



PROCESSO Nº 1133092018-0

ACÓRDÃO Nº 200/2023

TRIBUNAL PELNO

Recorrente: TNL PCS S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuantes: MARISE DO Ó CATÃO e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CESSÃO ONEROSA DE MEIOS DE REDE. DECRETO Nº 34.010/2013. CONVÊNIO ICMS 17/2013. DENÚNCIA CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA RECIDIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIO.

- É devido o ICMS incidente sobre a aquisição dos meios de rede nas hipóteses de prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo, consumo próprio e qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto. 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.

- Exclusão da multa recidiva, uma vez que não foram preenchidos os requisitos delineados no artigo 87 da Lei nº 6.379/96.

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 voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, mantendo a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001013/2018-70, lavrado em 28 de junho de 2018, condenando a empresa TNL PCS S/A ao recolhimento do crédito tributário total de R\$ 139.347,50 (cento e trinta e nove mil, trezentos e quarenta e sete reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 92.898,33 (noventa e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e trinta e três centavos) de ICMS, nos termos do art. 106 do RICMS/PB e dispositivos citados na nota explicativa, a saber, o art. 3º c/c § 1º



do Decreto nº 34.010/2013 (Convênio ICMS 17/2013); e R\$ 46.449,17 (quarenta e seis mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos) de multa, consoante art. 82, II, “e” da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o montante de R\$ 23.224,61 (vinte e três mil, duzentos e vinte e quatro reais e sessenta e um centavos), relativo à multa recidiva.

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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de maio de 2023.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1133092018-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TNL PCS S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuantes: MARISE DO Ó CATÃO e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CESSÃO ONEROSA DE MEIOS DE REDE. DECRETO Nº 34.010/2013. CONVÊNIO ICMS 17/2013. DENÚNCIA CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA RECIDIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIO.

- É devido o ICMS incidente sobre a aquisição dos meios de rede nas hipóteses de prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo, consumo próprio e qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto. 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.

- Exclusão da multa recidiva, uma vez que não foram preenchidos os requisitos delineados no artigo 87 da Lei nº 6.379/96.

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001013/2018-70, lavrado em 28 de junho de 2018 contra a empresa TNL PCS S.A., inscrição estadual nº 16.132.064-3, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/06/2013 a 31/01/2014, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

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

Nota Explicativa: A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, DEIXOU DE RECOLHER AOS COFRES DA FAZENDA ESTADUAL O ICMS O VALOR DE R\$92.898,34 REFERENTE AO PERÍODO DE JUNHO DE 2013 A JANEIRO DE 2014, 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 CALCULADO PELO FISCO E O RECOLHIDO PELA EMPRESA (ANEXO 1). NO CÁLCULO DOS VALORES, O FISCO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO:

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

B) IMPOSTAÇÃO (GROSS UP) DO VALOR 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 RCIBOS DE ENTREGA DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03 (ANEXO);

D) FORAM EXCLUÍDAS AS SEGUINTE PRESTAÇÕES DO NUMERADOR (ISENTOS/OUTRAS) DO FATOR DEFINIDO NO § 1º ART 3º DO DECRETO 34.010/2013: TV POR ASSINATURA (ISENTOS); INTERCONEXÃO, INSTALAÇÃO / ISS; FINANCEIROS/ ISS E REMESSA DE CRÉDITO PRÉ-PAGO (ANEXO 4);

E) FORAM EXCLUÍDAS AS SEGUINTE PRESTAÇÕES DO DENOMINADOR (VALOR CONTÁBIL) DO FATOR DEFINIDO NO § 1º DO ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013: TV POR ASSINATURA (VALOR CONTÁBIL); INTERCONEXÃO, INSTALAÇÃO/ISS; FINANCEIROS/ISS E REMESSA DE CRÉDITO PRÉ-PAGO (ANEXO 4);

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

Foram dados como infringidos, além dos dispositivos citados na nota explicativa, o art. 106 do RICMS/PB, com proposição da penalidade prevista no artigo 82, II, “e” da Lei nº 6.379/96 e apurado um crédito tributário no valor de R\$ 162.572,11 (cento e sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e dois reais e onze centavos), sendo R\$ 92.898,33 (noventa e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e trinta e três centavos) de ICMS, R\$ 46.449,17 (quarenta e seis mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos) a título de multa por infração e R\$ 23.224,61 (vinte e três mil, duzentos e vinte e quatro reais e sessenta e um centavos) à título de multa recidiva.

