

PROCESSO Nº 0126192016-3

ACÓRDÃO Nº 0642/2021

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL

2ª Recorrente: EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: MARISE DO Ó CATÃO e CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - DENÚNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA - FUNCEP - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- *As prestações de serviços denominados de atividades-meio ou adicionais, essenciais ao serviço de comunicação, estão no campo de incidência do ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.*

- *ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação denominado cessão de meios para provimento de capacidade espacial de satélites.*

- *O diferimento contido na cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 só se aplica aos casos nos quais as empresas prestadoras de serviço de telecomunicações beneficiadas com o regime especial de apuração e escrituração do ICMS estejam incluídas no Ato COTEPE nº 10/08.*

- *Evidenciada imprecisão em parte do lançamento quanto à descrição da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, relativo aos créditos fiscais decorrentes da acusação oriunda dos valores do FUNCEP.*

- *As provas contidas nos autos ensejaram a realização de ajustes no lançamento.*

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

**A C O R D A M** à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000074/2016-59, lavrado em 02 de fevereiro de 2016 contra a empresa EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL, inscrição estadual nº

16.055.892-1, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 1.008.051,06 (um milhão, oito mil, cinquenta e um reais e seis centavos), sendo R\$ 504.025,53 (quinhentos e quatro mil, vinte e cinco reais e cinquenta e três centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, além dos dispositivos normativos elencados na “Nota Explicativa” Art. 2º, III; Art. 3º, VII; Art. 13. VI e Art. 14, III, todos do RICMS/PB; e R\$ 504.025,53 (quinhentos e quatro mil, vinte e cinco reais e cinquenta e três centavos), a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelada a quantia de R\$ 186.065,76, sendo R\$ 93.032,88 de ICMS e R\$ 93.032,88 de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 23 de novembro de 2021.



PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON  
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da 4ª Sessão Extraordinária do Tribunal Pleno, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR (SUPLENTE), LEONARDO DO EGITO PESSOA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor

Processo nº 0126192016-3

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL

2ª Recorrente: EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: MARISE DO Ó CATÃO e CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - DENÚNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA - FUNCEP - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- As prestações de serviços denominados de atividades-meio ou adicionais, essenciais ao serviço de comunicação, estão no campo de incidência do ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

- ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação denominado cessão de meios para provimento de capacidade espacial de satélites.

- O diferimento contido na cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 só se aplica aos casos nos quais as empresas prestadoras de serviço de telecomunicações beneficiadas com o regime especial de apuração e escrituração do ICMS estejam incluídas no Ato COTEPE nº 10/08.

- Evidenciada imprecisão em parte do lançamento quanto à descrição da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, relativo aos créditos fiscais decorrentes da acusação oriunda dos valores do FUNCEP.

- As provas contidas nos autos ensejaram a realização de ajustes no lançamento.

## RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000074/2016-59, lavrado em 02 de fevereiro de 2016 contra a empresa EMP BRASILEIRA DE

TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL, inscrição estadual nº 16.055.892-1, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 a 31/12/2012, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

**0286 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

**NOTA EXPLICATIVA:** O CONTRIBUINTE ACIMA QUALIFICADO DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DEVIDO SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL, DETECTADO ATRAVÉS DO CONFRONTO ENTRE OS VALORES CONSTANTES NAS CONTAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (FATURAS) E OS REGISTRADOS NAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO (NFST) EMITIDAS PELA EMPRESA NO PERÍODO DE JANEIRO/2012 A DEZEMBRO/2012. A DIFERENÇA APURADA SE ENCONTRA DETALHADA ATRAVÉS DE QUADROS DEMONSTRATIVO EM ANEXO, OS QUAIS PASSAM A SER PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. O LEVANTAMENTO FOI REALIZADO COM BASE NOS ARQUIVOS TXT DAS CONTAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (FATURAS) FORNECIDOS PELA EMPRESA, CERTIFICADOS ATRAVÉS DE HASH CODE MD5 E AUTENTICADOS CONFORME RECIBOS EM ANEXO. ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS, O INCISO III DO ART. 2º, INCISO VII DO ART. 3º, INCISO VI DO ART. 13 E INCISO III DO ART. 14, TODOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97, C/C ALÍNEA G DO INCISO I DO ART. 2º DA LEI 7.611/2004 (FUNCEP) E INCISO VII DO ART. 2º DO DECRETO 25.618/2004 (FUNCEP).

Em decorrência deste fato, as autoridades fiscais lançaram, de ofício, o crédito tributário no montante de R\$ 1.194.116,82 (um milhão, cento e noventa e quatro mil, cento e dezesseis reais e oitenta e dois centavos), sendo R\$ 597.058,41 (quinhentos e noventa e sete mil, cinquenta e oito reais e quarenta e um centavos) de ICMS, por infringência ao inciso III do art. 2º, inciso VII do art. 3º, inciso VI do art. 13 e inciso III do art. 14 e art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/98 c/c alínea “g” do inciso I do art. 2º da Lei 7.611/2004 – Funcep e inciso VII do art. 2º do Decreto 25.618/2004 – Funcep e R\$ 597.058,41 (quinhentos e noventa e sete mil, cinquenta e oito reais e quarenta e um centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 05 a 56.

Depois de cientificada pessoalmente em 03 de fevereiro de 2016, a autuada, por intermédio de sua advogada, protocolou, em 04 de março de 2016, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 58 a 96), por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) O auto impugnado se encontra equivocado no que se refere à correta identificação do sujeito passivo, o qual foi incorporado pela CLARO S.A.;
- b) Parte das atividades autuadas se refere a atividades-meio, preparatórias ao serviço de comunicação propriamente dito, e a meros serviços adicionais prestados ao usuário, de forma que não se confundem com a efetiva prestação de comunicação.
- c) É ilegítima a ampliação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação pretendida pelo Convênio ICMS nº 69/98, conforme já foi reiteradamente decidido pelo STJ;



- d) Parte das atividades autuadas, especificamente, sob a rubrica de “TV DIGITAL”, se refere a contratos de cessão de capacidade satelital a terceiros, feitos pela STAR ONE S.A., que figuraram nos arquivos referentes ao Convênio ICMS nº 115/03 da Impugnante, e que sequer constituem serviços, mas, ainda que o fosse, não constituem serviços de comunicação;
- e) Parte das atividades autuadas, especificamente sob as rubricas “BUSINESS LINK FLEX VIA EMBRATEL”, “COMPLEMENTO DE FRANQUIA”, “INTERNET VIA EMBRATEL”, “REDE ÚNICA\_DADOS MPLS”, “SERVIÇOS BUSINESS IP VPN”, “VIP ESPECIAL”, “VIPLINE”, “VIPLINE-IP ACESSO EBT” e “VOZ E BANDA LARGA”, se refere: 1) a serviços de período anterior, cuja desativação havia sido solicitada pelo cliente, ocorrendo o desconto financeiro na fatura seguinte e 2) a descontos incondicionais concedidos aos clientes, que, por disposição expressa de lei, não integram a base de cálculo do ICMS;
- f) Parte das atividades autuadas, especificamente sob as rubricas “PRIMELINK VIA EMBRATEL” e “SERVIÇO PRIMELINK LAN TO LAN”, se refere à prestação de serviços não medidos e cujo preço é cobrado por períodos definidos, que, por força do disposto no § 2º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 126/98, deve ser recolhido em partes iguais para as diversas unidades da federação envolvidas na prestação;
- g) Outra parte das atividades autuadas, sob as rubricas “STM-400 VA EMBRATEL” e “SERVIÇO SMARTVIDEO” se refere a serviços que foram efetivamente prestados em outras unidades da federação, tendo o imposto respectivo sido recolhido para aqueles Estados, mas, por equívoco, foram informados nos arquivos de Convênio ICMS nº 115/03 da CLARO S.A.;
- h) As demais atividades autuadas, sob as rubricas “TRANSMUX MODALIDADE CIRCUITOS VIA EMBRATEL” e “TRANSMUX MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL” se referem a atividade de cessão onerosa de meios de rede a outras operadoras de telefonia, hipótese sujeita a diferimento de ICMS, por força do disposto na Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98;
- i) O valor exigido a título de multa, no patamar de cem por cento do valor do imposto, representa ofensa clara ao princípio do não confisco.

