁLCULO DOS VALORES, O FISCO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO:

A) OS VALORES TOTAIS MENSIS DAS AQUISIÇÕES DE CESSÃO DE MEIOS DECLARADOS NO SPED/EFD SOB OS CFOP 1301/2301 (ANEXO 2);

B) IMPOSTAÇÃO (GROSS UP) DOS VALORES DO ITEM A, EM RAZÃO DO ICMS SER UM IMPOSTO CALCULADO POR DENTRO;

C) OS VALORES TOTAIS MENSIS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO EXTRAÍDOS DOS RECIBOS DE ENTREGA DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03 (ANEXO 3);

D) NO CÁLCULO DO FATOR DEFINIDO NO §1º ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013, FORAM INCLUÍDAS NO DENOMINADOR OPERAÇÕES DE COBILLING LANÇADAS EM “OUTROS DÉBITOS” NO LIVRO DE APURAÇÃO DE ICMS (ANEXO 4);

E) NO CÁLCULO DO FATOR DEFINIDO NO §1º ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013, CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 4, FORAM EXCLUÍDAS DO NUMERADOR (PRESTAÇÕES ISENTOS/OUTRAS A USUÁRIO FINAL) E DO DENOMINADOR (TOTAL DE PRESTAÇÕES A USUÁRIO FINAL): SERVIÇOS DE INTERCONEXÃO/FATURAMENTO PRÉ-PAGO (SÉRIE B14 E B15); MULTAS/JUROS (SÉRIE B10 E B51); SERVIÇOS OFERTADOS A OUTRAS OPERADORAS DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE NÃO SÃO USUÁRIAS FINAIS (PARCELA DOS VALORES DAS SERIES A E 3). DESTACA-SE QUE O LEVANTAMENTO FEITO NO ITEM “E” TEVE COMO BASE OS RELATÓRIOS “TLM PB ALIQUOTA 0 ANO 2014” E “TLM PB ALIQUOTA 0 ANO 2015” FORNECIDOS PELA TELEMAR NORTE LESTE S.A, CUJOS DADOS FORAM EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03 (ANEXO 5 - MÍDIA CD-R).



A IRREGULARIDADE APONTADA SE ENCONTRA DETALHADA NOS ANEXOS 1, 2, 3, 4 E 5, QUE FICAM SENDO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Em decorrência dos fatos acima, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido o art. 106 do RICMS/PB, complementado em Nota Explicativa com o art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013; Convênio ICMS 17/13 e Convênio ICMS 115/03, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 6.051.665,84 (seis milhões, cinquenta e um mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos), sendo de ICMS R\$ 4.034.443,86 (quatro milhões, trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e três reais e oitenta e seis centavos) e R\$ 2.017.221,98 (dois milhões, dezessete mil, duzentos e vinte e um reais e noventa e oito centavos) a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça inicial diversos documentos, dos quais destaco: planilhas, tabelas, demonstrativos das irregularidades fiscais e cálculos apuradas, CD ROM, arquivos Convênio ICMS 115/03 (fl. 5 a 197).

Cientificada pessoalmente desta ação fiscal, em 29 de janeiro de 2019, a autuada, através de seus representantes (fl. 228), interpôs petição reclamatória tempestiva (fl. 208 a 226), apresentando os seguintes argumentos em sua defesa:

- Que o auto de infração foi lavrado por conta de divergências entre o Fisco e a autuada na realização do cálculo previsto na cláusula terceira do Convênio nº 17/13, que no, entanto, não deve prosperar, tendo em vista que o fiscal autuante partiu de premissas completamente equivocadas para a realização do referido cálculo, que vão de encontro às determinações literais e específicas do Convênio 17/13;
- Que apresenta, em anexo, DOC -2, planilha com o cálculo do período autuado seguindo as determinações do citado convênio;
- Alega a decadência dos créditos tributários para o período de janeiro de 2014, tendo em vista a ciência do auto de infração ter ocorrido em 29.01.2019;
- Que para a apuração do ICMS, tanto no numerador quanto no denominador utilizados para o cálculo previsto na cláusula terceira do Convênio 17/13, somente devem ser inseridos valores inerentes a prestações de serviços de comunicação (fato gerador do ICMS), desconsiderando-se valores estranhos que possam vir a falsear a proporção, como o caso de ajustes financeiros, serviços tributados pelo ISS, etc;
- O fiscal autuante partiu do cálculo que já havia sido elaborado pela empresa, fazendo as seguintes alterações: ignorou por completo as disposições convenientes e realizou um gross up dos valores totais das aquisições de cessão de meios de rede realizadas pela empresa, acrescentando o valor próprio do ICMS, majorou indevidamente o numerador da fração algébrica, na medida em que inseriu valores que constavam na coluna “outros” do SPED da empresa, os quais dizem respeito a operações que não podem ser consideradas como isentas, beneficiadas com reduções da base de cálculo, não tributadas ou destinadas



a consumo próprio, reduziu indevidamente o denominador da fração algébrica, na medida em que não considerou como operações de cessão de meios de rede as que se encontravam registradas nas séries “B14 e 15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares pré-pagos), bem como nas séries “A” e “3” (que tratam da cessão de meios de rede da impugnante para outras operadoras de telefonia);

- Que, conforme demonstrado em anexo, refez os cálculos, desconsiderando as premissas do fiscal autuante, e procedendo a ajustes, como a exclusão de determinadas notas fiscais que, embora tenham sido registradas nos CFOPs 1301 e 2301, não possuem natureza de cessão de meios de rede, foram excluídos, no denominador, valores referentes a clientes isentados incorretamente pela autuada, cuja parcela foi inclusive objeto do auto de infração nº 933.00008.09.00000473/2015-39;

- Defende que, após refazer os cálculos com os ajustes devidos, não há qualquer valor de ICMS a pagar por parte da autuada na condição de cessionária de meios de rede;

- Que não está expresso no Convênio 17/13 que o valor total de cessão de meios de rede deve ser acrescido do imposto que sequer incidu sobre as operações, logo, mostra-se arbitrária a ação do autuante na medida que criou um valor fictício, que não condiz com a realidade e não está previsto no Convênio 17/13 tampouco no Decreto estadual nº 34.010/13;

- Alega que operações regularmente tributadas não podem ser inseridas no numerador, bem como atividades que sequer são tributadas pelo ICMS, como as receitas financeiras, restando claro que parte das operações consideradas pelo fiscal autuante no numerador da fração não guarda qualquer relação com o ICMS, e não pode ser considerada como decorrente de operações isentas, não tributadas, beneficiadas com redução de base de cálculo ou auto consumo, a rubrica “outros” que consta no SPED da empresa, conforme indicado na planilha em anexo (DOC 2);

- O fiscal autuante não poderia ter retirado do denominador do coeficiente determinados valores de cessão de meios de rede de que a autuada atuou como cedente, ou seja, cedeu seus meios para outra operadora, que, no caso, ficou responsável pelo pagamento do ICMS, tratando-se de valores nas séries “B14” e “B15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares pré-pagos) e nas séries “A” e “3” (cessão de meios de rede para outras operadoras de telefonia), os quais são regularmente tributados pelo ICMS, só que por meio da sistemática do diferimento previstas no supracitado convênio nº 17/13, onde o fiscal em momento algum esclarece o motivo desses valores terem sido por ele excluídos do denominador da fração;

- Constatou-se a existência de determinadas notas fiscais que foram registradas sob o CFOP 1301 e 2301, mas que não possuem natureza de cessão de meio de rede, como os produtos *REPASSE DE TUP*, *REPASSE DE RECEITA CO-BILLING-ENA*, *FATURAMENTO DE COMPRA DE MINUTOS LONGA*, *VC2 POS OUTORGA*, *FATURAMENTO COMPRA MIN LONGA DISTANCIA*, *SERVIÇO DE DETRAF*, *CUSTO COMISSÃO*



DE CO-BILLING, VC2 POS OUTORGA, requerendo-se a realização de diligência fiscal/perícia com vistas a comprovar a impossibilidade de classificar tais notas fiscais como cessão de meios de rede;

- Que deve ser excluído no cálculo do numerador determinados valores que dizem respeito a operações que são e foram tributadas, como no caso dos valores erroneamente classificados pela autuada como isentos e que tiveram o ICMS pago quando da lavratura do auto de infração nº 933.00008.09.00000473/2015-39.