Cientificada, pessoalmente da ação fiscal em 28 de junho de 2018, a autuada, por intermédio de seu procurador, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 31 a 50), por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) Que deve ser reconhecida a decadência em relação aos créditos anteriores a 28 de junho de 2013;
- b) O imposto não pode ser calculado diretamente sobre os valores totais mensais dos CFOP 1301 e 2301, porque são códigos que não representam necessariamente o objeto do tratamento tributário especial – cessão de meios de rede, sendo a sua aplicação genérica completamente incorreta;
- c) As notas fiscais fiscalizadas descrevem e discriminam seus objetos, a exemplo das receitas provenientes de “VC2 – PRE PAGO – EA”, “VC3 – PRE PAGO – EA”, “REPASSE DE RECEITA CO-BILLING



ENA” e “ROAMING INTERNATIONAL” que em verdade nada tem a ver com a cessão de meios de rede para outras operadoras, sendo assim, embora tenham sido classificadas nos CFOP 1301 e 2301, fato é que essas receitas não podem ser incluídas no cálculo ora impugnado;

- d) Considerando que o cálculo do ICMS foi devidamente realizado na entrada das cessões de meios de rede, ao inserir o gross-up, o Fisco pretende que seja recolhido um adicional, que representa uma bitributação, sendo que a Impugnante sequer é responsável tributária, já que é tomadora do serviço;
- e) Foram excluídas as receitas de interconexão, instalação/ISS, financeiro e remessa pré-pago; que, apesar de não comporem as operações com meios de redes, devem compor o cálculo porque se reportam ao “total das prestações do período”;
- f) Que a multa apresenta caráter confiscatório.

Após remessa dos autos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais e distribuição ao julgador fiscal Francisco Nociti, o julgador monocrático decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AQUISIÇÃO DOS MEIOS DE REDE POR PARTE DE EMPRESA TOMADORA DOS SERVIÇOS. ACUSAÇÃO CONFIGURADA. REINCIDÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

- Rejeitada preliminar de decadência dos créditos tributários de junho de 2013.

- A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, quando evidenciados os cenários delineados no art. 3º do Decreto 34.010/2013.

- Afastada de ofício a multa recidiva, porquanto não restou caracterizada.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão de primeira instância por via postal em 26 de julho de 2021 (AR BR 07912739 9 BR), o sujeito passivo, inconformado com os termos da sentença, por intermédio de seus advogados, encaminhou, por e-mail, em 25 de agosto de 2021, recurso voluntário nesta instância *ad quem*, reiterando os argumentos apresentados na impugnação nos seguintes termos:

- a) Que a fiscalização indicou como dispositivo infringido tão somente o art. 106 do RICMS/PB;
- b) Que na contagem da decadência deve ser considerado o inciso VII do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96;
- c) Que foram inseridas na base de cálculo receitas que não se referem a cessão de meios de rede (CFOP 1301 e 2301);
- d) Que é ilegal o adicional “gross up”, dado que os serviços já foram faturados contra a recorrente e, portanto, não há o recolhimento do ICMS, mas sim o diferimento determinado no art. 3º do Decreto nº 34.010/13;



- e) Que foram excluídas indevidamente as receitas de interconexão, instalação/iss, financeiro, remessa de crédito pré-pago;

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

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001013/2018-70, lavrado em 28 de junho de 2018 (fls. 3 e 4), em desfavor da empresa TNL PCS S/A, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

PRELIMINAR – NULIDADE FALTA DE DEERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Com a devida vênia à súplica da recorrente, não se deve considerar que a peça acusatória apresenta “tão somente o art. 106 do RICMS/PB”, pois o campo “nota explicativa” da infração apresenta os dispositivos infringidos de forma clara, valendo destacar os seguintes pontos:

Nota Explicativa: A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, DEIXOU DE RECOLHER AOS COFRES DA FAZENDA ESTADUAL O ICMS O VALOR DE R\$92.898,34 REFERENTE AO PERÍODO DE JUNHO DE 2013 A JANEIRO DE 2014, 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 CALCULADO PELO FISCO E O RECOLHIDO PELA EMPRESA (ANEXO 1). NO CÁLCULO DOS VALORES, O FISCO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO:

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

B) IMPOSTAÇÃO (GROSS UP) DO VALOR 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 RCIBOS DE ENTREGA **DOS ARQUIVOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03** (ANEXO);

D) FORAM EXCLUÍDAS AS SEGUINTE PRESTAÇÕES DO NUMERADOR (ISENTOS/OUTRAS) DO FATOR **DEFINIDO NO § 1º ART 3º DO DECRETO 34.010/2013**: TV POR ASSINATURA (ISENTOS); INTERCONEXÃO, INSTALAÇÃO / ISS; FINANCEIROS/ISS E REMESSA DE CRÉDITO PRÉ-PAGO (ANEXO 4);

E) FORAM EXCLUÍDAS AS SEGUINTE PRESTAÇÕES DO DENOMINADOR (VALOR CONTÁBIL) DO FATOR **DEFINIDO NO §**



1º DO ART. 3º DO DECRETO 34.010/2013: TV POR ASSINATURA (VALOR CONTÁBIL); INTERCONEXÃO, INSTALAÇÃO/ISS; FINANCEIROS/ISS E REMESSA DE CRÉDITO PRÉ-PAGO (ANEXO 4);

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

Assim, o Auto de Infração de Estabelecimento ora guereado não deve ser avaliado “em tiras”¹, pois o campo “nota explicativa” ou até mesmo documentos denominados de “Anexo 1 – QUADRO DEMONSTRATIVO DO ICMS/FUNCEP A RECOLHER INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO DOS MEIOS DE REDE – **CONVÊNIO ICMS 17/2013**”, “Anexo 3 – DEMONSTRATIVO DOS VALORES TOTAIS MENSAS DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES EXTRAÍDOS DOS RECIBOS DE ENTREGA DOS REGISTRO MESTRE DOS **ARQUIVOS MAGNÉTICOS DO CONVÊNIO ICMS 115/03**”, bem como o “Anexo 4 – DEMONSTRATIVOS DOS CÁLCULOS REALIZADOS PELO FISCO PARA DETERMINAÇÃO DO NUMERADOR E DENOMINADOR PARA CÁLCULO DO FATOR – **DECRETO 34.010/2013 (CONVÊNIO ICMS 17/2013)**”, apresentam os dispositivos que ensejaram a realização do procedimento fiscal, integrando o ato jurídico que busca registrar de forma pormenorizada a subsunção tributária.

Há de se destacar que diversas manifestações judiciais informam que é princípio assente e indiscutível nos processos (administrativos ou judiciais) que deve imperar na avaliação das nulidades a regra da instrumentalidade das formas (*pas de nullités sans grief*), nulificando-se o processo, apenas quando houver demonstração cabal do prejuízo ao contribuinte, senão veja-se as seguintes decisões:

AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÕES SUCESSIVAS COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. AUSÊNCIA DE TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DAS GRAVAÇÕES, PORÉM CONTEÚDO ACESSÍVEL A DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. DISPENSÁVEL A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA INÍCIO DA FASE INVESTIGATÓRIA. PLURALIDADE DE CRIMES INVESTIGADOS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADES. 1. Nos termos do art. 5º, XII, da Constituição Federal, a interceptação telefônica dependerá de ordem judicial (cláusula de reserva jurisdicional), que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 9.296/1996, deverá ser expedida pelo juiz competente, em decisão devidamente fundamentada que demonstre sua conveniência e indispensabilidade. 2. Há possibilidade de sucessivas renovações dentro do prazo legal, sempre precedidas de novas e fundamentadas decisões judiciais, que apontem a presença dos requisitos legais e a manutenção da indispensabilidade desse meio de prova, inclusive com a referência à permanência das razões inicialmente legitimadoras da interceptação

¹ No julgamento da ADPF 101 o Min. Eros Grau, ao abordar a questão da compreensão do direito, afirmou entendimento segundo o qual “não se interpreta o direito em tiras; não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo”.