Com base nos argumentos expostos, requer:

- j) Que seja reconhecida a nulidade da autuação realizada por vício na identificação do sujeito passivo e, no mérito, que seja reconhecida a insubsistência do auto de infração lavrado, seja em razão da ausência de configuração de efetivas prestações de serviços de comunicação em relação às rubricas autuadas, seja em razão da flagrante violação ao princípio do não confisco na imputação da multa punitiva em patamar exorbitante;
- k) A realização de prova pericial.
- l) Que as intimações sejam feitas em nome dos advogados Drs. Marcos André Vinhas Catão, Ronaldo Redenschi, Guilherme Barbosa Vinhas e Júlio Salles Costa Janolio, com endereço na Avenida Ibirapuera, 2.332, 7º Andar, Conjunto 71, Moema, São Paulo/SP.

Com informação de antecedentes fiscais (fls. 240), foram os autos conclusos (fls. 174) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que baixou o processo em diligência para que fosse oportunizado aos fiscais autuantes se manifestarem sobre os pontos apresentados na defesa e, em caso de anuência a algum ponto da impugnação, para reformulação do crédito tributário.

Em atendimento à solicitação da instância prima, o ilustre Auditor Carlos Guerra Gabínio se pronunciou às fls. 246 a 253, acatando, em síntese, os seguintes pontos apresentados pela defesa:

A) exclusão dos valores lançados sobre os serviços desativados e descontos incondicionais, sob as rubricas “BUSINESS LINK FLEX VIA EMBRATEL”, “COMPLEMENTO DE FRANQUIA”, “INTERNET VIA EMBRATEL”, “REDE ÚNICA DADOS MPLS”, “SERVIÇOS BUSINESS IP VPN”, “VIP ESPECIAL”, “VIPLINE”, “VIPLINE-IP ACESSO EBT” e “VOZ E BANDA LARGA”;

B) exclusão dos valores lançados sobre os serviços não medidos, com ICMS repartido igualmente entre os Estados, sob a rubrica “PRIMELINK VIA EMBRATEL”;

C) exclusão dos valores lançados sobre os serviços prestados em outras unidades da federação, cujo ICMS foi recolhido integralmente para outros Estados, sob a rubrica “STM-400 VIA EMBRATEL” e “SERVIÇO SMARTVIDEO”;

D) exclusão dos valores lançados sobre os serviços prestados em sujeitas a diferimento do imposto, sob a rubrica “TRANSMUX – MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL” destinadas à TIM CELULAR S.A.;

Em decorrência dos ajustes realizados, o Auditor Fiscal apresentou Quadro Demonstrativo dos Serviços de Comunicação Faturados e Não tributados Exercício 2012 (fls. 255 a 274) e Quadro Resumo dos Serviços de Comunicação Faturados e Não Tributados Exercício 2012 (fls. 254), que segue abaixo reproduzido:

 SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA GERÊNCIA OPERACIONAL DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS AUDITORIA DE ESTABELECIMENTOS	
---	--

EMPRESA: EMP BRASILEIRA TELECOMUNICACOES SA EMBRATEL ENDEREÇO: RUA DAS TRINCHEIRAS, 398, CENTRO, JOÃO PESSOA, PB	INSC. EST.: 16.055.892-1 CNPJ: 33.530.486/0032-25
---	--

QUADRO RESUMO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS EXERCÍCIO 2012 (Após Diligência)							
DESCRICOAO SERVICO	VL BRUTO FATURA	Valor Deduzido (Diligência)	VL BRUTO NFST	DIFERENÇA TRIBUTÁVEL (Após Diligência)	TOTAL DEVIDO (30%) (Após Diligência)	ICMS DEVIDO 28%	FUNCEP DEVIDO 2%
BUSINESS LINK FLEX VIA EMBRATEL	436,49	436,49	-	-	-	-	-
COMPLEMENTO DE FRANQUIA	1.588,44	1.588,44	-	-	-	-	-
GERENCIA DE REDE	270.474,70	-	-	270.474,70	81.142,41	75.732,92	5.409,49
INTERNET VIA EMBRATEL	170.933,60	3.738,50	86.028,86	81.166,24	24.349,87	22.726,55	1.623,32
LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO	153.204,33	-	-	153.204,33	45.961,30	42.897,21	3.064,09
MANUTENÇÃO E INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTO	3.654,00	-	-	3.654,00	1.096,20	1.023,12	73,08
PRIMELINK VIA EMBRATEL	50.140,19	2.688,99	25.085,86	22.365,34	6.709,60	6.262,30	447,31
REDE UNICA_DADOS MPLS	2.429.249,56	1.912,47	1.958.503,98	468.833,11	140.649,93	131.273,27	9.376,66
SERVIÇO BUSINESS IP VPN	34.123,20	3.383,05	7.384,55	23.355,60	7.006,68	6.539,57	467,11
SERVIÇO PRIMELINK LAN TO LAN	146.565,33	9.869,97	81.370,23	55.325,13	16.597,54	15.491,04	1.106,50
SERVIÇO SMARTVIDEO	25.550,86	749,03	-	24.801,83	7.440,55	6.944,51	496,04
STM-400 VIA EMBRATEL	377,53	62,51	-	315,02	94,51	88,21	6,30
TRANSMUX - MODALIDADE CIRCUITOS VIA EMBRATEL	77.327,43	18.060,91	52.098,96	7.167,56	2.150,27	2.006,92	143,35
TRANSMUX - MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL	996.447,96	6.756,66	600.384,78	389.306,52	116.791,96	109.005,83	7.786,13
TV DIGITAL	398.362,38	-	-	398.362,38	119.508,71	111.541,47	7.967,25
VIP ESPECIAL	59.005,84	-	20.216,85	38.788,99	11.636,70	10.860,92	775,78
VIPLINE	1.766,41	728,45	201,88	836,08	250,82	234,10	16,72
VIPLINE-IP ACESSO EBT - FAMÍLIA VLV	1.056,69	1.056,69	-	-	-	-	-
VOZ E BANDA LARGA	1.508,13	602,86	302,41	602,86	180,86	168,80	12,06
<b>Total Geral</b>	<b>4.821.773,07</b>	<b>51.635,02</b>	<b>2.831.578,36</b>	<b>1.938.559,69</b>	<b>581.567,91</b>	<b>542.796,71</b>	<b>38.771,19</b>

Ato contínuo, os autos retornaram à GEJUP, oportunidade na qual o julgador monocrático prolatou sua decisão pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS – DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA NO ESTADO DA PARAÍBA – FUNCEP/PB. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO DE FORMA. NULIDADE.**

- A incidência do ICMS compreende todas as prestações onerosas de serviço 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, independentemente da denominação que lhes seja dada.