Conclusos os autos (fl. 265), foram encaminhados à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, distribuídos a Julgadora Fiscal Rosely Tavares de Arruda, a qual, visando dirimir os questionamentos trazidas na peça reclamatória e ante as provas apresentadas pela defesa, acolheu o pedido de Diligência solicitado (fl. 267).

A Fiscalização procedeu aos trabalhos de diligência requerido, tendo notificado o contribuinte (fl. 274), para a apresentação de documentos a fim de analisar e responder as alegações e questionamentos presentes na peça reclamatória, juntando aos autos a Informação Fiscal (fl. 281 a 294) e os seguintes anexos:

-Mídia digital DVD, contendo duas pastas, uma com os demonstrativos fiscais e a outra contendo os arquivos enviados pela impugnante em atendimento a notificação, cópia da notificação nº 0011994/2021, planilhas demonstrativas do crédito tributário após o trabalho de diligência realizado (fl. 273 a 280).

Na Informação Fiscal, a Autuante apresenta, em síntese, as seguintes informações:

- Que acata os argumentos apresentados pela impugnante referente a decadência dos créditos tributários do período de janeiro/2014, procedendo a sua exclusão;
- Que a apuração do ICMS devido na cessão de meios de rede foi efetuada em conformidade com o que determina a legislação, tendo considerado o somatório total das aquisições de cessão de meios registrados nos CFOP 1301 e 2301, que não sofreram tributação na entrada, que no cálculo do fator considerou, no numerador, o total de saídas isentas, não tributadas, com redução de base de cálculo e consumo próprio e no denominador, o total de saídas que tem relação como as prestações de serviço de comunicação que dependem diretamente dos meios de rede para serem prestadores ao usuário final;
- A inclusão do ICMS nos valores totais de aquisições de cessão de meios para a obtenção da base de cálculo ocorre tendo em vista o ICMS ser um imposto calculado por dentro, conforme definido na Lei Complementar 87/1996, não tendo a fiscalização cometido equívoco, pois tal procedimento é correto;



- Foram utilizados os valores totais mensais de prestação de serviços de telecomunicação extraídos dos recibos de entrega dos arquivos do Convênio ICMS 115/2003;
- Foram excluídos do numerador e denominador do fator as cobranças alheias aos serviços de comunicação prestados aos seus usuários finais, bem como as vendas de serviços ofertados a outras operadoras;
- Foi incluído no denominador do fator as operações de *cobilling* lançadas em “outros débitos” no livro de apuração do ICMS;

Após terem sido feitas as devidas correções, acatando em parte as alegações da defesa, a Fiscalização juntou aos autos Novo Demonstrativo do ICMS a Recolher (fl. 275 e 276).

A empresa autuada foi notificada dos documentos juntados pela fiscalização e do resultado dos trabalhos da Diligência solicitada (fl. 297), a qual apresentou manifestação (fl. 298 a 307), trazendo os seguintes argumentos:

- Que mesmo após a diligência, alguns equívocos remanescem no cálculo feito pela Fiscalização;
- A realização do *gross up* viola a disposição expressa no Convênio ICMS nº 17/13;
- Houve o equívoco ao incluir os valores da coluna “OUTROS” no numerador da fração, onde o fiscal responsável pela diligência reiterou os argumentos carreados pela autuada sem analisar a documentação anexada pela autuada, que juntou planilha detalhada com a especificação mensal das séries das NFST referente aos valores constantes da coluna “OUTROS”, demonstrando que tais operações, em sua maioria, não foram tributadas pelo ICMS (receitas financeiras ou serviços tributados pelo ISS), rubricas como “*IP ACCESS CONNECT CONFIG/MONT*” “*TC CPE SOLUTIN ALUGUEL MEDIO PORTE*”;
- Equívoco da Fiscalização ao excluir os valores registrados nas séries “B14”, “B15”, “A” e “3” do denominador da fração, já que são regularmente tributados pelo ICMS, só que por meio da sistemática de diferimento prevista no Convênio nº 17/13, no denominador devem constar todos os valores relativos a prestações de serviços de comunicação potencialmente sujeitas ao imposto;
- Reitera os argumentos apresentados na impugnação e solicita o cancelamento integral do auto de infração.

Os autos retornaram à GEJUP, para apreciação e julgamento, ocasião em que a julgadora fiscal decidiu pela procedência parcial da exigência fiscal, com recurso de ofício, conforme ementa que abaixo reproduzo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO PARA O PERÍODO AUTUADO DE JANEIRO/2014. AJUSTES NECESSÁRIOS NO



LEVANTAMENTO FISCAL APÓS DILIGÊNCIA. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE.

É devida a exigência fiscal quando constatada a falta de recolhimento do ICMS sobre aquisições de meios de rede, tendo em vista a empresa autuada não ter procedido a apuração e recolhimento do imposto conforme previsto no art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013, que dispõe sobre concessão de regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicações (Convênio ICMS 17/2013).

Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014 e ajustes necessários no levantamento fiscal realizados pela Fiscalização após procedimento de Diligência.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificada da decisão proferida pela instância prima (fl. 335/336), a autuada apresentou, através de seus representantes, recurso voluntário tempestivo (fl. 337 a 359), trazendo em síntese, os seguintes argumentos:

a) A decisão recorrida manteve o entendimento da autuante que ao realizar o gross up dos valores totais das aquisições de cessão de meios de rede realizados pela empresa na “Coluna A”, acresceu aos valores de aquisição o valor do próprio ICMS, majorando indevidamente o valor a ser pago pelo contribuinte;

b) A decisão recorrida manteve os valores na “Coluna OUTROS” do SPED da empresa, os quais dizem respeito a operações que não podem ser consideradas como isentas, com redução de base de cálculo, não tributadas ou destinadas ao uso /consumo, no cálculo do NUMERDOR na “COLUNA B”, (majorando indevidamente o imposto), tais como:

- Receitas advindas de locação instalação e manutenção de equipamentos “TC CPE SOLUTION” (consistente em criar infraestrutura – hardware – de comunicação interna dentro dos limites de propriedade de clientes corporativos;

. Receitas de serviços meio e complementares ao serviço de comunicação (cobrados dos usuários sob a denominação de locação de equipamentos, instalação de equipamentos, montagem de equipamentos, configuração de equipamentos, serviço de auxílio a lista telefônica 102, Advanced serviços);

c) A decisão recorrida manteve a redução indevida do DENOMIADOR da “COLUNA B”, da fração algébrica, na medida em que não considerou como operações as cessões de meios de rede, as quais se encontram registradas nas séries “B14” e “B15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares pré-pagos), bem como nas séries “A” e “3” (que tratam de cessão de meios de rede para outras operadoras de telefonia) que são tributadas com o benefício do diferimento conforme Convênio ICMS 17/13.

d) - Solicita o direito de Sustentação Oral no julgamento (fl. 359).