(Ag. Reg. no Habeas Corpus 130.860, Primeira Turma, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, j. 16/10/2017; Habeas Corpus 139.370, Primeira Turma, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; Red. p/Acórdão, MIN. ROBERTO BARROSO, j. 06/03/2018). 3. Os relatórios de inteligência foram apresentados como documentos oficiais no pedido de interceptação e sua veracidade foi atestada pelo Ministério Público, de modo que não cabe falar em nulidade, sobretudo se considerado que não houve qualquer alegação sobre eventual manipulação ou inconsistências. 4. Tendo a defesa acesso à totalidade das gravações, é dispensável a transcrição integral das conversas quando irrelevantes para o esclarecimento dos fatos. Não demonstrados, concretamente, os reflexos negativos do ato coator para a ampla defesa e o contraditório, incide o princípio pas de nullité sans grief. 5. Os fatos investigados não se relacionam com o exercício da advocacia. Somente no curso da investigação, verificou-se a condição de advogado do agravante, diversamente do que alega a defesa. Esta SUPREMA CORTE já decidiu que “o simples fato de o paciente ser advogado não pode lhe conferir imunidade na eventual prática de delitos no exercício de sua profissão” (HC 96.909, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 11/12/2009). 6. Não há afronta à Súmula Vinculante 24/STF. Embora se exija o lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, o mesmo entendimento não se aplica à mera fase investigatória (HC 106.152, Relatora Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 24/5/2016). Tampouco há nulidade se a medida cautelar teve como finalidade apurar não só a suposta prática do delito de sonegação fiscal, mas também de outros crimes, como formação de quadrilha, lavagem de dinheiro e corrupção. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.² (grifos acrescentados)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. DIGITALIZAÇÃO INCOMPLETA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NÃO ACOLHIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE APLICOU DIRETAMENTE O PRAZO PRESCRICIONAL DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DENEGATÓRIA DE RESTITUIÇÃO. ART. 169 DO CTN. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA À SÚMULA Nº 7 DO STJ. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA PROSSEGUIMENTO DO FEITO.

1. Não merece acolhida a preliminar de nulidade suscitada pela agravante em razão da digitalização incompleta da última página do acórdão recorrido à fl. 238 e-STJ, tendo em vista que o texto a que se refere encontra-se transcrito na ementa de fls. 240 e-STJ, não havendo qualquer prejuízo à defesa por conta de tal vício. É cediço que a declaração da nulidade processual depende da demonstração da existência de prejuízo à parte interessada (pas de nullité sans grief), o que não ocorreu na hipótese. Por outro lado, a conversão do feito em diligência militar contra o princípio da celeridade processual. 2. O

² HC 130596 AgR/SP - SÃO PAULO - AG.REG. NO HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES - Julgamento: 17/08/2018 - Publicação: 30/08/2018- Órgão julgador: Primeira Turma.



presente feito trata de ação anulatória de decisão administrativa que negou restituição de indébito cumulada com repetição de indébito. A decisão administrativa que se pretende anular foi exarada em 20 de maio de 2002 e a ação anulatória foi ajuizada em 9 de fevereiro de 2004, portanto, dentro do prazo prescricional de dois anos previsto no art. 169 do CTN. 3. Deve ser reformado acórdão recorrido que aplicou diretamente o prazo prescricional para repetição do indébito (art. 168 do CTN) em ação que pleiteia, também, a anulação da decisão administrativa denegatória da restituição (art. 169 do CTN). Precedentes. 4. Afastada a prescrição da ação anulatória da decisão administrativa denegatória, devem os autos retornar à origem para prosseguimento do feito quanto às demais questões de mérito. 5. A aplicação do direito à hipótese não demandou reexame do contexto fático-probatórios dos autos, mas apenas outra valoração jurídica dos fatos expressamente consignados no bojo do acórdão recorrido, não havendo que se falar em incidência da Súmula nº 7 do STJ. 6. Agravo regimental não provido.³ (grifos acrescidos)

Ao contrário do que afirma o recorrente, o art. 142 do CTN não limitou a determinação da matéria tributável a um campo específico da peça acusatória, ao contrário, permitiu que, no exercício das atribuições funcionais, as autoridades fiscais demonstrem a relação obrigacional tributária de forma clara, sendo possível, então, a complementação da descrição da conduta e a especificação da hipótese de incidência em campo editável.