- 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, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

- Nulidade dos créditos tributários referentes à parte do Funcep, por vício formal.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

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

Cientificada de decisão proferida pela instância *a quo* em 10 de outubro de 2019 e inconformada com os termos da sentença, a autuada, por intermédio de seu advogado, interpôs, em 08 de novembro de 2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 301 a 337), por meio do qual reiterou os seguintes argumentos:

- a) O auto impugnado se encontra equivocado no que se refere à correta identificação do sujeito passivo, o qual foi incorporado pela CLARO S.A.;
- b) Parte das atividades autuadas se refere a atividades-meio, preparatórias ao serviço de comunicação propriamente dito, e a meros serviços adicionais prestados ao usuário, de forma que não se confundem com a efetiva prestação de comunicação.
- c) É ilegítima a ampliação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação pretendida pelo Convênio ICMS nº 69/98, conforme já foi reiteradamente decidido pelo STJ;
- d) Parte das atividades autuadas, especificamente, sob a rubrica de “TV DIGITAL”, se refere a contratos de cessão de capacidade satelital a terceiros, feitos pela STAR ONE S.A., que figuraram nos arquivos referentes ao Convênio ICMS nº 115/03 da Impugnante, e que sequer constituem serviços, mas, ainda que o fosse, não constituem serviços de comunicação;
- e) As atividades autuadas, sob as rubricas “TRANSMUX MODALIDADE CIRCUITOS VIA EMBRATEL” e “TRANSMUX MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL” se referem a atividade de cessão onerosa de meios de rede a outras operadoras de telefonia, hipótese sujeita a diferimento de ICMS, por força do disposto na Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98;
- f) O valor exigido a título de multa, no patamar de cem por cento do valor do imposto, representa ofensa clara ao princípio do não confisco.

Diante dos argumentos apresentados, pugna pela insubsistência do Auto de Infração, de modo a reformar a decisão, cancelando-se os valores nele materializados.

Remetidos, os autos, a este Colegiado, foram, a mim, distribuídos.

Este é o relatório.

**VOTO**

Em exame, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000074/2016-59, lavrado em 02 de fevereiro de 2016 contra a empresa EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL,

inscrição estadual nº 16.055.892-1, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 a 31/12/2012.

Inicialmente, convém registrar a metodologia que será utilizada para apresentação, pelo relator, das premissas normativas necessárias a garantir segurança jurídica aos contribuintes, ou seja, a exposição transparente da base e dos termos jurídicos que buscam pacificar o conflito existente entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo, para que, dessa forma, havendo irresignação de uma das partes, seja viável a fiscalização da atuação administrativa.

A Lei nº 10.094/2013 estabeleceu em seu art. 75 e 85 os elementos essenciais da decisão monocrática e do Acórdão, determinando que o decisum apresente a seguinte estrutura:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:

I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar:

- a) a qualificação do autuado;
- b) os fundamentos do auto de infração;
- c) os fundamentos da impugnação;

II - os fundamentos de fato e de direito;

III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;

IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;

V - a conclusão;

VI - a ordem de intimação;

VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

(...)

Art. 85. O acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais substituirá a decisão recorrida naquilo que tiver sido objeto do recurso e, observará, no que couber, os requisitos estabelecidos no art. 75 desta Lei, sem prejuízo do que estiver previsto em legislação.

É evidente que a interpretação do dispositivo não pode ser realizada de forma isolada, desconsiderando todas as outras determinações contidas no sistema normativo, como os princípios constitucionais da eficiência (caput do art. 37), razoável duração do processo e celeridade (inciso LXXVIII do art. 5º)<sup>1</sup> da administração pública, pois, a depender do caminho trilhado, poderá ser impactado o funcionamento da máquina pública.

---

<sup>1</sup> Art. 5º...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a **razoável duração do processo** e os meios que garantam a **celeridade** de sua tramitação.

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:



Pois bem, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a questão da fundamentação das decisões judiciais também foi enfrentada nos Tribunais Superiores, sendo investigado o alcance do inciso IV do § 1º do art. 489, in verbis:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

**§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:**

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

**IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;**

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé. (grifos acrescidos).

Sobreleva notar que o inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil impõe a necessidade de enfrentamento pelo julgador dos argumentos que possuam aptidão para infirmar a fundamentação do julgado embargado.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça, tal disposição significa que “o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes”, conforme é possível verificar o resultado do debate judicial que estabeleceu o verdadeiro conteúdo da norma:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

**2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.**

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisão.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (grifos acrescidos)

Ora, se no âmbito judicial tal posicionamento é válido, é legítimo concluir que tal premissa deve ser adotada também na esfera administrativa, até mesmo pelo simples motivo de não existir determinação legal que exija que todos os pontos sejam abordados, mas os fundamentos de fato e de direito que influenciaram o resultado do julgamento.

Ademais, o Decreto nº 9.830, de 10 de Junho de 2019, que regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 da denominada Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, estabelece no § 3º do seu art. 2º o seguinte comando:

#### **Motivação e decisão**

Art. 2º A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos.

(...)

**§ 3º A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão.** (grifos acrescidos)

Deste modo, sem perder de vista a segurança jurídica exigida à resolução do contencioso administrativo, quando necessário, será adotado o instrumento acima delineado, para que se evitem protelações desnecessárias no andamento processual.

Considerando a diversidade de tópicos que exigem manifestação, a análise da matéria será efetuada de modo segmentado.

#### **PRELIMINAR – LEGITIMIDADE PASSIVA**

Esta Casa revisora já se debruçou sobre o debate acerca da ilegitimidade passiva Sociedade Anônima Embratel S.A., em virtude da sua incorporação pela CLARO S.A., tendo se manifestado da seguinte forma:

PROCESSO Nº 0371532015-0

ACÓRDÃO Nº 0071/2021

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

1ª Recorrida: EMP BRASILEIRA TELECOMUNICACOES SA EMBRATEL

2ª Recorrente: EMP BRASILEIRA TELECOMUNICACOES SA EMBRATEL

Advogado(a): MARIA FERNANDA DUARTE SITOTHEAU DA COSTA – OAB/RJ 189.458 E OUTROS.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: MARISE DO Ó CATÃO / CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Relator do voto vista: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

PRELIMINAR. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. SUSCITADA DE OFÍCIO. ERRO NA INDICAÇÃO DA PESSOA DO INFRATOR. PRELIMINAR REJEITADA. DECADÊNCIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP – FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA. INFRAÇÃO CONFIGURADA. ISENÇÃO SEM PREVISÃO LEGAL. MULTA APLICADA. AFASTADA PARCIALMENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

**- Deve ser considerado hígido o lançamento realizado em face do contribuinte original se a incorporação empresarial não foi oportunamente informada à Administração Tributária, nos termos do disposto no Art. 119, VII do RICMS/PB.**

- O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba - FUNCEP/PB, cujo valor corresponde a um adicional de 2%, incide sobre as operações de serviço de comunicação.