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 desprovimento do recurso voluntário da autuada, para manter o auto de infração e a cobrança do crédito tributário, conforme ementa abaixo transcrita:

ICMS TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA ACATADA. CORREÇÃO DOS CÁLCULOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA – RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Incidência do ICMS sobre as aquisições de meios de rede, CFOPs 1301 e 2301. Para fins de pagamento do imposto devido, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações citadas e o total das prestações do período.

- Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014.

- Ajustes necessários no levantamento fiscal após procedimento de Diligência realizado pela Fiscalização, resultaram na sucumbência de parte do crédito tributário exigido na exordial por ser indevido.

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 87/96¹.

Conforme acusação constante do libelo acusatório, a autuada teria efetuado o recolhimento a menor do ICMS incidente sobre a aquisição dos meios de rede, conforme estabelecido no art. 3º do Decreto nº 34.010/2013 (CONVÊNIO ICMS 17/2013). Pelo fato descrito, recaiu sobre a Autuada a denúncia de haver infringido o artigo 106, do RICMS/PB e o artigo 3º do Decreto nº 34.010/2013, *in verbis*:

RICMS/PB

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:

a) empresas distribuidoras de energia elétrica;

b) empresas prestadoras de serviços de transporte, quando regularmente inscritas neste Estado; c) empresas prestadoras de serviços de comunicação; (g.n.)

(...)

Decreto nº 34.010/2013

(...)

Art. 1º. Na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE 13, de 13 de março de 2013, fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final (Convênio ICMS 17/2013).

Parágrafo único. Aplica-se, também, o disposto neste artigo às empresas prestadoras de serviços de telecomunicações que tenham como tomadoras de serviço as empresas referidas no "caput" deste artigo, desde que observado o disposto no art. 2º deste Decreto e as demais obrigações estabelecidas em legislação estadual (Convênio ICMS 72/19). (Redação do parágrafo dada pelo Decreto nº 39.399 de 29/08/2019).

Art. 2º. O tratamento previsto no art. 1º deste Decreto, fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

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

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;



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

III - utilização de código específico para as prestações de que trata este artigo, nos arquivos previstos no Decreto nº 27.556, de 1º de setembro de 2006;

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

Art. 3º A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, sem direito a crédito, nas hipóteses descritas a seguir:

I - prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo; I

I - consumo próprio;

III - qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede na forma prevista no “caput” do art. 1º deste Decreto.

§ 1º Para efeito do recolhimento previsto no “caput” deste artigo, nas hipóteses dos incisos I e II, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações previstas nesses incisos e o total das prestações do período.

§ 2º Caso o somatório do valor do imposto calculado nos termos do § 1º deste artigo, com o imposto destacado nas prestações tributadas próprias seja inferior ao imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, a empresa tomadora dos serviços efetuará, na qualidade de responsável, o pagamento da diferença do imposto correspondente às prestações anteriores.

§ 3º Para fins de recolhimento dos valores previstos nos §§ 1º e 2º deste artigo, o contribuinte deverá:

I - emitir Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, ou Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, Anexos 21 e 22, respectivamente, do Regulamento do ICMS RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

II - utilizar os códigos de classificação de item específicos nos arquivos previstos no Decreto nº 27.556, de 1º de setembro de 2006.

Art. 4º. O regime especial previsto neste Decreto se aplica somente aos estabelecimentos da empresa inscritos nas unidades federadas indicadas no Anexo Único do Ato COTEPE 13, de 13 de março de 2013.

Conforme disposto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 17/13, a empresa tomadora dos serviços fica obrigada a proceder a apuração e recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede nas hipóteses em que a prestação de serviço ao usuário final seja isenta, não tributada, realizada com redução da base de cálculo, tenha ocorrido consumo próprio, ou qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, na forma prevista no caput da Cláusula primeira do Convênio ICMS 17/2013.



Assim, entende-se que a sistemática para o cálculo do imposto deve ser aquela aplicável quando da ocorrência do fato gerador, logo, a Fiscalização agiu conforme a legislação tributária, ao ter considerado o valor total de cessão de rede como a somatória do valor de aquisição de meios redes declaradas na EFD atuada, com os valores do ICMS devido no momento do fato gerador, para fins de cálculo do montante tributável previsto no §1º do art. 3º do Convênio ICMS 17/13.

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.

O Convênio ICMS 69/98, 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.

O entendimento foi consolidado no sentido da não incidência do ICMS sobre serviços suplementares ao de comunicação, 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.

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.

Todavia, a recorrente não demonstra nos autos documentos que vinculem as notas fiscais de serviços de telecomunicação, emitidas com as descrições de Serviços Contratados, constantes nos demonstrativos fiscais, corroborando com a alegação de que os mencionados serviços são atividade-meio ou serviços de valor adicionado. Ou seja, se trata de alegações desprovidas de elementos probantes.

Consequentemente, não basta a simples alegação para que uma determinada atividade seja compreendida como Serviço de Valor Adicionado e, portanto, esteja fora do âmbito da incidência do ICMS. É necessário a devida demonstração da natureza deste serviço, a fim de que não esteja modificando a real nomenclatura dos serviços, que compreendem a própria atividade de comunicação.

Por este motivo, em relação às razões expostas, data máxima vênia, diverjo do entendimento adotado pela nobre julgadora monocrática, porém, tal entendimento não traz modificação quanto ao crédito tributário no caso dos autos.

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.

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**.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário por regular e tempestivo e quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, alterando quanto aos fundamentos, a sentença exarada na instância monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000046/2019-84, lavrado em 28 de janeiro de 2019, contra a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A-EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, inscrição estadual nº 16.064.797-5 (BAIXADA), condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia total de R\$ 5.302.498,73 (cinco milhões, trezentos e dois mil, quatrocentos e noventa e oito reais e setenta e três centavos), sendo R\$ 3.534.999,11 (três milhões, quinhentos e trinta e quatro mil, novecentos e noventa e nove reais e onze centavos) de ICMS por infringência ao art. 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, complementado em Nota Explicativa com o art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013; Convênio ICMS 17/13 e Convênio ICMS 115/03; e R\$ 1.767.499,62 (um milhão, setecentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e noventa e nove reais e sessenta e dois centavos) de multa por infração fundamentada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado a quantia total de R\$ 749.167,11 (setecentos e quarenta e nove mil, cento e sessenta e sete reais e onze centavos), referente ao ICMS e Multa por infração.

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, em nome do Advogado, MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, OAB/RJ nº 146.276, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, CEP 20040-004, marcos@maneira.adv.br e intimacoes@maneira.adv.br, (procuração fl. 35), conforme solicitado na peça recursal.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 24 de outubro de 2023.

Maira Catão da Cunha Cavalcanti Simões
Conselheira do Voto Divergente



PROCESSO Nº 0135672019-6

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

2ª Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Advogado: Sr.º MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, inscrito na OAB/ RJ so o nº 146.276, (MANEIRA ADVOGADOS).

2ª 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.

Autuante: MARISE DO Ó CATÃO

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT

ICMS TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA ACATADA. CORREÇÃO DOS CÁLCULOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Incidência do ICMS sobre as aquisições de meios de rede, CFOPs 1301 e 2301. Para fins de pagamento do imposto devido, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações citadas e o total das prestações do período.

- Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014.

- Ajustes necessários no levantamento fiscal após procedimento de Diligência realizado pela Fiscalização, resultaram na sucumbência de parte do crédito tributário exigido na exordial por ser indevido.

RELATÓRIO



No Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000046/2019-84**, lavrado em 28 de janeiro de 2019 contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, inscrição estadual nº 16.064.797-5 (BAIXADA), relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 a 31/12/2015, consta a denúncia de:

0285 - **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: A EMPRESA ESTÁ SENDO AUTUADA POR RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A DEZEMBRO DE 2015, PROVENIENTE DA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO DOS MEIOS DE REDE CONFORME ESTABELECIDO NO ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013 (CONVÊNIO ICMS 17/2013).

O VALOR DO ICMS A SER RECOLHIDO FOI APURADO PELA DIFERENÇA ENTRE OS VALORES CALCULADOS PELO FISCO E OS RECOLHIDOS PELA EMPRESA (ANEXO1). NO CÁLCULO DOS VALORES, O FISCO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO:

A) OS VALORES TOTAIS MENSIS DAS AQUISIÇÕES DE CESSÃO DE MEIOS DECLARADOS NO SPED/EFD SOB OS CFOP 1301/2301 (ANEXO 2);

B) IMPOSTAÇÃO (GROSS UP) DOS VALORES DO ITEM A, EM RAZÃO DO ICMS SER UM IMPOSTO CALCULADO POR DENTRO;

C) OS VALORES TOTAIS MENSIS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO EXTRAÍDOS DOS RECIBOS DE ENTREGA DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03 (ANEXO 3);

D) NO CÁLCULO DO FATOR DEFINIDO NO §1º ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013, FORAM INCLUÍDAS NO DENOMINADOR OPERAÇÕES DE COBILLING LANÇADAS EM “OUTROS DÉBITOS” NO LIVRO DE APURAÇÃO DE ICMS (ANEXO 4);

E) NO CÁLCULO DO FATOR DEFINIDO NO §1º ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013, CONFORME DEMONSTRADO NO ANEXO 4, FORAM EXCLUÍDAS DO NUMERADOR (PRESTAÇÕES ISENTOS/OUTRAS A USUÁRIO FINAL) E DO DENOMINADOR (TOTAL DE PRESTAÇÕES A USUÁRIO FINAL): SERVIÇOS DE INTERCONEXÃO/FATURAMENTO PRÉ-PAGO (SÉRIE B14 E B15); MULTAS/JUROS (SÉRIE B10 E B51); SERVIÇOS OFERTADOS A OUTRAS OPERADORAS DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE NÃO SÃO USUÁRIAS FINAIS (PARCELA DOS VALORES DAS SERIES A E 3).

DESTACA-SE QUE O LEVANTAMENTO FEITO NO ITEM “E” TEVE COMO BASE OS RELATÓRIOS “TLM PB ALIQUOTA 0 ANO 2014” E “TLM PB ALIQUOTA 0 ANO 2015” FORNECIDOS PELA TELEMAR NORTE LESTE S.A, CUJOS DADOS FORAM EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03 (ANEXO 5 - MÍDIA CD-R).



A IRREGULARIDADE APONTADA SE ENCONTRA DETALHADA NOS ANEXOS 1, 2, 3, 4 E 5, QUE FICAM SENDO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Em decorrência dos fatos acima, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido o art. 106 do RICMS/PB, complementado em Nota Explicativa com o art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013; Convênio ICMS 17/13 e Convênio ICMS 115/03, lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 6.051.665,84** (seis milhões, cinquenta e um mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos), **sendo de ICMS R\$ 4.034.443,86** (quatro milhões, trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e três reais e oitenta e seis centavos) e **R\$ 2.017.221,98** (dois milhões, dezessete mil, duzentos e vinte e um reais e noventa e oito centavos) **a título de multa por infração**, com fulcro no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça inicial diversos documentos, dos quais destaco: planilhas, tabelas, demonstrativos das irregularidades fiscais e cálculos apuradas, CD ROM, arquivos Convênio ICMS 115/03 (fl. 5 a 197).

Cientificada pessoalmente desta ação fiscal, em 29 de janeiro de 2019, a autuada, através de seus representantes (fl. 228), interpôs petição reclamatória tempestiva (fl. 208 a 226), apresentando os seguintes argumentos em sua defesa:

- Que o auto de infração foi lavrado por conta de divergências entre o Fisco e a autuada na realização do cálculo previsto na cláusula terceira do Convênio nº 17/13, que no, entanto, não deve prosperar, tendo em vista que o fiscal autuante partiu de premissas completamente equivocadas para a realização do referido cálculo, que vão de encontro às determinações literais e específicas do Convênio 17/13;
- Que apresenta, em anexo, DOC -2, planilha com o cálculo do período autuado seguindo as determinações do citado convênio;
- Alega a decadência dos créditos tributários para o período de janeiro de 2014, tendo em vista a ciência do auto de infração ter ocorrido em 29.01.2019;
- Que para a apuração do ICMS, tanto no numerador quanto no denominador utilizados para o cálculo previsto na cláusula terceira do Convênio 17/13, somente devem ser inseridos valores inerentes a prestações de serviços de comunicação (fato gerador do ICMS), desconsiderando-se valores estranhos que possam vir a falsear a proporção, como o caso de ajustes financeiros, serviços tributados pelo ISS, etc;
- O fiscal autuante partiu do cálculo que já havia sido elaborado pela empresa, fazendo as seguintes alterações: ignorou por completo as disposições conveniais e realizou um gross up dos valores totais das



aquisições de cessão de meios de rede realizadas pela empresa, acrescentando o valor próprio do ICMS, majorou indevidamente o numerador da fração algébrica, na medida em que inseriu valores que constavam na coluna “outros” do SPED da empresa, os quais dizem respeito a operações que não podem ser consideradas como isentas, beneficiadas com reduções da base de cálculo, não tributadas ou destinadas a consumo próprio, reduziu indevidamente o denominador da fração algébrica, na medida em que não considerou como operações de cessão de meios de rede as que se encontravam registradas nas séries “B14 e 15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares prépagos), bem como nas séries “A” e “3” (que tratam da cessão de meios de rede da impugnante para outras operadoras de telefonia);

- Que, conforme demonstrado em anexo, refez os cálculos, desconsiderando as premissas do fiscal autuante, e procedendo a ajustes, como a exclusão de determinadas notas fiscais que, embora tenham sido registradas nos CFOPs 1301 e 2301, não possuem natureza de cessão de meios de rede, foram excluídos, no denominador, valores referentes a clientes isentados incorretamente pela autuada, cuja parcela foi inclusive objeto do auto de infração nº 933.00008.09.00000473/2015-39;
- Defende que, após refazer os cálculos com os ajustes devidos, não há qualquer valor de ICMS a pagar por parte da autuada na condição de cessionária de meios de rede;
- Que não está expresso no Convênio 17/13 que o valor total de cessão de meios de rede deve ser acrescido do imposto que sequer incidiu sobre as operações, logo, mostra-se arbitrária a ação do autuante na medida que criou um valor fictício, que não condiz com a realidade e não está previsto no Convênio 17/13 tampouco no Decreto estadual nº 34.010/13;
- Alega que operações regularmente tributadas não podem ser inseridas no numerador, bem como atividades que sequer são tributadas pelo ICMS, como as receitas financeiras, restando claro que parte das operações consideradas pelo fiscal autuante no numerador da fração não guarda qualquer relação com o ICMS, e não pode ser considerada como decorrente de operações isentas, não tributadas, beneficiadas com redução de base de cálculo ou auto consumo, a rubrica “outros” que consta no SPED da empresa, conforme indicado na planilha em anexo (DOC 2);
- O fiscal autuante não poderia ter retirado do denominador do coeficiente determinados valores de cessão de meios de rede de que a autuada atuou como cedente, ou seja, cedeu seus meios para outra operadora, que, no caso, ficou responsável pelo pagamento do ICMS, tratando-se de valores nas séries “B14” e “B15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares pré-pagos) e nas séries “A” e “3” (cessão de meios de rede para outras operadoras de telefonia), os quais são regularmente tributados pelo ICMS, só que por meio da sistemática do



diferimento previstas no supracitado convênio nº 17/13, onde o fiscal em momento algum esclarece o motivo desses valores terem sido por ele excluídos do denominador da fração;

- Constatou-se a existência de determinadas notas fiscais que foram registradas sob o CFOP 1301 e 2301, mas que não possuem natureza de cessão de meio de rede, como os produtos REPASSE DE TUP, REPASSE DE RECEITA CO-BILLING-ENA, FATURAMENTO DE COMPRA DE MINUTOS LONGA, VC2 POS OUTORGA, FATURAMENTO COMPRA MIN LONGA DISTANCIA, SERVIÇO DE DETRAF, CUSTO COMISSÃO DE CO-BILLING, VC2 POS OUTORGA, **requerendo-se a realização de diligência fiscal/perícia com vistas a comprovar a impossibilidade de classificar tais notas fiscais como cessão de meios de rede;**
- Que deve ser excluído no cálculo do numerador determinados valores que dizem respeito a operações que são e foram tributadas, como no caso dos valores erroneamente classificados pela autuada como isentos e que tiveram o ICMS pago quando da lavratura do auto de infração nº 933.00008.09.00000473/2015-39.

Conclusos os autos (fl. 265), foram encaminhados à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, distribuídos a Julgadora Fiscal Rosely Tavares de Arruda, a qual, visando dirimir os questionamentos trazidas na peça reclamatória e ante as provas apresentadas pela defesa, acolheu o pedido de Diligência solicitado (fl. 267).

A Fiscalização procedeu aos trabalhos de diligência requerido, tendo notificado o contribuinte (fl. 274), para a apresentação de documentos a fim de analisar e responder as alegações e questionamentos presentes na peça reclamatória, juntando aos autos a Informação Fiscal (fl. 281 a 294) e os seguintes anexos:

-Mídia digital DVD, contendo duas pastas, uma com os demonstrativos fiscais e a outra contendo os arquivos enviados pela impugnante em atendimento a notificação, cópia da notificação nº 0011994/2021, planilhas demonstrativas do crédito tributário após o trabalho de diligência realizado (fl. 273 a 280).

Na Informação Fiscal, a Autuante apresenta, em síntese, as seguintes informações:

- Que acata os argumentos apresentados pela impugnante referente a decadência dos créditos tributários do período de janeiro/2014, procedendo a sua exclusão;
- Que a apuração do ICMS devido na cessão de meios de rede foi efetuada em conformidade com o que determina a legislação, tendo considerado o somatório total das aquisições de cessão de meios registrados nos CFOP 1301 e 2301, que não sofreram tributação na entrada, que no cálculo do fator considerou, no numerador, o total de saídas isentas, não tributadas, com redução de base de cálculo e



consumo próprio e no denominador, o total de saídas que tem relação como as prestações de serviço de comunicação que dependem diretamente dos meios de rede para serem prestadores ao usuário final;

- A inclusão do ICMS nos valores totais de aquisições de cessão de meios para a obtenção da base de cálculo ocorre tendo em vista o ICMS ser um imposto calculado por dentro, conforme definido na Lei Complementar 87/1996, não tendo a fiscalização cometido equívoco, pois tal procedimento é correto;

- Foram utilizados os valores totais mensais de prestação de serviços de telecomunicação extraídos dos recibos de entrega dos arquivos do Convênio ICMS 115/2003;

- Foram excluídos do numerador e denominador do fator as cobranças alheias aos serviços de comunicação prestados aos seus usuários finais, bem como as vendas de serviços ofertados a outras operadoras;

- Foi incluído no denominador do fator as operações de cobilling lançadas em “outros débitos” no livro de apuração do ICMS;

- Do valor calculado a título de ICMS fora abatido os valores já recolhidos pela empresa;

- Considerando os argumentos e documentos apresentados pela empresa, reconhece a necessidade de fazer alguns ajustes nos anexos do Auto de Infração, o que levou a redução do crédito tributário lançado;

- Que embora a empresa alegue que a fiscalização incluiu incorretamente no Numerador do fator valores da coluna “outras (SPED) referentes a valores de receitas financeiras, esta não apresentou nenhum relatório ou planilha com os itens das NFST excluídos nem com os itens da composição do numerador da fração. Buscando conhecer a classificação atribuída pela empresa aos itens constantes da coluna “outros”, solicitou a empresa que especificasse, mensalmente, as séries com a respectiva destinação das NFST dos valores constantes na coluna “outros” (item 2 da notificação nº 00119994/2021), a empresa respondeu à solicitação (DVD fls. 273), porém não foi possível fazer a análise pretendida, pois os valores totais relativos as séries das NFST são diferentes dos informados pela empresa à época da fiscalização;

- Que o Convênio ICMS 17/2013 determina que o ICMS é devido exclusivamente sobre a aquisição de meios de rede, não existindo respaldo legal para incluir no cálculo do ICMS vendas de cessão de meios a outras operadoras, portanto, as séries B14, das NFST não utilizam meios adquiridos de outras operações com diferimento de ICMS, não fazendo parte do denominador, visto que não se compra meios de rede para vender meios de rede;

- Que no Doc.02 (fls. 262/264) citado pela empresa, existem apenas cópias refeitas pela empresa dos Demonstrativos (Anexo 01 e Anexo 4) partes integrantes do Auto de Infração, porém são planilhas sem comprovação da procedência ou composição dos dados nelas inseridos, ainda, nas planilhas (Doc 02) constam valores totais mensais sem dado



sobre a formação desses valores e sem vinculação com os itens das NFST, ou seja, as planilhas não tem lastro documental para comprovação dos valores informados;

- Quanto a existência de valores incluídos no total de aquisições de cessão de meios de rede que não possuem essa natureza, a fiscalização, apenas com a alegação da autuada em sua impugnação, é que tomou conhecimento do equívoco da autuada em declarar notas fiscais com itens diversos de cessão de meios nos CFOP 1301 e 2301 e como a empresa não apresentou as NFST de forma a comprovar os valores totais alegados em sua impugnação, intimou a empresa para disponibilizar as cópias das notas fiscais que não possuem natureza de cessão de meios de rede e que foram registradas indevidamente no CFOP 1301/2301. Da posse das notas foi feito um confronto mensal entre NFST e arquivo excel das NFST de entradas fornecido pela empresa, que resultou na exclusão das NFST que totalizam R\$ 194.084,18, diferentemente do valor de R\$ 195.872, 83 alegado na impugnação;

- No tocante a quitação parcial do auto de infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, foi feito o confronto com os dados de consultas do módulo de arrecadação do sistema ATF da SEFAZ/PB a fim de calcular a base de cálculo mensal relativa ao ICMS pago no REFIS, conforme quadro apresentado às fls. 290, o que resultou no reconhecimento de pagamento de serviços tributados referentes a períodos de 2014, tendo sido excluído da base de cálculo de 2014 o valor total de R\$ 1.062.157,07;

- Que quanto à produção de prova pericial, esta revelasse desnecessária, pois os documentos e elementos constantes do auto de infração e esclarecidos pela fiscalização, em sua informação fiscal, tem todas as informações necessárias que respondem os questionamentos presentes na impugnação;

- Que as respostas aos quesitos apresentados na impugnação são: quesito

1: Não, tendo em vista que os valores excluídos pela impugnante é maior que o levantado pela fiscalização, que totalizou R\$ 194.084,18; quesito

2: Sim. Os valores registrados na coluna “outros” do SPED/EFD possuem prestações de serviços não tributados, devendo serem incluídos no numerador, a exemplo da NFST (série A) não destinadas a operadoras de telecomunicação; quesito

3. Não. Os valores mensais do numerador não estão corretos, pois os valores iniciais já divergiam dos informados pela empresa e depois da exclusão dos valores quitados no auto de infração, que também apresentaram diferenças com os considerados pela empresa, o resultado do numerador continua incorreto; quesito

4: Não. As series b14 e B15 e partes das séries A e 3 das NFSTs se referem a venda de cessão de meios de rede para outras operadoras e



nesse caso não utilizam meios adquiridos de outras operadoras com diferimento do ICMS, devendo os valores das citadas séries serem excluídos tanto do numerador como do denominador, visto que não se compra meios de rede para vender meios de rede, entendendo-se que com amparo no Convênio ICMS 17/2013, as referidas séries devem ser excluídas do denominador da fração.

Após terem sido feitas as devidas correções, acatando em parte as alegações da defesa, a Fiscalização juntou aos autos Novo Demonstrativo do ICMS a Recolher (fl. 275 e 276).

A empresa autuada foi notificada dos documentos juntados pela fiscalização e do resultado dos trabalhos da Diligência solicitada (fl. 297), a qual apresentou manifestação (fl. 298 a 307), trazendo os seguintes argumentos:

- Que mesmo após a diligência, alguns equívocos remanescem no cálculo feito pela Fiscalização;
- A realização do gross up viola a disposição expressa no Convênio ICMS nº 17/13;
- Houve o equívoco ao incluir os valores da coluna “OUTROS” no numerador da fração, onde o fiscal responsável pela diligência reiterou os argumentos carreados pela autuada sem analisar a documentação anexada pela autuada, que juntou planilha detalhada com a especificação mensal das séries das NFST referente aos valores constantes da coluna “OUTROS”, demonstrando que tais operações, em sua maioria, não foram tributadas pelo ICMS (receitas financeiras ou serviços tributados pelo ISS), rubricas como “IP ACCESS CONNECT CONFIG/MONT” “TC CPE SOLUTIN ALUGUEL MEDIO PORTE”;
- Equívoco da Fiscalização ao excluir os valores registrados nas séries “B14”, “B15”, “A” e “3” do denominador da fração, já que são regularmente tributados pelo ICMS, só que por meio da sistemática de diferimento prevista no Convênio nº 17/13, no denominador devem constar todos os valores relativos a prestações de serviços de comunicação potencialmente sujeitas ao imposto;
- Reitera os argumentos apresentados na impugnação e solicita o cancelamento integral do auto de infração.

Os autos retornaram à GEJUP, para apreciação e julgamento, ocasião em que a julgadora fiscal decidiu pela *procedência parcial* da exigência fiscal, com recurso de ofício, conforme ementa que abaixo reproduzo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO PARA O PERÍODO AUTUADO DE JANEIRO/2014. AJUSTES NECESSÁRIOS NO



LEVANTAMENTO FISCAL APÓS DILIGÊNCIA. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE.

É devida a exigência fiscal quando constatada a falta de recolhimento do ICMS sobre aquisições de meios de rede, tendo em vista a empresa autuada não ter procedido a apuração e recolhimento do imposto conforme previsto no art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013, que dispõe sobre concessão de regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicações (Convênio ICMS 17/2013). Derrocada de parte dos créditos tributários lançados, tendo em vista a extinção pela decadência do período autuado de janeiro de 2014 e ajustes necessários no levantamento fiscal realizados pela Fiscalização após procedimento de Diligência.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificada da decisão proferida pela instância prima (fl. 335/336), a autuada apresentou, através de seus representantes, recurso voluntário tempestivo (fl. 337 a 359), trazendo em síntese, os seguintes argumentos:

- a) A decisão recorrida manteve o entendimento da autuante que ao realizar o *gross up* dos valores totais das aquisições de cessão de meios de rede realizados pela empresa na “Coluna A”, acresceu aos valores de aquisição o valor do próprio ICMS, majorando indevidamente o valor a ser pago pelo contribuinte;
- b) A decisão recorrida manteve os valores na “Coluna OUTROS” do SPED da empresa, os quais dizem respeito a operações que não podem ser consideradas como isentas, com redução de base de cálculo, não tributadas ou destinadas ao uso /consumo, no cálculo do NUMERDOR na “COLUNA B”, (majorando indevidamente o imposto), tais como:
 - . Receitas advindas de locação instalação e manutenção de equipamentos “TC CPE SOLUTION” (consistente em criar infraestrutura – hardware – de comunicação interna dentro dos limites de propriedade de clientes corporativos;
 - . Receitas de serviços meio e complementares ao serviço de comunicação (cobrados dos usuários sob a denominação de locação de equipamentos, instalação de equipamentos, montagem de equipamentos, configuração de equipamentos, serviço de auxílio a lista telefônica 102, Advanced serviços);
- c) A decisão recorrida manteve a redução indevida do DENOMIADOR da “COLUNA B”, da fração algébrica, na medida em que não considerou como operações as cessões de meios de rede, as quais se encontram registradas nas séries “B14” e “B15” (faturamento de



cessão de meios de rede de celulares pré-pagos), bem como nas séries “A” e “3” (que tratam de cessão de meios de rede para outras operadoras de telefonia) que são tributadas com o benefício do diferimento conforme Convênio ICMS 17/13.

d) - Solicita o direito de Sustentação Oral no julgamento (fl. 359).

- Requer que o presente auto de infração deve ser integralmente cancelado.

Remetidos os autos ao Conselho de Recursos Fiscais, tem-se que foram distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral formulado, 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.

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de 285 falta de recolhimento do ICMS em virtude de recolhimento a menor quando incidente sobre a aquisição dos meios de rede, em desacordo com o estabelecido no art. 3º do Decreto nº 34.010/2013 (Convênio ICMS 17/13), no período de janeiro/2014 a dezembro/2015, formalizada contra a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A, já previamente qualificada nos autos.

Verifica-se inicialmente, que a peça acusatória trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Assim, comungando com a instância prima, reiterando que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

No que se refere ao efeito devolutivo do Recurso de Ofício, vale destacar que, **de forma acertada, a diligente julgadora singular afastou da cobrança do auto de infração o lançamento referente ao mês de janeiro de 2014, por ter sido alcançado pela decadência**, já que a ciência do auto de infração dada ao contribuinte ocorrera em 29/01/2019.



Neste ponto, cabe destacar que o contribuinte prestou as informações nas suas declarações da Escritura Fiscal Digital - EFD, tendo este realizado recolhimento, ainda que a menor do que o devido, devendo, portanto, o início da contagem do prazo decadencial ser remetido à data da ocorrência do fato gerador, conforme disciplinado no artigo 150, §4º, do CTN e do art. 22, da Lei nº 10.094/13, abaixo reproduzidos:

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Lei 10.094/2013:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador.

Mérito

Conforme acusação constante do libelo acusatório, a autuada teria efetuado o recolhimento a menor do ICMS incidente sobre a aquisição dos meios de rede, conforme estabelecido no art. 3º do Decreto nº 34.010/2013 (CONVÊNIO ICMS 17/2013). Pelo fato descrito, recaiu sobre a Autuada a denúncia de haver infringido o artigo 106, do RICMS/PB e o artigo 3º do Decreto nº 34.010/2013, *in verbis*:

RICMS/PB

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

(...)

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

a) empresas distribuidoras de energia elétrica;

b) empresas prestadoras de serviços de transporte, quando regularmente inscritas neste Estado;

c) empresas prestadoras de serviços de comunicação; (g.n.)

(...)

Decreto nº 34.010/2013

(...)



Art. 1º. Na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE 13, de 13 de março de 2013, fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final (Convênio ICMS 17/2013).

Parágrafo único. Aplica-se, também, o disposto neste artigo às empresas prestadoras de serviços de telecomunicações que tenham como tomadoras de serviço as empresas referidas no "caput" deste artigo, desde que observado o disposto no art. 2º deste Decreto e as demais obrigações estabelecidas em legislação estadual (Convênio ICMS 72/19). (Redação do parágrafo dada pelo Decreto nº 39.399 de 29/08/2019).

Art. 2º. O tratamento previsto no art. 1º deste Decreto, fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

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

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

III - utilização de código específico para as prestações de que trata este artigo, nos arquivos previstos no Decreto nº 27.556, de 1º de setembro de 2006;

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

Art. 3º A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, sem direito a crédito, nas hipóteses descritas a seguir:

I - prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo;

II - consumo próprio;

III - qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede na forma prevista no "caput" do art. 1º deste Decreto.

§ 1º Para efeito do recolhimento previsto no "caput" deste artigo, nas hipóteses dos incisos I e II, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações previstas nesses incisos e o total das prestações do período.

§ 2º Caso o somatório do valor do imposto calculado nos termos do § 1º deste artigo, com o imposto destacado nas prestações tributadas próprias seja inferior ao imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, a empresa tomadora dos serviços efetuará, na qualidade de responsável, o pagamento da diferença do imposto correspondente às prestações anteriores.

§ 3º Para fins de recolhimento dos valores previstos nos §§ 1º e 2º deste artigo, o contribuinte deverá:

I - emitir Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, ou Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, Anexos 21 e 22, respectivamente, do Regulamento do ICMS RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

II - utilizar os códigos de classificação de item específicos nos arquivos previstos no Decreto nº 27.556, de 1º de setembro de 2006.

Art. 4º. O regime especial previsto neste Decreto se aplica somente aos estabelecimentos da empresa inscritos nas unidades federadas indicadas no Anexo Único do Ato COTEPE 13, de 13 de março de 2013.



Segundo a fiscalização, restou configurada a subsunção da conduta da Autuada à disposição contida nos artigos acima citados, cuja penalidade encontra-se delineada no art. 82, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 6.379/96, assim disposto:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Conforme disposto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 17/13, a empresa tomadora dos serviços fica obrigada a proceder a apuração e recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede nas hipóteses em que a prestação de serviço ao usuário final seja isenta, não tributada, realizada com redução da base de cálculo, tenha ocorrido consumo próprio, ou qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, na forma prevista no *caput* da Cláusula primeira do Convênio ICMS 17/2013.

Assim, entende-se que a sistemática para o cálculo do imposto deve ser aquela aplicável quando da ocorrência do fato gerador, logo, a Fiscalização agiu conforme a legislação tributária, ao ter considerado o valor total de cessão de rede como a somatória do valor de aquisição de meios redes declaradas na EFD autuada, com os valores do ICMS devido no momento do fato gerador, para fins de cálculo do montante tributável previsto no §1º do art. 3º do Convênio ICMS 17/13.

Descontente com a decisão monocrática, a recorrente alega que ao realizar o *gross up* dos valores totais das aquisições de cessão de meios de rede realizados pela empresa na “Coluna A”, a Fiscalização acresceu aos valores de aquisição o valor do próprio ICMS, majorando indevidamente o valor a ser pago pelo contribuinte.

Neste ponto, inicialmente, cabe lembrar que o ICMS é um imposto cobrado de forma indireta, por dentro, ou seja, seu valor é adicionado ao preço do produto comercializado ou do serviço prestado.

O *gross up* significa, em termos práticos, repassar o valor de tributos ao adquirente da mercadoria ou serviço de modo a preservar a integralidade do custo e do lucro desejado para determinado produto vendido ou serviço prestado. Mais do que um mero ajuste de preço, o *gross up* é uma determinação legal, para o ICMS, PIS e COFINS, que está previsto no §1º, I, do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996, onde estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, vejamos:

Lei Complementar 87/96: (Lei Kandir).



(...)

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:

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

Como bem observou a julgadora singular, o STF (Superior Tribunal Federal) já firmou entendimento no sentido da constitucionalidade da citada sistemática de composição do valor do próprio imposto na base de cálculo ICMS.

Assim, a inclusão do ICMS aos valores de operações de cessão de meios de rede, para fins de cálculo do imposto devido, obedece a legislação de regência, que é clara ao determinar que o montante do imposto integra sua própria base de cálculo.

A julgadora monocrática em atenção ao pedido da defesa, acertadamente baixou o processo em diligência, oportunidade em que a fiscalização ao analisar os pedidos e revisar seus trabalhos de auditoria, atendeu em parte aos proclames da defesa, procedendo aos ajustes necessários e reduzindo o crédito tributário inicialmente constituído.

Vale destacar trecho da decisão singular, que, ao analisar os autos, acertadamente acolheu o resultado da diligência que evidenciou recolhimento a menor do ICMS incidente sobre a aquisição dos meios de rede:

.....
“conforme relatado pelo Autuante, em sua Informação Fiscal, fls. 281-294, e demonstrativos fiscais, no Numerador do fator foram considerados, acertadamente, os valores constantes nas colunas ISENTAS e OUTROS da EFD, tendo sido excluídos os valores das séries B14 e B15 (serviços de interconexão e faturamento), por não ter relação com a prestação de serviços de cessão de meios para usuário final, parte das séries A e 3 (os serviços ofertados a outras operadoras de telecomunicação) e as séries B10 e B51 (receitas financeiras-multas e juros) alheias à tributação do ICMS.

Em sua Informação Fiscal, fls. 281 a 294, a Fiscalização esclarece que embora a empresa tenha alegado que foram incluídas incorretamente no Numerador do fator valores da coluna “OUTROS” (SPED), solicitou que essa especificasse, mensalmente, as séries com a respectiva destinação das NFST dos valores constantes na coluna “OUTROS” (item 2 da notificação nº 00119994/2021), e que, embora a empresa tenha respondido à solicitação (arquivos contidos no DVD, às fls. 273), não foi possível fazer a análise pretendida, pois os valores totais relativos as séries das NFST são diferentes dos informados pela empresa à época da fiscalização.



Ainda, a Fiscalização relata que no DOC. 02 (fls. 262/264), citado pela empresa, existem apenas cópias refeitas pela empresa dos Demonstrativos (Anexo 01 e Anexo 4) partes integrantes do Auto de Infração, porém são planilhas sem comprovação da procedência ou composição dos dados nelas inseridos, ainda, nas planilhas (DOC 02) constam valores totais mensais sem dado sobre a formação desses valores e sem vinculação com os itens das NFST, ou seja, as planilhas não tem lastro documental para comprovação dos valores informados.

Considerando a análise efetuada pela Fiscalização, de fato, vislumbra-se que a atuada não apresentou provas da natureza das operações conforme por ela alegado. A apresentação de planilhas com indicação de valores e receitas não relacionadas a efetiva prestação de serviço de telecomunicação não faz prova inequívoca do tipo da natureza dos serviços como alega a atuada, sobretudo, se tais valores não têm vinculação com os itens constantes das NFST.”

.....
“Ressalte-se que as rubricas como “IP ACCESS CONNECT CONFIG/MONT”, “TC CPE SOLUTIN ALUGUEL MEDIO PORTE” e demais que a atuada entende estarem fora do campo de incidência, correspondem a equipamentos e serviços disponibilizados de forma onerosa e indissociáveis do serviço de comunicação prestado pela empresa, não havendo como admitir a exclusão de tais serviços da base de cálculo do ICMS comunicação, estando no campo de incidência do imposto, especialmente dada à previsão legal do §2º do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações, combinado com o art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96 e o disposto na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98.

As atividades de configuração, reconfiguração, instalação e montagem e gerenciamento em geral também estão no campo de incidência do ICMS comunicação, porquanto diretamente e essencialmente ligadas à prestação de serviço, por eventos ocorridos durante a prestação do serviço de comunicações, e cobrada do usuário na nota fiscal de serviço de comunicação, por força do art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, em consonância ainda com o disposto na Cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98.

Assim, não há como excluir do Numerador os valores da coluna “OUTROS” sem que a atuada demonstre de forma inequívoca se tratar de receitas financeiras ou fora com campo da incidência do ICMS.

Quanto aos valores das séries “B14” e “ B15” (faturamento de cessão de meios de rede de celulares pré-pagos) e nas séries “A” e “3” (cessão de meios de rede para outras operadoras de telefonia) que a atuada entende



que deveriam ser consideradas no Denominador do fator, concordo com entendimento apresentado pela Fiscalização de que o Convênio ICMS 17/2013 determina que o ICMS é devido exclusivamente sobre a aquisição de meios de rede, não existindo respaldo legal para incluir no cálculo do ICMS vendas de cessão de meios a outras operadoras, portanto, as séries B14, B15, A, 3 das NFST não utilizam meios adquiridos de outras operações com diferimento de ICMS, não devendo fazer parte do Denominador. Também equivocado o entendimento da autuada de que as operações foram tributadas, pois a cessão de rede não é tributada, sendo o ICMS exigido apenas sobre o preço do serviço cobrado ao usuário final. Não há como considerar estas operações de cessão de rede como tributadas pela autuada, porque de fato não são. A única operação tributada é a prestação do serviço ao usuário final pela cessionária.

No tocante aos valores incluídos no total de aquisições de cessão de meios de rede que não possuem essa natureza, a Fiscalização intimou a empresa para disponibilizar as cópias das notas fiscais que não possuem natureza de cessão de meios de rede e que foram registradas indevidamente no CFOP 1.301/2.301, onde, após feito o confronto mensal entre NFST e arquivo *excel* das NFST de entradas fornecido pela empresa, resultou na exclusão das NFST que não representam aquisição de meios de rede.”

.....
“A Fiscalização fez a exclusão no cálculo do Numerador dos valores que dizem respeito a operações cujo o ICMS foi pago através do auto de infração nº 933.00000900000473/2015-39, tendo sido feito o confronto com os dados de consultas do módulo de arrecadação do sistema ATF da SEFAZ/PB a fim de calcular a base de cálculo mensal relativa ao ICMS pago no REFIS, o que resultou no reconhecimento de pagamento de serviços tributados referentes a períodos de 2014 e consequente correção do Numerador do fator, com exclusão dos valores dos serviços referentes ao auto de infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, conforme se vislumbra no Demonstrativo Fiscal às fls. 279 e 280.”

Assim, diante das considerações apresentadas na revisão promovida pela Fiscalização na diligência fiscal, verifico que foram realizadas as correções das variáveis que compõem o cálculo do fator, na forma prevista pelo Convênio ICMS nº 17/2013 para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, resultando na redução do crédito tributário relativo ao ICMS lançado, conforme demonstrativo do ICMS a recolher incidente sobre a aquisição dos meios de rede/Convênio ICMS 17/2013 (fl. 122), conforme tabela abaixo:



MÊS	Valores Lançados		Valores Excluídos		Valores Devidos		
	ICMS	Multa	ICMS	Multa	ICMS	Multa	Total
jan-14	305.348,56	152.674,28	305.348,56	152.674,28	-	-	-
fev-14	261.382,82	130.691,41	14.024,00	7.012,00	247.358,82	123.679,41	371.038,23
mar-14	261.665,06	130.832,53	13.478,09	6.739,04	248.186,97	124.093,49	372.280,46
abr-14	219.145,52	109.572,76	11.109,02	5.554,51	208.036,50	104.018,25	312.054,75
mai-14	234.251,07	117.125,54	11.550,18	5.775,09	222.700,89	111.350,45	334.051,34
jun-14	135.986,74	67.993,37	7.075,73	3.537,86	128.911,01	64.455,51	193.366,52
jul-14	222.657,72	111.328,86	12.321,02	6.160,51	210.336,70	105.168,35	315.505,05
ago-14	215.218,25	107.609,13	10.846,72	5.423,36	204.371,53	102.185,77	306.557,30
set-14	242.498,46	121.249,23	12.424,86	6.212,43	230.073,60	115.036,80	345.110,40
out-14	208.380,55	104.190,28	44.608,00	22.304,00	163.772,55	81.886,28	245.658,83
nov-14	131.804,67	65.902,34	26.893,12	13.446,56	104.911,55	52.455,78	157.367,33
dez-14	145.748,14	72.874,07	23.071,92	11.535,96	122.676,22	61.338,11	184.014,33
jan-15	128.096,29	64.048,15	137,89	68,95	127.958,40	63.979,20	191.937,60
fev-15	137.335,64	68.667,82	1,19	0,59	137.334,45	68.667,23	206.001,68
mar-15	14.866,50	7.433,25	332,61	166,30	14.533,89	7.266,95	21.800,84
abr-15	14.907,86	7.453,93	487,86	243,93	14.420,00	7.210,00	21.630,00
mai-15	256.679,57	128.339,79	86,31	43,16	256.593,26	128.296,63	384.889,89
jun-15	110.910,71	55.455,36	105,63	52,82	110.805,08	55.402,54	166.207,62
jul-15	113.163,10	56.581,55	219,15	109,57	112.943,95	56.471,98	169.415,93
ago-15	126.509,45	63.254,73	3.877,34	1.938,67	122.632,11	61.316,06	183.948,17
set-15	141.216,88	70.608,44	1.159,86	579,93	140.057,02	70.028,51	210.085,53
out-15	140.276,08	70.138,04	133,45	66,72	140.142,63	70.071,32	210.213,95
nov-15	135.014,81	67.507,41	82,54	41,27	134.932,27	67.466,14	202.398,41
dez-15	131.379,41	65.689,71	69,70	34,85	131.309,71	65.654,86	196.964,57
Total	4.034.443,86	2.017.221,98	499.444,75	249.722,36	3.534.999,11	1.767.499,62	5.302.498,73

Dessa forma, entendo pela confirmação da sentença exarada pela julgadora monocrática, pelos seus próprios fundamentos, de forma que ratifico os termos da decisão recorrida em sua integralidade.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do *recurso hierárquico*, por regular, e do voluntário por regular e tempestivo e quanto ao mérito, pelo *desprovemento de ambos*, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000046/2019-84**, lavrado em 28 de janeiro de 2019, contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S/A-EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, inscrição estadual nº 16.064.797-5 (BAIXADA), condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia total de **R\$ 5.302.498,73** (cinco milhões, trezentos e dois mil, quatrocentos e noventa e oito reais e setenta e três centavos), sendo **R\$ 3.534.999,11** (três milhões, quinhentos e trinta e quatro mil, novecentos e noventa e nove reais e onze centavos) **de ICMS** por infringência ao art. 106



do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, complementado em Nota Explicativa com o art. 3º, §1º, do Decreto nº 34.010/2013; Convênio ICMS 17/13 e Convênio ICMS 115/03; e **R\$ 1.767.499,62** (um milhão, setecentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e noventa e nove reais e sessenta e dois centavos) **de multa por infração** fundamentada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado a quantia total de **R\$ 749.167,11** (setecentos e quarenta e nove mil, cento e sessenta e sete reais e onze centavos), referente ao ICMS e Multa por infração.

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, em nome do Advogado, MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, OAB/RJ nº 146.276, (MANEIRA ADVOGADOS), endereço Avenida Rio Branco, nº 103, 5º andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP 20040-004, marcos@maneira.adv.br e intimacoes@maneira.adv.br, (procuração fl. 35), conforme solicitado na peça recursal.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de outubro de 2023.

Heitor Collett
Conselheiro Relator