Assim, avaliando o conjunto instrutório do procedimento, deve ser reconhecido que seus termos foram suficientes para a compreensão da relação obrigacional tributária.

DECADÊNCIA

No que se refere à aplicação da decadência, o julgador singular assim se manifestou:

No quadro vertente, não se vislumbra a decadência dos créditos tributários relativos a junho de 2013 porque, em que pese o início da contagem do lustro decadencial reger-se pelo art. 150, § 4º do RICMS/PB, que remete à data da ocorrência do fato gerador, a apuração do ICMS se verifica ao final de cada mês, cabendo ao sujeito passivo recolher ICMS no mês subsequente, no prazo e modo estipulados pelo art. 106 do RICMS/PB.

In casu, somente com a realização da apuração referente ao mês de junho de 2013 - que se opera no último dia do mês - é que se torna factível o início da contagem do quinquênio, para que se exijam os créditos tributários, que não foram recolhidos em sua totalidade, relativamente ao mês que se finda.

Considerando que o lançamento de ofício foi levado à ciência do sujeito passivo em 28/06/2018 (fl.4), a exigibilidade dos créditos tributários relativos aos fatos geradores de junho de 2013 somente seria atingida pelo lustro decadencial em data posterior a 30 de junho de 2018.

Para corroborar esse entendimento, oportuno retomar o caput do art. 150, § 4º do CTN, verbis:

³ AgRg no REsp 1316775/ES – Agravo Regimental no Recurso Especial 2012/0063045-5 – Relator(a): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES – Julgamento: 03/09/2015 – Publicação : 17/09/2015 - Segunda Turma.



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.

Em outros dizeres, somente depois que o contribuinte efetiva sua apuração do mês é que a Administração Tributária, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, poderá homologá-la, até porque, antes do fechamento do mês, não é possível que o Fisco homologue aquela atividade que ainda nem foi concluída pelo sujeito passivo.

Inconformada com a decisão monocrática, a recorrente reapresentou tópicos da impugnação que, em síntese, sustentam a necessidade de reconhecimento da decadência para as operações ocorridas antes de 28 de junho de 2013.

No caso sob exame, o julgador singular seguiu o entendimento do CRF, segundo o qual como a apuração do ICMS é mensal, deve-se considerar a contagem do prazo decadencial apenas ao final deste período, dado que o contribuinte ao realizar o cotejo entre os débitos e os créditos, apenas possui contra si obrigações vencidas na data em que termina o período de apuração, mesmo que a data de pagamento (nos casos de saldos devedores) seja em momento distinto, motivo pelo qual não merece reparos a decisão singular.

MÉRITO

De pronto, convém destacar que 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)

Sem perder de vista a segurança jurídica exigida à resolução do contencioso administrativo, será adotado o instrumento acima delineado, pois o caso em análise é idêntico ao apresentado no Acórdão nº 0169/2022, no qual este Conselheiro participou do julgamento anterior acompanhando o entendimento exarado, motivo pelo qual, em observância ao princípio da colegialidade deve ser respeitado a posicionamento consolidado sobre o tema⁴.

⁴ Apresenta-se julgamento semelhante:
PROCESSO Nº 0980932019-1



Pois bem, conforme acusação constante do libelo acusatório, a atuada 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), *in verbis*:

Decreto nº 34.010/2013

(...)

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.

ACÓRDÃO Nº 0169/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Recorrida: TIM CELULAR S/A.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ – CABEDELO

Autuante: JOSÉ BARBOSA DE SOUSA FILHO

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA

ICMS-TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE MEIOS DE REDE. CORREÇÃO DOS CÁLCULOS MANTIDA - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- 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.

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



§ 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.

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;

Como afirmado, o Conselho de Recursos Fiscais possui precedentes sobre este tema, sendo conveniente transcrever os ensinamentos contidos no Acórdão nº 0169/2022, de Relatoria do Consº Leonardo do Egito Pessoa, no qual houve aderência aos argumentos apresentados pela instância prima, nos seguintes termos:

“...evidencia-se a ocorrência de ajustes na composição dos numeradores e dos denominadores para efeito de determinação do fator de coeficiente com base na exclusão de operações que não devem compor os itens referidos em relação aos valores de itens financeiros, parcelamento de aparelhos, multas e juros, venda de seguros e ajustes (crédito financeiro), descontos incondicionais e recarga virtual, situação evidencia nas planilhas constantes no Anexo 2 e Anexo 6 às fls. 122 a 148 dos autos.