- Evidenciada em parte a decadência tributária, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. “In casu”, de janeiro a março/2010. - O benefício previsto para o ICMS, por meio de Convênio, não se estende ao FUNCEP por falta de previsão legal.

- Afastada a aplicação da penalidade referente ao período em que não havia lei instituidora de cominação legal à época dos respectivos fatos geradores. Ou seja, nos períodos anteriores à 12 de julho de 2011. (grifos acrescidos)

Pois bem, naquela oportunidade foi estabelecida aderência ao entendimento do Recurso Especial nº 1.848.993 – SP<sup>2</sup>, cujo Acórdão foi publicado em setembro de 2020 e

<sup>2</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL, POR INCORPORAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTES DO LANÇAMENTO, SEM PRÉVIA COMUNICAÇÃO AO FISCO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. **1. A interpretação conjunta dos arts. 1.118 do Código Civil e 123 do CTN revela que o negócio jurídico que culmina na extinção na pessoa jurídica por incorporação empresarial somente surte seus efeitos na esfera tributária depois de essa operação ser pessoalmente comunicada ao fisco, pois somente a partir de então é que Administração Tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, na condição de sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN).** **2. Se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado em face da contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar**

que foi admitido como recurso repetitivo, uniformizando, assim, a jurisprudência do STJ, sendo oportuno transcrever a seguinte passagem do Voto proferido pelo Ilustre Relator, o Ministro Gurgel de Faria:

Assim, para que a extinção da pessoa jurídica resultante de incorporação surta seus efeitos também no âmbito tributário, faz-se necessário que essa operação seja oportunamente comunicada ao fisco, pois somente a partir da ciência da realização desse negócio inter partes é que a Administração Tributária saberá oficialmente da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN).

Em outras palavras, se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado contra a contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão.

Frise-se que compete a ela (incorporadora) dar publicidade desse negócio jurídico, porquanto isso é de seu exclusivo interesse, sendo certo que o simples registro na Junta Comercial não alcança essa finalidade em relação à administração tributária, visto que não há na Lei n. 8.934/1994 previsão expressa de que esta (a administração tributária) seja pessoalmente cientificada desses assentamentos:

Diante de tal manifestação foi firmado entendimento segundo o qual só deve ser reconhecida a nulidade do procedimento quando ficar comprovado nos autos que a Fazenda Pública, não a fiscalização, foi comunicada oficialmente pela incorporadora, ou seja, que já tinha conhecimento do negócio jurídico de incorporação.

Aproveito a oportunidade para transcrever algumas ponderações ofertadas, no Voto do Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva apresentado no Acórdão nº 14/2021:

A questão que precisa ser respondida é: que tipo de comunicação ao Fisco produz o efeito de tornar a Administração Tributária ciente da realização da operação de incorporação?

Caso entendamos que bastaria a apresentação da Ata de Incorporação e/ou de quaisquer outros documentos, por meio dos quais a empresa dê conhecimento, ainda que indiretamente, ao auditor fiscal responsável pela fiscalização, acerca da realização do negócio jurídico, haveríamos de decidir pela nulidade do Auto de Infração por indicação incorreta do sujeito passivo.

---

**o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão.** 3. Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da empresa extinta (incorporada) e, por conseguinte, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, consoante posição já sedimentada na Súmula 392 do STJ. 4. Na incorporação empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela quitação dos créditos validamente constituídos contra a então contribuinte (arts. 1.116 do Código Civil e 132 do CTN). 5. Cuidando de imposição legal de automática responsabilidade, que não está relacionada com o surgimento da obrigação, mas com o seu inadimplemento, a empresa sucessora poderá ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte da Fazenda credora, não havendo necessidade de substituição ou emenda da CDA para que ocorra o imediato redirecionamento da execução fiscal. Precedentes. 6. **Para os fins do art. 1.036 do CPC, firma-se a seguinte tese: "A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco."** 7. Recurso especial parcialmente provido. (grifos acrescentados)



Neste ponto, em contraposição ao silogismo apresentado no parágrafo anterior, chamamos atenção para dois aspectos:

- a) Ainda que represente a Administração Tributária quando no exercício de suas funções, o auditor fiscal com ela não se confunde;
- b) O procedimento a ser realizado para alteração cadastral está previsto no RICMS/PB, cabendo, ao contribuinte, a obrigatoriedade de sua comunicação formal à SEFAZ/PB, em atenção ao que estabelecem os artigos 119, VII e 123 do RICMS/PB.

Ademais, o art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece obrigação de identificação do **sujeito passivo** da relação obrigacional tributária, conceito este que engloba tanto o contribuinte quanto o responsável pelo cumprimento da prestação.

Vale destacar que a notificação do Auto de Infração ocorreu de forma pessoal, em nome da Sra. Rozilene V. S. Viana, que se identificou como integrante da “Gerência Regional Tributária – NE – Embratel – CRC 2744” (fls. 04).

Pois bem, a notificada, ao tomar conhecimento do procedimento fiscal, forneceu Ata da Assembleia Geral Extraordinária da CLARO S.A., na qual consta a aprovação da incorporação da empresa Embratel S.A., e Procuração do 9º Tabelião de Notas – São Paulo – SP (Livro 10.515, Folhas 099 a 111), confeccionada em 13 de abril de 2015 (fls. 34 a 40), na qual a **CLARO S.A.**, pelo prazo de 01 ano, outorgou poderes de representação perante qualquer órgão do poder Federal, Estadual e Municipal, entre outros representantes, à Sra. Rozilene Venâncio da Silva Viana (fls. 39).

Assim, a própria notificada comprovou que no ato de notificação o sujeito passivo, na condição de contribuinte e de responsável por sucessão, tomou ciência do procedimento, tanto assim que desde a apresentação da impugnação a defesa administrativa foi exercida pela “**Claro S/A sucessora por incorporação da Empresa Brasileira de Telecomunicações S.A. – Embratel**”, comprovando que não há que se falar em prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Desta feita, considerando que não consta nos autos do processo documentação que comprove que a atuada apresentou à Administração Tributária informação relativa à alteração da razão social da empresa, não deve ser acatada a preliminar suscitada.

## **PRELIMINAR – NULIDADE POR VÍCIO FORMAL – FUNCEP**

O diligente julgador monocrático reconheceu a nulidade, por vício formal, do crédito tributário que diz respeito ao FUNCEP, nos seguintes termos:

Inicialmente, observo na exordial que a denúncia de Falta de Recolhimento do ICMS apresenta uma lacuna que enseja em nulidade, pois na nota explicativa a fiscalização acrescentou dispositivos legais que se referem à falta de recolhimento do FUNCEP.

Verifica-se então na peça vestibular (fls. 03 e 04), erro na descrição de parte do fato ocorrido, contrariando o art. 17, II, da Lei nº 10.094/13, que estabelece a descrição da falta como requisito formal do auto de infração.

Observa-se que o artigo 17 da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, assim tratou a matéria:

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 161 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento. (g. n.)

Infere-se, portanto, que parte do Auto de Infração em análise foi lavrado em desacordo com o artigo 17 da Lei nº 10.094/13, uma vez que indicou como “falta de recolhimento do ICMS” uma conduta tipificada como “falta de recolhimento do FUNCEP” por ter o contribuinte omitido prestações de serviços de telecomunicação tributadas, que não constam nas Notas Fiscais de Telecomunicação (NFST), detectada através do confronto entre os valores constantes nas Contas de Prestação de Serviço e os registrados nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) emitidas pela empresa no período de janeiro/2012 a dezembro/2012.

Destarte, reconheço o vício formal da parte do lançamento que se refere à falta de recolhimento do FUNCEP, nos termos do artigo 16, da Lei nº 10.094/13, ressaltando que, apesar do comprometimento do feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo a questão, podendo o Fisco proceder à lavratura de outra peça acusatória, em consonância com as disposições regulamentares.

Com relação à matéria, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já se posicionou por diversas vezes neste sentido, a exemplo dos Acórdãos nº 157/2016 e 164/2016, cujas ementas transcrevemos a seguir:

**Acórdão nº 157/2016**

**Relatora: CONSª. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. NOVO FEITO FISCAL. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, II DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

A peça acusatória que não determina com precisão a natureza da infração cometida apresenta-se eivada de vício formal insanável nos próprios autos, devendo ser, por esse fato, declarada nula, com oportunidade de refazimento do lançamento indiciário para o estabelecimento da verdade material e garantia da segurança jurídica.

Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato infringente, que faz padecer de nulidade a peça acusatória, por caracterizar vício formal.

Padece de vício formal insanável nos próprios autos a acusação de falta de pagamento do ICMS, em virtude de erro na natureza da infração, com oportunidade para refazimento do mesmo e restabelecimento da verdade material, da segurança jurídica e do devido processo legal, de modo a produzir os efeitos inerentes aos lançamentos regulares.

**Acórdão nº 164/2016**

**Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**

**ARQUIVO MAGNÉTICO. INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA. NULIDADE. VICIO FORMAL. DIVERGÊNCIA NA ENUNCIÇÃO DA INFRAÇÃO PRATICADA. INFORMAÇÕES OMITIDAS E NÃO DIVERGENTES. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIMENTO.**

Inexistência de decadência sobre os fatos apurados pela fiscalização que, na verdade, incorreu em narrativa de acusação que se apresenta viciada por erro na determinação da natureza da infração, devendo ser nula para que outra seja feita de acordo com a realidade factual encontrada. No caso concreto a fiscalização denunciou uma acusação que não retrata a hipótese ventilada nos autos, cabendo o refazimento do feito fiscal.

Trata-se, portanto, de vício insanável a parte da acusação referente ao FUNCEP, pois a descrição da infração é elemento essencial ao ato administrativo, com o erro na descrição do fato resta prejudicada a sua validade.

O Conselho de Recursos Fiscais já se pronunciou por diversas vezes sobre matéria idêntica, tendo o julgador monocrático acompanhado os precedentes que tratam da matéria. Sobre o tema, registro a concordância ao conteúdo do Acórdão nº 311/2016<sup>3</sup>, motivo pelo qual acompanho a decisão singular e rejeito o recurso de ofício.

## **MÉRITO – RECURSO DE OFÍCIO**

<sup>3</sup> Acórdão nº 311/2016

Processo nº 090.342.2013-3

Recursos /HIE/VOL/CRF-656/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.

1ª RECORRIDA : VIVO S/A.

2ª RECORRENTE: VIVO S/A.

2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

AUTUANTES: FERNANDA CÉFORA V. BRAZ E MARIA J. LOURENÇO DA SILVA.

RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

NULIDADE DE PARTE DOS LANÇAMENTOS. VÍCIO FORMAL. FUNCEP. CRÉDITO

INEXISTENTE. PRELIMINAR PARCIALMENTE ACOLHIDA. CRÉDITO INDEVIDO.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA NO CIAP. DILIGÊNCIA. IMPERTINÊNCIA. PENALIDADE

PREVISTA EM LEI. REDUÇÃO DA MULTA DECORRENTE DE LEI MAIS BENÉFICA.

ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO

PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO

PARCIALMENTE PROVIDO.

Evidenciada imprecisão em parte do lançamento quanto à natureza da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, relativo aos créditos fiscais decorrentes da acusação oriunda dos valores de crédito indevido de FUNCEP, em colisão com a narrativa descrita em nota explicativa. Quanto aos demais lançamentos decorrentes de apuração incorreta dos créditos oriundos do CIAP, a legislação do ICMS do Estado da Paraíba permite o aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, que deverá obedecer ao limite mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre a real e devida proporção entre as saídas tributáveis e o total de saídas referente a operações fora do âmbito do ICMS para efeito do coeficiente de creditamento. Reconhecimento parcial de parte do lançamento em face do pagamento parcial do crédito tributário. Desnecessária a solicitação de diligência diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas. Inexistência de afronta ao Princípio Constitucional do Não-Confisco, visto a legalidade da exigência fiscal e da penalidade aplicada. Reduzida a multa aplicada, em função de Lei mais benéfica ao contribuinte.

No que se refere ao efeito devolutivo do Recurso de Ofício, vale destacar os ajustes realizados pela instância prima:

Em posição diametralmente oposta, confirmo a correição do trabalho do Fisco, em sede de revisão fiscal, quando suprimiu da constituição do crédito tributário originário, os valores relativamente às seguintes rubricas:

- Aos serviços de comunicação não medidos (“PRIMELINK VIA EMBRATEL” e “SERVIÇO PRIMELINK LAN TO LAN”) cujo preço é cobrado por períodos definidos ou que foram exclusivamente prestados em outras Unidades da Federação (“STM-400 VIA EMBRATEL” e “Serviço SMARTVIDEO”);
- Aos serviços desativados (“BUSINESS LINK FLEX VIA EMBRATEL”, “COMPLEMENTO DE FRANQUIA”, “INTERNET VIA EMBRATEL”, REDE ÚNICA\_DADOS MPLS”, “SERVIÇO BUSINESS IP VPN”, “VIP ESPECIAL”, “VIPLINE”, “VIPLINE-IP ACESSO EBT” e “VOZ E BANDA LARGA”), além dos descontos incondicionais;
- Os serviços de comunicação “TRANSMUX MODALIDADE CIRCUITOS VIA EMBRATEL” e “TRANSMUX MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL”, referente à cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações (EILD) que foi destinada à empresa TIM CELULAR S.A., posto que esta empresa prestadora dos serviços de telecomunicações está relacionada no Anexo Único do Ato Cotep nº 10/08 e, dessa forma, tais operações estão amparadas pelo benefício do diferimento, nos termos do Convênio ICMS 126/98. O que não é o caso da PRIMESYS SOLUÇÕES EMPRESA, já que esta operadora (destinatário do serviço) não está listada no Ato Cotepe ICMS nº 10/2008, não fazendo jus ao referido tratamento tributário, ou seja, não há que se falar em diferimento, devendo a impugnante pagar o imposto devido.

Assim sendo, ratifico o procedimento da auditoria fiscal, constante no “Relatório de Informação Fiscal” de fls. 246/274, realizado em sede de diligência, alterando os créditos tributários lançados no presente Auto de Infração, exceto a parte concernente à falta de pagamento do FUNCEP, que esta considero nula por vício formal.

Do texto acima referenciado, constata-se que a instância prima corroborou com os argumentos apresentados pela fiscalização na resposta à diligência (fls. 246 a 253) para efetuar ajustes no crédito tributário.

De fato, o Auditor Fiscal responsável pela realização da diligência demonstrou de forma precisa que os documentos anexados pela autuada na impugnação permitem a constatação da existência de lançamentos em relação a serviços desativados, com descontos incondicionais, repartidos entre os Estados nos termos do Convênio ICMS nº 126/98, cujo ICMS foi integralmente recolhido para outros Estados, assim como as diferidas, no caso das operações destinadas a TIM CELULAR S.A..

Os argumentos apresentados na Informação Fiscal de fls 246 a 253 são suficientes para justificar os ajustes efetuados, motivo pelo qual, neste particular, o recurso de ofício deve ser desprovido.

## **MÉRITO – ATIVIDADES-MEIO E SERVIÇOS ADICIONAIS**

No libelo acusatório, constam como infringidos o inciso III do art. 2º, inciso VII do art. 3º, inciso VI do art. 13 e inciso III do art. 14 e art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/98.

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;

(...)

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive, a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, observado o disposto nos §§ 4º e 5º (Convênio ICMS 10/98);

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

c) empresas prestadoras de serviços de comunicação;

Como forma de garantir efetividade aos comandos insculpidos nos dispositivos acima reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “a” estabeleceu a aplicação da seguinte penalidade:

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):

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

Após análise, o ilustre julgador singular, apoiado em precedentes desta Casa, confirmou parcialmente as acusações imputadas pela fiscalização, tendo expurgado do crédito tributário originalmente lançado os itens delineados no tópico anterior, bem como os lançamentos relativos ao FUNCEP.

Inconformada com a decisão monocrática, a recorrente reapresentou os pontos de defesa, acrescentando suas críticas aos fundamentos utilizados pela instância *a quo*.

O funcionamento adequado do ordenamento administrativo requer que as decisões de primeira instância busquem preservar a estabilidade do sistema por meio de respeito aos precedentes. O respeito às decisões colegiadas indica a existência de coerência sistêmica, quando tais manifestações envolvam o mesmo tema e as mesmas circunstâncias.

O valor segurança jurídica demanda o respeito aos precedentes, motivo pelo qual, será demonstrado a seguir o posicionamento do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba – CRF/PB, no sentido de que é lícita a cobrança do ICMS sobre as receitas oriundas de serviços denominados de atividades-meio e preparatórios, *in verbis*:

**ACÓRDÃO 224/2018**

**PROCESSO Nº 111.159.2014-6**

**TRIBUNAL PLENO**

**Recorrente: VIVO S.A.**

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

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

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

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

**Relatora: CONSª. THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA**

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

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

**Acórdão 402/2017**

**PROCESSO Nº 134.106.2015-0**

**Recursos HIE/VOL/CRF n.º 008/2016**

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS**

**1ª RECORRIDA: TNL PCS S/A**

**2ª RECORRENTE: TNL PCS S/A**

**2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
PREPARADORA: SUBG. DA REC. DE RENDAS DA GER. REGIONAL DA 1ª REGIÃO.**

**AUTUANTE: JOÃO ELIAS COSTA FILHO E EDUARDO SALES COSTA**

**RELATORA: CONS.ª MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA**

**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.

- 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.

O posicionamento adotado pelo CRF/PB demonstra a pacificação de entendimento e, apesar de não ter gerado a produção de súmula vinculante administrativa, nos termos do art. 90 da Lei nº 10.094/2013, pode e deve ser considerado como fonte do direito, fornecendo norte hermenêutico ao julgador.

Estabelecidas as premissas básicas para a análise do mérito, devem ser analisados os argumentos apresentados pela impugnante, cujo mérito repousa, em síntese, no ponto segundo o qual as receitas oriundas de atividades-meio e serviços adicionais não estão sujeitas à incidência do ICMS.

Como dito, o CRF/PB já se manifestou sobre o tema no sentido da improcedência do argumento, conforme pode ser verificado pela passagem constante no voto do Acórdão 224/2018, que assim se manifestou:

“Como se sabe, a exigência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação decorre da competência atribuída pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal, para a instituição de tal imposto, na forma do art. 155, II, verbis:

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. (g.n).

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

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

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

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

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

(...)

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

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

Art. 60. Serviço de telecomunicação é o **conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação**.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é **o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos**, e, quando for o caso, **as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis**. (g.n.).

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

Nesse cenário, a intervenção humana (obrigação de fazer) fica restrita às atividades operacionais e de controle necessárias a proporcionar uma



comunicação eficaz, de forma a garantir um serviço operando com eficiência e qualidade.

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

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

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

Este julgador acompanha *in totum* o posicionamento do CRF que vislumbra que os serviços auxiliares são parte integrante da prestação de serviços de telecomunicações, nos termos do Convênio ICMS 69/98, configurando “partes indissociáveis do serviço de telecomunicação”.

## **MÉRITO – CESSÃO DE CAPACIDADE SATELITAL**

O julgador monocrático assim se manifestou sobre a acusação da falta de recolhimento do ICMS em relação aos serviços de cessão de capacidade satelital:

A Impugnante também se insurge em sua defesa que parte das atividades atuadas, especificamente sob a rubrica “TV DIGITAL”, se refere a contratos de cessão de capacidade satelital a terceiros, que sequer constituem serviços, e ainda que serviços fossem, não constituem serviços de comunicação.

A fiscalização informa que a rubrica TV DIGITAL se refere a operações decorrentes de contratos de cessão onerosa de capacidade satelital entre a EMBRATEL (PROPIETÁRIA/OPERADORA DE SATÉLITE) e a Empresa de Televisão João Pessoa LTDA (cessionária), a principal finalidade do referido contrato para as partes envolvidas é a Comunicação, a qual só é possível com transmissão de sinais pelos satélites, os quais são monitorados permanentemente pelas empresas operadoras, desta forma o que a EMBRATEL alega ser locação é um serviço de comunicação que é prestado aos seus clientes por meio de satélites.

A finalidade principal do referido contrato para as partes envolvidas é comunicação, a qual só é possível com transmissão de sinais pelos satélites, os quais são monitorados permanentemente pelas empresas operadoras, neste sentido assiste razão à fiscalização.

Quanto ao fato da Lei Geral das Telecomunicações (LGT) ter excluído do conceito dos serviços de telecomunicações o provimento de capacidade satelital. A LGT não é uma lei tributária e sim uma lei específica do setor

de telecomunicação, portanto não define o que é tributável ou não pelo ICMS.

Sobre o tema, convém destacar o Acórdão nº 8.772 do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro:

**Sessão de 02 de Agosto de 2017**

**CONSELHO PLENO**

**RECURSO Nº 39.060**

**ACÓRDÃO Nº 8.772**

**INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº- 77.058.966**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº - 03.184851-8**

**RECORRENTE - FAZENDA ESTADUAL E STAR ONE S/A**

**RECORRIDA - STAR ONE S/A E FAZENDA ESTADUAL RELATOR**

**- CONSELHEIRO GRACILIANO JOSÉ ABREU DOS SANTOS**

**RECURSO DA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA.** O lançamento relativo ao período junho a outubro de 2002, encontra-se decaído, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. **RECURSO DA FAZENDA DESPROVIDO.**

**RECURSO DO CONTRIBUINTE. MÉRITO. ICMS. PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – CESSÃO DE MEIOS PARA PROVIMENTO DE CAPACIDADE ESPACIAL DE SATÉLITES – INCIDÊNCIA.** O ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação denominado cessão de meios para provimento de capacidade espacial de satélites, ex vi o disposto pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, artigo 2.º, inciso III, da lei complementar federal n.º 87/1996, artigo 2.º, inciso III, da Lei n.º 2.657/1996, convênio ICMS n.º 69/1998 e Parecer Normativo n.º 01/2000. **RECURSO DO CONTRIBUINTE DESPROVIDO.**

tema: A transcrição dos seguintes excertos do voto contribui para a compreensão do

Com efeito, a classificação como locação da atividade de cessão de capacidade de satélite, não se sustenta, já tendo sido a questão por diversas vezes apreciada neste Plenário, que majoritariamente vem decidindo que o referido serviço é, na verdade, um serviço de comunicação, sujeito, portanto, a incidência do ICMS.

Numa das últimas decisões sobre o tema (Acórdão nº 8.622 prolatado no Recurso Especial nº 60.191) o então Relator do voto vencedor, Conselheiro Gustavo Moura Pimentel, de forma brilhante, demonstrou as razões que levam a inexorável conclusão de que a atividade de cessão de capacidade de satélite, nada mais é do que prestação onerosa de serviço de telecomunicação, razão pela qual peço vênua para transcrever os fundamentos de seu voto. Diz ele, com muita propriedade, o seguinte:

“Especificamente a discussão é em torno da qualificação jurídica dos denominados contratos de cessão de capacidade espacial de satélite e os questionamentos são: (I) quais os requisitos essenciais para a caracterização, no direito brasileiro, de um contrato de locação, especialmente de coisa móvel? (II) a atividade de empresas que se dedicam à chamada cessão de capacidade espacial de satélite pode ser considerada de locação? (III) em não sendo de locação as relações firmadas entre essas empresas e seus clientes, qual seria a classificação do contrato? Qual seria a natureza da obrigação assumida? (IV) é correto dizer que a relação

contratual entre essas empresas e seus clientes é de prestação de serviços de comunicação?

Pois bem. A correta tributação dessas atividades, pelo ICMS, passa pela resposta dos questionamentos acima formulados.

A locação consiste em um contrato bilateral pelo qual alguém se obriga a ceder a outrem, por tempo determinado, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, ex-vi do art. 565 do CC. A obrigação de conceder ao locatário o uso da coisa durante o tempo de locação é constitutiva dessa figura contratual, que se identifica como uma típica obrigação de dar.

Na prestação de serviço, ao contrário, é o contrato bilateral no qual alguém se obriga a realizar uma atividade em serviço ou interesse de outrem. É o contrato onde são prometidas prestações de serviço de qualquer classe em troca de um preço ou remuneração, ex-vi do art. 594 do CC. No contrato de prestação de serviço, inclusive no contrato de trabalho, o tempo é elemento primordial, não o resultado da atividade. A figura da prestação de serviço se constitui, ao contrário da locação, em uma típica obrigação de fazer.

Nesta linha, portanto, pode-se dizer que os contratos firmados pelas empresas que têm como atividade a cessão de capacidade espacial de satélites com seus clientes não configuram contratos de locação. Primeiro porque esses contratos não preveem a entrega de qualquer coisa aos clientes dessas empresas operadoras. Depois porque o uso e gozo da utilidade proveniente dos contratos para os clientes dessas empresas operadoras não decorre da só natureza da coisa dita cedida, a "capacidade espacial de satélite", e nem pode ser realizado com independência, sem pressupor o esforço contínuo, diuturno e permanente dessas empresas. Em terceiro lugar porque a coisa, o provimento de capacidade espacial, que essas empresas operadoras sustentam entregar não é infungível; não há poder de direção dos clientes dessas empresas sobre o uso e gozo da coisa dita locada, que permanece o tempo todo sob o mando e controle das empresas operadoras; não há dever de restituição dos clientes dessas empresas de qualquer coisa às empresas ditas locadoras; os clientes dessas empresas não tem possibilidade fática ou jurídica de reter a coisa locada; não há locação.

Prosseguindo, os contratos firmados por essas empresas que têm como atividade a cessão de capacidade espacial de satélites classificam-se como contratos de prestação de serviço. Conforme já dito, essas empresas atuam de maneira abrangente assumindo toda a direção do processo de transmissão de sinais. Nos contratos em referência a obrigação dessas empresas transcende a de um mero cedente ou locador. Trata-se aqui, indubitavelmente, de prestação de serviço porque não se pode conceber a execução dos contratos celebrados entre essas empresas e seus clientes e atribuição da utilidade ao tomador do serviço (os clientes) nem, por conseguinte, a consecução dos fins que este se havia proposto (a comunicação), sem a contínua colaboração do prestador de serviço (as empresas operadoras), que, com seu próprio esforço, tem que produzir as vantagens prometidas.

No que tange à base do negócio jurídico avençado, sua finalidade prático-social, não pode ser outra senão a comunicação pretendida pelas partes, com transmissão dos sinais feita através do satélite, dirigido e operado com exclusividade pelas empresas operadoras. Então, deste modo, a atividade primordial dessas empresas operadoras, é possibilitar essa comunicação e, assim, seu negócio precípua é a prestação de serviços de comunicação. Sendo a parcela por ela denominada de locação, parte incidível da prestação do serviço de comunicação.

Por fim, a causa concreta do contrato de provimento de capacidade espacial, o interesse social que o contrato singular pretende perseguir, é a comunicação. As partes do contrato querem possibilitar a comunicação. Isso é claro na análise funcional dos contratos. O tempo é o elemento primordial do contrato. Não há locação de espaço, mas prestação de tempo

do satélite. Se essas empresas operadoras deixarem de tornar possível a comunicação por falha técnica de sua responsabilidade, a causa concreta do contrato, elas são obrigadas a dar desconto por essas interrupções, tudo a demonstrar que por pouco tempo, nessa interrupção, não haverá causa concreta do contrato.

As empresas que têm como atividade a cessão de capacidade espacial de satélites, como a recorrida, operacionalizam e torna possível permanentemente a comunicação de seus clientes. Se a causa concreta do negócio jurídico é a comunicação e esta só pode ser realizada em função das atividades dessas empresas operadoras por meio dos seus satélites no interesse dos seus clientes o contrato em tela não pode deixar de ser qualificado como um contrato de prestação de serviços e a natureza da obrigação assumida é a prestação de atividade em interesse de outrem, ou seja, prestação de serviço de comunicação.

Portanto, em conclusão, consoante os contratos, a realidade negocial e a própria execução fática da operação econômica em tela, considerando a soma das circunstâncias e o estado geral de coisas cuja existência ou subsistência sejam objetivamente necessárias para que o contrato subsista, segundo o significado das intenções de ambos os contratantes, como regulação dotada de sentido, o que na realidade ocorre, nas atividades contratadas entre essas empresas que têm como atividade a cessão de capacidade espacial de satélites e seus clientes é a alocação de uma porta de um satélite para transmitir sinais às estações terrestres habilitadas aos usuários, monitorando de forma permanente a recepção destes sinais, avaliando suas condições de fornecimento dos equipamentos, verificando a ocorrência de interferência ou outras interrupções que possam vir a causar ao serviço. A base do negócio jurídico avençado, sua finalidade prático-social, não pode ser outra senão a comunicação pretendida pelas partes, com transmissão dos sinais feita através do satélite, dirigido e operado com exclusividade pelas empresas operadoras. Não há assim, como se negar, que aquilo que essas empresas operadoras querem apresentar no momento da tributação como locação, nada mais é do que, intrinsecamente, um serviço de comunicação que é prestado pelas empresas operadoras aos seus clientes através de seus satélites.”

(...)

Fica claro, por todo o arcabouço legal acima citado, que o provimento de capacidade satélite consiste numa prestação de serviço de comunicação, sujeito, portanto, à tributação pelo ICMS.

A recorrente busca desconstituir o crédito tributário sob o argumento de que a “atividade da empresa é meramente preparatória dos serviços de comunicação”, frisando que:

a cessão de capacidade satelital realizada pela ora recorrente não interfere no conteúdo dos dados transmitidos, disponibilizando somente os meios necessários para que sejam transmitidos, em conformidade com o interesse da empresa contratante do serviço (...)

Com a devida vênia ao entendimento do recorrente, tanto a decisão monocrática quanto o precedente citado demonstram a justificativa para o reconhecimento da procedência do lançamento, pois há uma impropriedade na utilização da natureza jurídica do contrato de locação para tais serviços, posto que não estão preenchidos os seus requisitos obrigatórios, como bem explicitado pelo Cons. Gustavo Moura Pimentel.

Assim, corroboro com as fundamentações acima delineadas no sentido de considerar a cessão de capacidade satelital como serviço sujeito à incidência do ICMS,



valendo-me do estabelecido pelo § 3º do art. 2º do Decreto nº 9.830, de 10 de Junho de 2019, para aderir à motivação das decisões que precederam a análise do caso.

### **MÉRITO – OPERAÇÕES DE CESSÃO ONEROSA DE REDES SUJEITA A DIFERIMENTO DO IMPOSTO – CONVÊNIO ICMS Nº 126/98**

Sobre esta acusação o diligente Auditor Fiscal responsável pela análise da diligência assim ponderou:

Este item se refere às prestações de serviços de comunicação, intituladas “TRANSMUX MODALIDADE CIRCUITOS VIA EMBRATEL” e “TRANSMUX MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL” destinadas aos clientes prestadores de serviços de comunicação TIM CELULAR S.A e PRIMESYS SOLUÇÕES EMPRESA.

A reclamante esclarece que são operações referentes a cessão onerosa de meios de rede para outras operadoras, amparadas pelo diferimento do ICMS conforme previsto na Cláusula décima, do Convênio ICMS nº 126/98, de modo que a responsabilidade do recolhimento do ICMS fica imposta a cessionária dos meios de rede.

**Entretanto, conforme disposto no dispositivo acima citado, para que o imposto seja diferido é forçoso que as empresas estejam na relação do ATO COTEPE ICMS Nº 10, DE 23 de abril de 2008, portanto, uma vez que a PRIMESYS não consta no referido ATO COTEPE, o recolhimento do ICMS cabe a EMBRATEL. Cumpre ressaltar que houve destaque do ICMS em todas as NFST de saídas da EMBRATEL para PRIMESYS, conforme observado nos arquivos do Convênio ICMS 115/03.**

Com relação ao ICMS exigido relativo aos valores da diferença tributável das operações do serviço “TRANSMUX - MODALIDADE REDES VIA EMBRATEL”, destinadas a TIM CELULAR S.A, procedemos a exclusão dos mesmos no Demonstrativo final em anexo, visto que tais operações estão amparadas pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98. (grifos acrescidos)

A abordagem efetuada pela fiscalização demonstra de forma clara que o Convênio ICMS nº 126/98 estabelece, em sua Cláusula Décima, condição para o diferimento do ICMS, qual seja, a inclusão da empresa no rol do Ato COTEPE 10/08, *in verbis*:

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

Dessa forma, acertada a manifestação da fiscalização e da instância prima, uma vez que a empresa Primesys Soluções Empresariais S/A não consta no referido Ato COTEPE, devendo ser considerado procedente o lançamento.

### **MÉRITO – NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA**

Não há como prosperar o argumento que sustenta o caráter confiscatório da multa aplicada, pois tal requerimento refere-se a diretriz da política tributária, inserida na

competência do Poder Legislativo, cabendo ao Judiciário a avaliação de conformidade com as regras constitucionais.

Nesse sentido, a Lei nº 10.094/13, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário no Estado da Paraíba, instituiu em seu art. 55<sup>4</sup> limitação material na competência dos órgãos julgadores, mais especificamente, a declaração de inconstitucionalidade ou a aplicação da equidade, inviabilizando a aplicação dos princípios constitucionais referenciados pelo contribuinte.

Sem mais a acrescentar, cabe-nos ratificar, em sua integralidade, os termos da decisão recorrida, que apresentou o crédito tributário devido com a seguinte configuração:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	MULTA	CRÉDITO DEVIDO
<b>FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS</b>	jan-12	31.319,92	31.319,92	62.639,84
	fev-12	42.030,51	42.030,51	84.061,02
	mar-12	32.309,42	32.309,42	64.618,84
	abr-12	42.957,95	42.957,95	85.915,90
	mai-12	68.408,73	68.408,73	136.817,46
	jun-12	33.119,98	33.119,98	66.239,96
	jul-12	55.201,87	55.201,87	110.403,74
	ago-12	32.453,09	32.453,09	64.906,18
	set-12	37.284,79	37.284,79	74.569,58
	out-12	48.058,20	48.058,20	96.116,40
	nov-12	36.514,58	36.514,58	73.029,16
	dez-12	44.366,49	44.366,49	88.732,98
<b>TOTAL</b>		504.025,53	504.025,53	1.008.051,06

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000074/2016-59, lavrado em 02 de fevereiro de 2016 contra a empresa EMP BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. EMBRATEL, inscrição estadual nº 16.055.892-1, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 1.008.051,06 (um milhão, oito mil, cinquenta e um reais e seis centavos), sendo R\$ 504.025,53 (quinhentos e quatro mil, vinte e cinco reais e cinquenta e três centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, além dos dispositivos normativos elencados na “Nota Explicativa” Art. 2º, III; Art. 3º, VII; Art. 13. VI e Art. 14, III, todos do RICMS/PB; e R\$ 504.025,53 (quinhentos e quatro mil, vinte e cinco reais e cinquenta e três centavos), a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

<sup>4</sup> Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;
- II - a aplicação de equidade.

Mantenho cancelada a quantia de R\$ 186.065,76, sendo R\$ 93.032,88 de ICMS e R\$ 93.032,88 de multa por infração.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de novembro de 2021.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon  
Conselheiro Relator