No tocante a composição do numerador, ressalta-se que para seus valores foram utilizadas as informações constantes das notas fiscais emitidas pelo contribuinte - NFST (Convênio ICMS 115/2003). Sobre a composição do denominador levou em consideração o total das prestações de serviço de telecomunicação do período referente aos CFOPs 5301, 5302, 5303, 5304, 5305, 5306, 5307, 6301, 6302, 6303, 6304, 6305, 6307, conforme Demonstrativo: “ANEXO 04 - DEMONSTRATIVO COMPOSIÇÃO DOS VALORES DAS PRESTAÇÕES POR CFOP, conforme fls. 124 a 128 dos autos.

Acerca do questionamento da impositação do ICMS, método chamado de GROSS UP, verifco que os dados coletados das aquisições de cessão de



meio não estão com a impositação do ICMS devida, visto que as entradas decorrentes das aquisições dos meios de rede foram escrituradas no SPED/efd sem a comprovação de que o imposto encontra-se incluso nas citadas operações constantes nos CFOP 1301 e 2301.

Sabemos que, por determinação constitucional, o ICMS é um imposto calculado “por dentro”, ou seja, a base de cálculo do ICMS é composta de modo que agregue o próprio valor do ICMS. O valor do imposto deve fazer parte do valor da prestação para, somente após, aplicar a alíquota correspondente.

O raciocínio a ser feito não foge à regra do ICMS. Muito pelo contrário. Este procedimento é aplicável a situações já bastante conhecidas, a exemplo do cálculo do ICMS Importação e do ICMS Diferido do etanol anidro, quando adquirido em outra Unidade da Federação, Assim procedeu à fiscalização quanto ao cálculo do montante a ser tributado correspondente à parcela das aquisições não tributadas oriundas da aquisição de cessão de meios aplicando o cálculo do imposto “por dentro” ou “Gross Up”.

Vale ressaltar que sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto (gross up), o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já decidiu em outras situações pela aprovação dos procedimentos fiscais por meio dos Acórdãos CRF nº 497/2019, 664/2019 e 467/2020. Portanto, não acolho a alegação de que estaria o ICMS incluso.

Em outro ponto da defesa, a impugnante alega considerações sobre a sistemática de cobrança e impressão da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) entre os clientes das operadoras relativas às prestações de serviço conjuntas, afirmando que estas operações possuem caráter financeiro e não de prestações de serviço isentos.

No entanto, os valores que foram adicionados ao denominador pela fiscalização são os decorrentes das receitas de prestações de serviços realizadas pela atuada concernentes às operações de cobilling com outras operadoras.

Portanto, o procedimento de inclusão dos referidos valores de cobilling nos cálculos realizados pela fiscalização foi o mesmo adotado pela empresa atuada, situação observada na memória de cálculo apresentada em planilhas pelo contribuinte, conforme consta da aba: “Saídas TELECOM”...

No caso em análise, o recorrente sustenta que os valores totais referentes aos CFOP’s 1301 e 2301 não representam, necessariamente, o objeto do tratamento tributário especial (cessão de meios de rede), dado que receitas provenientes de “VC2 – PRE PAGO – EA”, “VC3 – PRE PAGO – EA”, “REPASSE DE RECEITA CO-BILLING – ENA”, “ROAMING INTERNACIONAL”, são receitas que nada tem a ver com a cessão de rede para outras operadoras.

Aduz, também, que foram excluídas indevidamente as receitas de interconexão, instalação/ISS, financeiro e remessa de crédito pré-pago.



Como visto, o argumento recursal reside no questionamento sobre a metodologia de formação dos valores para efeito de cálculo do fator ou coeficiente previsto no Decreto nº 34.010/2013, originário do Convênio ICMS Nº 17/2013, onde teria deixado de considerar diversas operações financeiras que não poderiam compor a base de cálculo da prestação de serviço, muito menos estarem inseridas no cálculo do fator de coeficiente para efeito de determinação da própria base de cálculo, bem como a impositação indevida de ICMS (Gross Up).

Com a devida vênia ao entendimento da recorrente, ao se aplicar o entendimento do Conselho de Recursos Fiscais (Acórdão nº 0169/2022), não se vislumbra uma equivocada apuração da base de cálculo do ICMS, por erro de critério para o cálculo do coeficiente de fator entre o numerador e o denominador para cálculo das prestações de serviços de comunicação aos usuários finais em operações denominadas de concessão onerosa de meios de redes, visto se balizar na regra de proporcionalidade prevista na cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 17/2013.

A instância prima demonstrou de forma clara que a própria escrituração da recorrente demonstra a coerência da fiscalização, que utilizou os CFOP's 1301 e 2301 para identificar as receitas declaradas que atinam à cessão de meios de redes, senão veja-se:

Por outro lado, os CFOP 1301 e 2301 (aquisição de serviço de comunicação para execução de serviços da mesma natureza - classificam-se neste código as aquisições de serviços de comunicação utilizados nas prestações de serviços da mesma natureza), guardam perfeita congruência com os preceitos do art. 3º do Decreto nº 34.010/13, que dispõe sobre concessão de regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 13, de 13 de março de 2013, e que obriga o sujeito passivo à obrigação de recolhimento do ICMS incidente sobre os meios de rede, no momento de sua aquisição.

Aduz a Impugnante que a Fiscalização considerou receitas que não se referem à cessão de meios de rede, contudo, não se pode perder de vista que os dados/valores foram extraídos do SPED/EFD do contribuinte, consignados com os CFOP 1301 e 2301.

A Reclamante também acosta aos autos listagem de dados de notas fiscais (DOC 4 - fls. 146 a 170 dos autos) que alega terem sido utilizadas pela Fiscalização quando da elaboração do Anexo 2 (Cessão de Meios de Rede Extraídos do SPED/EFD – fls. 5 e 6 dos autos) – entretanto, não obtém êxito em estabelecer, de alguma forma, uma correlação direta, porque os Agentes Tributários se alicerçaram nos valores (receitas) declarados sob os CFOP 1301 e 2301, e não nas notas fiscais propriamente ditas.

(...)

Para o quadro vertente, oportuno lembrar que é na classificação fiscal que se emera o ICMS devido, haja vista ser matéria sensível, diretamente relacionada ao Decreto nº 34.010/13, no qual é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento incidentes sobre a cessão de meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.



Nesse Decreto há situações que permitem ao sujeito passivo da obrigação tributária recolher o ICMS incidente sobre a cessão dos meios de rede, quando da prestação dos serviços ao usuário final (art. 1º); assim como cenários que o obrigam ao recolhimento no momento da aquisição (art. 3º).

Assim, quando o contribuinte classifica serviços de telecomunicações com o CFOP incorreto que remete ao regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação, e não recolhe o ICMS a ela relativo, nos termos do art. 3º do Decreto em comento – a consequência é a falta de recolhimento de imposto.

Dessa forma, registro a concordância ao conteúdo do Acórdão nº 0169/2022 e aos termos da decisão singular, que apenas ajustou o crédito tributário quanto à aplicação da multa recidiva, que, de fato, deve ser considerada indevida.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, mantendo a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001013/2018-70, lavrado em 28 de junho de 2018, condenando a empresa TNL PCS S/A ao recolhimento do crédito tributário total de R\$ 139.347,50 (cento e trinta e nove mil, trezentos e quarenta e sete reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 92.898,33 (noventa e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e trinta e três centavos) de ICMS, nos termos do art. 106 do RICMS/PB e dispositivos citados na nota explicativa, a saber, o art. 3º c/c § 1º do Decreto nº 34.010/2013 (Convênio ICMS 17/2013); e R\$ 46.449,17 (quarenta e seis mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos) de multa, consoante art. 82, II, “e” da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o montante de R\$ 23.224,61 (vinte e três mil, duzentos e vinte e quatro reais e sessenta e um centavos), relativo à multa recidiva.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de maio de 2023.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator