



PROCESSO Nº 0150862020-2

ACÓRDÃO Nº 560/2023

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.

Advogada: Sr.ª FERNANDA QUEIROZ DE CARVALHO, inscrita na OAB/PB sob o nº 22.219

2ª Recorrente: BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.

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

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

Autuante: FLÁVIO MARTINS DA SILVA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - VÍCIO FORMAL - NULIDADE - RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - NULIDADES - PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS - INFRAÇÃO CONFIGURADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- A imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos relativos à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, ex vi do artigo 17, III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de realização de novo feito fiscal, observado o prazo decadencial do artigo 173, II, do CTN.

- O procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício referente à acusação de falta de recolhimento do ICMS (infração 0285) foi realizado em estrita observância aos ditames da legislação de regência, não havendo incorreções e/ou inconsistências que justifiquem a decretação de nulidade pretendida pela defesa.



- O benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS previsto no artigo 33, XIII, do RICMS/PB deve ser interpretado de forma literal, não sendo aplicável às prestações de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM).
- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade imposta é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

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. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da autotutela, altero, de ofício, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000064/2020-08, lavrado em 24 de janeiro de 2020 em desfavor da empresa BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 16.114.015,66 (dezesesseis milhões, cento e catorze mil, quinze reais e sessenta e seis centavos), sendo R\$ 10.742.677,02 (dez milhões, setecentos e quarenta e dois mil, seiscentos e setenta e sete reais e dois centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 2º, III; 3º, VII; 13, VI; 14, III e 106, III, “c”, todos do RICMS/PB e R\$ 5.371.338,64 (cinco milhões, trezentos e setenta e um mil, trezentos e trinta e oito reais e sessenta e quatro centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 69.534,08 (sessenta e nove mil, quinhentos e trinta e quatro reais e oito centavos), sendo R\$ 34.767,04 (trinta e quatro mil, setecentos e sessenta e sete reais e quatro centavos) de ICMS e mesmo montante de multa por infração.

Destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal relativamente à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios em razão do vício formal indicado.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 14 de novembro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE, HEITOR COLLETT E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 0150862020-2

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.

Advogada: Sr.ª FERNANDA QUEIROZ DE CARVALHO, inscrita na OAB/PB sob o nº 22.219

2ª Recorrente: BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.

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

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

Autuante: FLÁVIO MARTINS DA SILVA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - VÍCIO FORMAL - NULIDADE - RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - NULIDADES - PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS - INFRAÇÃO CONFIGURADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- A imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos relativos à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, ex vi do artigo 17, III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de realização de novo feito fiscal, observado o prazo decadencial do artigo 173, II, do CTN.

- O procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício referente à acusação de falta de recolhimento do ICMS (infração 0285) foi realizado em estrita observância aos ditames da legislação de regência, não havendo incorreções e/ou inconsistências que justifiquem a decretação de nulidade pretendida pela defesa.

- O benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS previsto no artigo 33, XIII, do RICMS/PB deve ser interpretado



de forma literal, não sendo aplicável às prestações de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM).

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade imposta é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

## RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000064/2020-08, lavrado em 24 de janeiro de 2020, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00003777/2019-31 denuncia a empresa BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA., inscrição estadual nº 16.175.081-8, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

AUTUAÇÃO DECORRENTE DA FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, CONFORME RELAÇÃO CONSTANTE DO QUADRO DEMONSTRATIVO EM ANEXO, QUE FICA SENDO PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUINTE ESCRITUROU O LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS ATRAVÉS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD), CONFORME SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED).

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

Nota Explicativa:

O ICMS EXIGIDO É DECORRENTE DO RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2016 A SETEMBRO DE 2019, EM RAZÃO DA REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, FATURADAS POR MEIO DE NOTAS FISCAIS DE COMUNICAÇÃO (NFSC), MODELOS 21, VISTO QUE O BENEFÍCIO DA REDUÇÃO PRESCRITO PELO ART. 33, INCISO XIII, DO REGULAMENTO DO ICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97, APLICA-SE APENAS AOS SERVIÇOS NA MODALIDADE DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET, REALIZADA POR PROVEDOR DE ACESSO (CONVÊNIO ICMS 78/01, RECEPCIONADO PELO DECRETO Nº 27.993/07).



AO ASSIM AGIR, A EMPRESA VIOLOU O DISPOSTO NO ART. 2º, INCISO III, C/C OS ARTS. 3º, VII, 13, INCISO VI, 14, INCISO III, E 106, INCISO III, ALÍNEA C, TODOS DO RICMS/PB, UMA VEZ QUE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NA CITADA MODALIDADE, MAS SIM EM TÍPICAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.

A APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO FOI REALIZADA MEDIANTE ANÁLISE DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS DO CONVÊNIO ICMS Nº 115/03, QUE SERVIRAM DE BASE PARA ELABORAÇÃO DO LEVANTAMENTO FISCAL, NO QUAL FORAM CONSIDERADAS AS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, APLICANDO-SE A ALÍQUOTA DE 28%, COMO DISPOSTO NO ART. 13, INCISO VI, DO RICMS/PB E ART. 11, INCISO V, DA LEI Nº 6.379/96, DEDUZINDO-SE DO VALOR DO ICMS DEVIDO O VALOR DO ICMS RECOLHIDO, CONFORME EVIDENCIADO NOS DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

SÃO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO OS DEMONSTRATIVOS Nº 01, Nº 02 (DEMONSTRATIVO Nº 02 ESTÁ NA MÍDIA CD-R) E ARQUIVO ELETRÔNICO (ARQUIVO ITEM) DO CITADO CONVÊNIO (NA MÍDIA CD-R).

Em decorrência destes eventos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646 e 106, todos do RICMS/PB, bem como os dispositivos indicados na nota explicativa acima reproduzida, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 16.183.549,74 (dezesesseis milhões, cento e oitenta e três mil, quinhentos e quarenta e nove reais e setenta e quatro centavos), sendo R\$ 10.777.444,06 (dez milhões, setecentos e setenta e sete mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e seis centavos) de ICMS e R\$ 5.406.105,68 (cinco milhões, quatrocentos e seis mil, cento e cinco reais e sessenta e oito centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 3, 4 e 9 a 14.

Depois de cientificada da autuação em 11 de fevereiro de 2020, a denunciada, por intermédio de seu advogado, protocolou, em 11 de março de 2020, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em tela, por meio da qual alega que:

- a) A notificada tem, como atividades principais, a prestação de serviços de comunicação como provedor de acesso à internet e a prestação de serviços de telecomunicação;
- b) As atividades exercidas pela empresa representavam serviços de valor adicionado – SVA, regulamentados no artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, não se enquadrando como serviços de comunicação e, portanto, fora do campo de incidência do ICMS;
- c) Em algumas situações, as empresas de provimento de acesso à internet são obrigadas a criar estruturas de pequeno porte para passar um cabo de fibra ótica ou levar a onda de rádio até o cliente. Tais



- procedimentos não as enquadram como prestadoras de serviços de comunicação;
- d) Após migrar do regime de tributação do Simples Nacional para o regime do Lucro Real em 2015, a autuada, por uma faculdade exclusiva, passou a recolher ICMS sobre o serviço de comunicação multimídia, nos termos do Convênio ICMS nº 78/2001, regulamentado pelo Decreto nº 27.997/2007, com redução de base de cálculo;
  - e) No Auto de Infração nº 93300008.09.00003510/2012-18, restou estabelecido que a base de cálculo para os serviços de comunicação prestados pela empresa autuada seria de 5% (cinco por cento), em conformidade com o artigo 33, XIII, do RICMS/PB;
  - f) A mudança de entendimento do Fisco Estadual não poderia retroagir para exigir o crédito tributário lançado na inicial;
  - g) Na própria nota explicativa do auto de infração, a autoridade fiscal alega que agora houve redução indevida da base de cálculo sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação sujeitos ao ICMS;
  - h) O Convênio ICMS nº 78/2001 é claro quanto à sua aplicabilidade para a prestação de serviços de comunicação;
  - i) Diante da afirmação contida na nota explicativa, não está claro qual seria o serviço de comunicação prestado pela empresa que não se enquadraria no benefício fiscal previsto no artigo 33, XIII, do RICMS/PB;
  - j) O Convênio ICMS nº 78/2001 teve sua vigência até 24/4/2019, estando em vigor durante todo o período fiscalizado<sup>1</sup>;
  - k) O auto de infração é nulo de pleno direito, uma vez que lavrado sem observância à legislação pertinente e ao entendimento anterior da fiscalização;
  - l) A autuada presta a seus clientes um serviço de comunicação multimídia (SCM), serviço esse típico de telecomunicação de provimento de conexão à internet banda larga, de acordo com o artigo 3º da Resolução ANATEL nº 614/2013;
  - m) O serviço de conexão à internet banda larga promovido pela impugnante, por meio da tecnologia SCM, equivale ao serviço de provedor de acesso à internet;
  - n) Caso a autoridade julgadora entenda por não acatar as teses suscitadas pela defesa, faz-se necessário distinguir a prestação de serviço de provimento de acesso à internet entre SCM e SVA, de forma que só incida o ICMS sobre o SCM prestado pela autuada;

---

<sup>1</sup> Em verdade, o período autuado também alcançou fatos geradores ocorridos após a revogação do Convênio ICMS nº 78/2001.



- o) Quando um cliente contrata um “plano de internet banda larga”, está contratando dois serviços de naturezas distintas: (i) os serviços de provimento de acesso à internet (espécie de serviço de valor adicionado) e (ii) os serviços de comunicação multimídia (SCM), espécie de serviço de telecomunicação. Considerando a natureza distinta entre os dois serviços, a empresa destaca e diferencia a prestação de ambos os serviços (SCM e SVA);
- p) Os serviços de provimento de acesso à internet não constituem serviços de telecomunicação, conforme dispõem a Lei nº 9.474/1997, a Lei nº 9.295/1996, a Norma nº 004/1995 do Ministério das Comunicações e a Resolução ANATEL nº 73/1998;
- q) A questão já foi sumulada pelo STJ (Súmula nº 334);
- r) As notas fiscais nº 198132, 53, 87 e 130176 foram tempestivamente escrituradas nos livros fiscais da autuada;
- s) A nota fiscal nº 128, de emissão da própria impugnante, se refere a uma devolução de mercadorias adquiridas para aplicação na prestação de serviço (consumo). As notas fiscais nº 130 e 138, também emitidas pela autuada, além de representarem operações de devolução, foram lançadas na contabilidade da empresa, conforme atesta a cópia da Escrituração Contábil Digital em anexo;
- t) As notas fiscais nº 6757 e 1666 acobertaram operações de aquisição de mercadorias para aplicação na prestação de serviço (consumo), com ICMS recolhido na entrada (DIFAL), não cabendo a cobrança por omissão de escrituração;
- u) Houve omissão da fiscalização quando da lavratura do auto de infração, uma vez que deixou de destacar o texto principal do Convênio ICMS nº 78/2001, na parte que faz referência às prestações onerosas de serviços de comunicação, tornando inexata a descrição da infração;
- v) Outro vício procedimental está relacionado à inobservância da norma legal que trata sobre a não cumulatividade do ICMS, haja vista não terem sido concedidos os créditos destacados nas notas fiscais de aquisições efetuadas pelo sujeito passivo, violando os artigos 54 e 72 do RICMS/PB. Tais fatos conduzem à nulidade do auto de infração.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE**





**MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção legal preconizada pelo artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, provas acostadas aos autos fizeram sucumbir parte da exação.

- Identificação da falta de recolhimento do ICMS, sem argumentos válidos contrários, incorre em sua exação, acrescida da penalidade legal disposta na Lei nº 6.379/96.

**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.

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 24 de março de 2021, o sujeito passivo interpôs, no dia 22 de abril de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação<sup>2</sup> e acrescenta que:

- a) A decisão singular se mostra equivocada e não retrata a realidade dos fatos;
- b) A recorrente, em 2013, fez um requerimento para a concessão de um regime especial de tributação, nos termos do artigo 33, XIII, do RICMS/PB e recebeu, como resposta, que já existia a previsão legal para a redução da base de cálculo no próprio RICMS/PB e que o pleito da requerente já se encontrava contemplado na legislação;
- c) Com o fim da vigência do Convênio ICMS nº 78/2001, o Fisco entendeu que o contribuinte não teria direito ao enquadramento no RICMS/PB, devendo ser tributado com base na alíquota máxima prevista para os serviços de comunicação;
- d) A fiscalização, sob o argumento da revogação da norma que concedeu a redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à internet, autuou a recorrente para exigir a diferença do imposto sobre fatos geradores ocorridos enquanto o referido benefício fiscal ainda estava em vigor, em afronta ao que prescreve o artigo 144 do Código Tributário Nacional;
- e) A recorrente tem o direito de usufruir da redução da base de cálculo do ICMS na prestação do serviço de acesso à internet enquanto vigente o dispositivo concessor do benefício;
- f) Em se tratando de novo critério jurídico, é vedada sua aplicação retroativa, a teor do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário

<sup>2</sup> À exceção dos argumentos relativos à primeira acusação (0009 – Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios).



Nacional, sob pena de violação aos princípios da não surpresa e da segurança jurídica;

- g) Ao empregar o entendimento de realizar a tributação sobre serviços de valor adicionado (SVA), o Fisco desconsidera a verdadeira natureza jurídica dos serviços de provimento de acesso à internet;
- h) Só existe a incidência do ICMS sobre parcela dos serviços de SCM.

Ao final, a recorrente requer:

- a) Seja reformada a decisão singular, declarando-se a improcedência do Auto de Infração nº 93300008.09.00000064/2020-08;
- b) Caso não seja acatado o pedido anterior, que as multas sejam pautadas nos limites da razoabilidade e proporcionalidade;
- c) A realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do Processo nº 0150862020-2.

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

Considerando o pedido de sustentação oral consignado às fls. 201, o processo foi encaminhado à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Eis o relatório.

## VOTO

Em análise nesta corte, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000064/2020-08, lavrado contra a empresa BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA., já devidamente qualificada nos autos.

### 0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos.

Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias



tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem recolhimento do imposto devido.

Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB<sup>3</sup>:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Nova redação dada ao § 8º do art. 3º pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.912/17 – DOE de 13.06.17.

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamento Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento eletrônico, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa;
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

<sup>3</sup> Redações vigentes à época dos fatos geradores.



V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso. (g. n.)

A constatação desta omissão levou a fiscalização a indicar, no campo “Enquadramento Legal” do auto de infração, que a conduta infracional do contribuinte teria afrontado o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias; (g. n.)

Para o caso em questão, foi proposta a aplicação da penalidade contida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96:

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):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

O julgador *a quo*, acolhendo, em parte, os argumentos da defesa, afastou os créditos tributários referentes às notas fiscais nº 198132, 53, 87, 130176, 128, 130 e 138, mantendo a exigência fiscal para os documentos de nº 6757 e 1666.

Em que pesem os fundamentos apresentados na decisão recorrida, peço vênia para apresentar solução diversa para o caso.



De início, não podemos olvidar que a fiscalização utilizou, para fins de cálculo do imposto devido, a alíquota de 28% (vinte e oito por cento), indicando que a omissão decorrente da falta de lançamento dos documentos fiscais teria advindo de prestações de serviços de comunicação não oferecidas à tributação.

E não poderia ser diferente, porquanto não há qualquer indicação nos autos de que o sujeito passivo, nos exercícios de 2015 a 2019, tenha realizado operações de vendas de mercadorias.

No relatório de informações econômico-fiscais do contribuinte extraído do Sistema ATF da SEFAZ/PB, constata-se, para o aludido período, os seguintes dados:

Relatório de Informações Econômico-Fiscais (Saídas)		
Período informado: 01/2015 a 12/2019		
CFOP	Descrição CFOP	Valor Contábil (R\$)
5202	DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO, OU QUALQUER DEV. DE MERC. EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIF. NO CÓDIGO 5.503.	89.499,23
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	462.916,56
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	226.665,66
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	1.680.686,88
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	5.406,78
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	27.791.818,77
5411	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERCADORIA SU-JEITA AO	2.270,40
5413	DEVOLUCAO DE MERCADORIA DESTINADA AO USO OU CONSUMO, EM OPERACAO COM MERCADORIA	464,60
5556	DEVOLUCAO DE COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	2.945,00
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	241.330,50
5909	RETORNO DE BEM RECEBIDO POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	146,33
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	4.398,66
6201	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA INDUSTRIALIZACAO	4.400,00
6202	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO, OU QUALQUER DEV. DE MERC. EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIF. NO CÓDIGO 6.503.	105.158,99
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	952.059,26
6302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	31.354,24
6303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	1.031.412,26
6304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	1.070,68
6307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	23.000.938,57
6411	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERCADORIA SU-JEITA AO	35.102,66
6551	VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	30.918,24
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	348.901,20
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	23.585,92
6556	DEVOLUCAO DE COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	25.272,10
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	103.132,52
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	5.514,42
6913	RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA DEMONST	10.000,00
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONserto OU REPARO	355.579,10
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	510.482,36

Destarte, não bastasse a alíquota aplicada pela fiscalização, as informações econômico-fiscais acima reproduzidas ratificam que o contribuinte não exerceu (ao menos não restou comprovado), no período dos fatos geradores, atividades de vendas de mercadorias, o que afasta a possibilidade de que tenha transgredido os artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB, mas sim as disposições relativas à emissão de **Notas Fiscais de Serviços de Comunicação**.

A indicação imprecisa dos artigos infringidos impõe o reconhecimento da nulidade dos lançamentos relativos à acusação em exame, nos termos do que prescreve o artigo 17, III, da Lei nº 10.094/13:



Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei<sup>4</sup>, 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.)

Destaco que o vício que inquinou os lançamentos é inequivocamente de natureza formal, porquanto não decorreu de erro no critério jurídico por parte da fiscalização, uma vez que o que se pretendeu autuar está devidamente explicitado nos autos (a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto), fato este comprovado com a indicação da alíquota de 28% (vinte e oito por cento).

Ressalte-se que, apesar do defeito de forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório em exame. A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, em observância ao que estabelecem os artigos 18 da Lei nº 10.094/13 e 173, II, do Código Tributário Nacional:

Lei nº 10.094/13:

Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Sendo assim, em observância aos princípios da legalidade e da autotutela administrativa, reformo, de ofício, a decisão recorrida, declarando nulos, por vício formal,

<sup>4</sup> **Art. 16.** Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.



os lançamentos efetuados a título de FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.

Sobre a matéria, o Conselho de Recursos Fiscais já se manifestou neste mesmo sentido em diversas oportunidades. A título exemplificativo, reproduzo a ementa do Acórdão nº 186/2020, da lavra da Conselheira Dayse Annyedja Gonçalves Chaves.

Acórdão nº 186/2020:

Processo nº 0900942017-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS  
– GEJUP

RECORRIDA: AZEVEDO CRUZ TRANSPORTES LTDA

PREPARADORA: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA  
3ª REGIÃO

AUTUANTE: WILTON CAMELO DE SOUZA

RELATORA: CONSª. DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO PARCIALMENTE PROVIDO

- Em sendo o contribuinte empresa transportadora, a presunção relativa do art. 646 do RICMS/PB, refere-se à realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, devendo constar como dispositivos infringidos os enunciados normativos próprios que cuidam do Conhecimento de Transporte Eletrônico.

- Operações interestaduais com mercadorias destinadas ao uso, consumo e imobilizado dão origem à obrigação de recolhimento do ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, *in casu*, a atuada afirma que os bens são destinados ao uso consumo da empresa, nada alegando quanto à ausência do recolhimento do ICMS DIFAL. (g. n.)

#### 0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS

Do exame do caderno processual, verifica-se que o auditor fiscal responsável pela autuação apresentou, como justificativa para a autuação, a existência de diferenças verificadas quando do confronto entre os valores devidos pela empresa a título de ICMS incidente sobre serviços de comunicação e aqueles efetivamente recolhidos pela recorrente, conforme demonstrado na mídia digital juntada às fls. 11.

Segundo assinalado na nota explicativa, a irregularidade identificada pela auditoria foi enquadrada como violação aos artigos 2º, III; 3º, VII; 13, VI; 14, III e 106, III, “c”, do RICMS/PB:

Art. 2º O imposto incide sobre:

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB



(...)

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 medida punitiva para a irregularidade evidenciada no período de janeiro de 2016 a setembro de 2019, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

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;

Ainda de acordo com a nota explicativa, a recorrente teria recolhido o ICMS a menor, em razão de haver reduzido indevidamente a base de cálculo sobre prestações onerosas de serviços de comunicação sujeitas à incidência do imposto, dado que a empresa, quando da emissão das notas fiscais de comunicação (NFSC), modelo 21,





aplicou o benefício previsto no artigo 33, XIII, do RICMS/PB, o qual alcança, tão somente, os serviços na modalidade de provimento de acesso à internet, realizados por provedor de acesso (Convênio ICMS nº 78/2001).

O mencionado benefício fiscal foi autorizado pelo Convênio ICMS nº 78/2001 e internalizado na legislação tributária do Estado da Paraíba por meio do Decreto nº 27.993/2007, que acrescentou o inciso XIII ao artigo 33 do RICMS/PB. Vejamos a redação dos referidos normativos:

Convênio ICMS nº 78/2001<sup>5</sup>:

**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à Internet, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

**Redação original, efeitos até 03.01.05.**

**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à Internet, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

**Cláusula segunda** A redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Parágrafo único O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

**Cláusula terceira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as prestações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste Convênio.

Parágrafo único A não exigência de que trata esta cláusula:

- I - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;
- II - observará as condições estabelecidas na legislação de cada unidade federada.

**Cláusula quarta** Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de dezembro de 2002.

RICMS/PB:

Art. 33. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações seguintes, de forma que a carga tributária resulte nos percentuais abaixo indicados:

(...)

<sup>5</sup> Revogado a partir de 24 de abril de 2019 pelo Convênio ICMS nº 21/2019.



XIII – até 31 de março de 2007, 5% (cinco por cento) do valor da prestação, nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à Internet, realizadas por provedor de acesso (Convênio ICMS 78/01)<sup>6</sup>;

Antes de avançarmos no mérito, faz-se necessário discorrermos acerca das nulidades arguidas pela recorrente.

### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM RAZÃO DA DESCRIÇÃO INEXATA DA INFRAÇÃO

O sujeito passivo aduz que a fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, teria omitido o texto principal do Convênio ICMS nº 78/2001, na parte que faz referência às prestações onerosas de serviços de comunicação e, por este motivo, defende que o lançamento está eivado de nulidade.

Vejamos a manifestação da recorrente sobre o tema:

*“A primeira nulidade, consiste na inexatidão da descrição da suposta infração, como já dito anteriormente, a autoridade fiscal, quando da descrição dos fatos que ensejaram a presente autuação, omitiu o texto principal do Convênio ICMS nº 78/2001, onde diz que este convênio é voltado para prestações onerosas de serviços de comunicação. Nas palavras da autoridade fiscal, só haveria “o benefício da redução prescrito pelo art. 33, inciso XIII, do Regulamento do ICMS/PB, aprovado pelo decreto nº 18.930/97, aplicando-se apenas aos serviços na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso.”*

Da leitura do trecho do recurso voluntário acima reproduzido, é possível inferir que a fiscalização não incorreu em equívoco quanto à descrição da infração.

O teor da nota explicativa a ela associada delimita a matéria tributável com precisão, apontando os dispositivos infringidos e deixando claro o fato que motivou a lavratura do auto de infração, na medida em que destaca, expressamente, que a redução de que trata o artigo 33, XIII, do RICMS/PB se aplica “*apenas aos serviços na modalidade de provimento de acesso à internet, realizados por provedor de acesso (Convênio ICMS 78/01, recepcionado pelo Decreto nº 27.993/07.*”

Diferentemente do que alega a recorrente, o auditor fiscal que subscreve a peça acusatória não “omitiu” que o Convênio ICMS nº 78/01 faz referência às prestações onerosas de serviços de comunicação.

Ao utilizar o advérbio “apenas”, a autoridade fiscal deixou claro que o dispositivo concessor do benefício fiscal não alcança todas as prestações onerosas de

<sup>6</sup> Revogado em 19 de junho de 2019 pela alínea “a” do inciso III do artigo 1º do Decreto nº 39.153/19.



serviço de comunicação, mas, tão somente, as modalidades de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso.

A fiscalização – ao contrário do que alega a defesa – circunscreveu a matéria tributável de forma clara, precisa e diligente, não deixando quaisquer dúvidas quanto ao fato que deu ensejo à autuação.

Restando demonstrada a inocorrência de prejuízo suportado pela recorrente, deve-se aplicar o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo). Nesse sentido:

STJ - RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS RHC 57729 MA 2015/0064757-5 (STJ)

Data de publicação: 24/06/2015

Ementa: PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. HOMICÍDIO QUALIFICADO. NULIDADE. DEFENSOR DATIVO NOMEADO. SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO DEFENSOR DATIVO INTIMAÇÃO DO ACUSADO. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRINCÍPIO DO *PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF*. FLAGRANTE ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Segundo a legislação em vigor, é imprescindível, quando se trata de nulidade de ato processual, a demonstração do prejuízo sofrido, em consonância com o princípio *pas de nullité sans grief*, consagrado no art. 563 do Código de Processo Penal, *verbis*: "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa". 2. Inexiste manifesta ilegalidade, *in casu*, pois não há falar em nulidade em razão da ausência de intimação do acusado, diante da substituição de um defensor dativo por outro patrono também nomeado pelo juízo. 3. Não há motivo para considerar indefeso réu, o qual foi assistido durante a instrução criminal por Defensor Dativo que atuou em todos os atos processuais, tendo em vista que houve apresentação de defesa prévia, comparecimento nas audiências e oferecimento de alegações finais, tendo havido, inclusive, pleito pela absolvição. 4. Recurso não provido.

No caso em apreciação, pelas razões expendidas, não há que se falar em falta de identificação da matéria tributável, descumprimento de requisitos obrigatórios, carência de indicação dos dispositivos legais, ausência de clareza ou afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Neste norte, não vislumbramos qualquer omissão ou inconsistência na descrição da infração que possa justificar a decretação de nulidade pretendida pela recorrente.

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE ANTE À INOBSERVÂNCIA DA NORMAL LEGAL QUE TRATA SOBRE A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS



Ainda no campo na nulidade, a recorrente contesta o procedimento fiscal de apuração da diferença tributável, em razão de não haverem sido concedidos os créditos destacados nas notas fiscais de aquisições efetuadas pelo sujeito passivo.

Noutras palavras, o sujeito passivo defende que, para legitimar a autuação, haveria necessidade de a fiscalização elaborar a conta gráfica do ICMS, apropriando os créditos fiscais por entradas que não foram utilizados pela empresa por força da vedação contida no parágrafo único da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 78/2001:

Cláusula segunda A redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Parágrafo único O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Relevante reprimarmos que o que se está a exigir do contribuinte, por meio do lançamento de ofício, é a parcela do imposto decorrente da redução indevida da base de cálculo do ICMS sobre prestações onerosas de serviços de comunicação sujeitas à incidência do imposto.

Em casos desta natureza, a cobrança é direta, ou seja, a exigência não está condicionada à reconstituição (ou elaboração) da conta corrente do ICMS do contribuinte.

Ainda que não se trate de objeto idêntico àquele que deu azo à lavratura do auto de infração em discussão, merece destaque o recentíssimo julgamento do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Agravo em Recurso Especial Nº 1.821.549 - SP (2021/0010895-0) no que dispõe acerca da impossibilidade material de o Fisco considerar eventuais saldos credores de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA  
AGRAVANTE: LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO  
BERGAMO LTDA  
ADVOGADOS: RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029  
LUIZ GUILHERME ROS - DF048774  
AGRAVADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
PROCURADOR: ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E  
OUTRO(S) - SP105421

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.



2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (g. n.)

No voto proferido pelo eminente ministro Gurgel de Faria, restou assentado que:

*“Isso porque, repita-se, a lei complementar é clara ao disciplinar que o crédito de ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, exercitável mediante preenchimento de algumas condições, e que a efetiva utilização dos créditos para fins de compensação decorre de liberalidade de seu titular (direito potestativo), fixando prazo decadencial para esse aproveitamento.*

(...)

*Contudo, caso o contribuinte não utilize determinado crédito escriturado em certo de período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que não submetido oportunamente ao juízo de homologação do fisco.*

(...)

*Por outro lado, no lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é atribuição do agente fiscal "calcular o montante devido" relacionado com "a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" e não com as operações que ensejaram os créditos escriturados pelo contribuinte.*

*E são muitas hipóteses de lançamento de ofício de ICMS.*

*Entre elas cito, por exemplo, os lançamentos realizados nos postos de fronteira interestaduais e nas barreiras fiscais voltadas à fiscalização no trânsito de mercadorias. É lógico que condicionar a lavratura do auto de infração à prévia verificação da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal localizada na sede da contribuinte inviabilizará a fiscalização tributária.*

*De igual maneira, vislumbro a impossibilidade material de o fisco considerar eventual saldo credor de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.*

*Isso porque o rotineiro juízo de homologação está adstrito à validade das declarações e dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.*

*Se, cada vez que o fisco não homologar a apuração e o pagamento do imposto, for necessária a investigação de toda a documentação fiscal relacionada com os créditos do contribuinte, o objeto da fiscalização será aumentado em muitas*



*vezes, inviabilizando, na prática, o exercício do mister da administração tributária.”*

Com efeito, o lançamento foi realizado em estrita observância ao que prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo o auditor fiscal calculado “o montante devido” relacionado com “a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, não havendo que se falar em violação aos artigos 54 e 72 do RICMS/PB<sup>7</sup>.

### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

Em outro ponto de seu recurso voluntário, o sujeito passivo sustenta que a autuação não deve prevalecer, porquanto a auditoria teria inobservado entendimento anterior da própria fiscalização, o que configuraria violação aos princípios da não surpresa e da segurança jurídica.

A denunciada relata que, em 2013, fez um requerimento à Secretaria de Estado da Receita da Paraíba para que lhe fosse concedido um regime especial de tributação, nos termos do artigo 33, XIII, do RICMS/PB.

Em resposta ao pedido da empresa, a Gerência Executiva de Tributação emitiu parecer<sup>8</sup> opinando pelo indeferimento do pedido, destacando que o pleito da interessada se encontrava contemplado no RICMS/PB, não sendo necessário, para fruição do benefício requerido, a concessão de regime especial.

Na sequência, argumenta a recorrente que

*“Como se pode observar, foi o próprio Fisco Estadual que disse ser impossível a concessão de um regime especial de tributação, haja vista a recorrente já ter seu pleito contemplado na legislação estadual. (Art. 33, XIII, do RICMS).*

*Como se pode observar, a Recorrente teve o direito à tributação prevista no Art. 33, XIII, do RICMS, autorizada pelo Fisco Estadual. Infelizmente, com o fim da vigência do Convênio nº 78/01, o Fisco, violando o princípio da segurança jurídica entendeu que a contribuinte não teria direito ao enquadramento do RICMS, devendo esta ser tributada na alíquota máxima prevista para os serviços de comunicação.”*

<sup>7</sup> **Art. 54.** O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

(...)

**Art. 72.** Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

<sup>8</sup> Parecer nº 2013.01.00.00269.



Alguns esclarecimentos acerca das afirmações da autuada se fazem necessários:

1º) O requerimento formulado pela empresa foi no sentido de que lhe fosse conferido regime especial que a autorizasse a usufruir da redução da base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária resulte em 5% (cinco por cento);

2º) O parecer exarado pela Gerência Executiva de Tributação da Secretaria de Estado da Receita foi claro ao pontuar que não havia motivos para a concessão de regime especial para disciplinar benefício que já se encontrava previsto no RICMS/PB (art. 33, XIII);

3º) O indeferimento se deu, em verdade, por perda de objeto, conforme se observa na ementa do referido parecer:

*Regime Especial – ICMS. Serviço de Acesso à Internet. Redução da Base de Cálculo. Previsão Legal no RICMS/PB. Perda de objeto. Pelo indeferimento do pleito.*

4º) Diferentemente do que afirma a recorrente, o Fisco, por meio do Parecer nº 2013.01.00.00269, não autorizou a empresa a se valer da regra prevista no artigo 33, XIII, do RICMS/PB. O que se extrai do citado parecer é que o benefício pleiteado pode ser utilizado por qualquer contribuinte que satisfaça as condições estabelecidas no aludido dispositivo normativo.

5º) Partindo das premissas de que (i) não havia necessidade de emissão de regime especial pelo fato de (ii) o objeto do pedido já se encontrar disciplinado no RICMS/PB, o contribuinte cometeu um erro de lógica ao concluir que (iii) o Fisco Estadual lhe havia concedido autorização expressa para aplicar a redução da base de cálculo de que trata o artigo 33, XIII, do RICMS/PB indiscriminadamente, sem necessidade de atentar para as condições de fruição do benefício;

6º) Sendo assim, não houve a alegada mudança de critério jurídico que caracterize violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>.

De mais a mais, o Fisco, observado o prazo decadencial, tem o poder/dever de efetuar o lançamento de ofício, sempre que se deparar com situações que configurem afronta à legislação tributária.

Também não se sustenta a afirmação de que “o Fisco Estadual, sob o argumento da revogação da norma que concedeu redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à internet (Convênio ICMS 78/2001 e artigo 3º, inciso XIII, do Decreto Estadual nº 27.993/07), autuou a recorrente para exigir a diferença do imposto sobre fatos geradores praticados enquanto o respectivo benefício fiscal ainda estava em vigor.”

<sup>9</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato ocorrido posteriormente à sua introdução.



Não há nos autos qualquer indicativo de que a auditoria tenha utilizado tal argumento para dar suporte à denúncia.

O fato que deu ensejo à autuação não está, em absoluto, relacionado com a revogação dos normativos concessores do benefício fiscal em discussão, ou seja, a fiscalização não violou as disposições do artigo 144 do Código Tributário Nacional<sup>10</sup>, aplicando retroativamente os efeitos da revogação dos normativos acima indicados para alcançar fatos pretéritos.

Quando da análise do mérito, retornaremos ao tema e apresentaremos, pormenorizadamente, os fundamentos fáticos e jurídicos que levaram o agente fazendário a lavrar o auto de infração em discussão.

Destarte, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

## DO MÉRITO

Para que possamos avançar no exame da matéria, algumas informações iniciais são imprescindíveis:

- De acordo com o Cadastro de Contribuintes do ICMS/PB – CCICMS/PB, a autuada possui as seguintes atividades econômicas:

6110-8/03 SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA - SCM (ICMS)  
6110-8/03 SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA - SCM (Principal)  
3329-5/99 INSTALAÇÃO DE OUTROS EQUIPAMENTOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE (Secundário)  
4221-9/04 CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES (Secundário)  
4221-9/05 MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES (Secundário)  
6120-5/99 SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES SEM FIO NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE (Secundário)  
6190-6/01 PROVEDORES DE ACESSO ÀS REDES DE COMUNICAÇÕES (Secundário)  
6190-6/02 PROVEDORES DE VOZ SOBRE PROTOCOLO INTERNET VOIP (Secundário)  
6190-6/99 OUTRAS ATIVIDADES DE TELECOMUNICAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE (Secundário)  
6209-1/00 SUPORTE TÉCNICO, MANUTENÇÃO E OUTROS SERVIÇOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (Secundário)  
7739-0/99 ALUGUEL DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE, SEM OPERADOR (Secundário)

<sup>10</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.





9511-8/00 REPARAÇÃO E MANUTENÇÃO DE COMPUTADORES E DE EQUIPAMENTOS PERIFÉRICOS (Secundário)

9512-6/00 REPARAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO (Secundário)

8020-0/01 ATIVIDADES DE MONITORAMENTO DE SISTEMAS DE SEGURANÇA ELETRÔNICO (Secundário)

- A BR27 Serviços de Tecnologia Ltda possui Termo de Autorização para Exploração de Serviço de Comunicação Multimídia celebrado com a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) – TERMO PVST/SPV Nº 206/2011 – ANATEL (Ato nº 2.069, de 8 de abril de 2011).

Vejamos o teor do artigo 1º do Ato nº 2.069, de 8 de abril de 2011:

Art. 1º Expedir autorização à BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA., CNPE/MF nº 12.640.188/0001-11, para explorar o Serviço de Comunicação Multimídia, por prazo indeterminado, sem caráter de exclusividade, em âmbito nacional e internacional e tendo como área de prestação de serviço todo o território nacional.

Estando devidamente autorizada para prestar Serviço de Comunicação Multimídia – SCM, a autuada, dentre outras normas, tem sua atividade regida pela Resolução ANATEL nº 614, de 28 de maio de 2013.

Dito isto, visando a uma melhor compreensão acerca dos serviços de comunicação multimídia (SCM), reputo conveniente – considerando a pertinência temática – reproduzir o seguinte trecho da manifestação da auditora fiscal Maria José Lourenço da Silva, emitida em resposta à diligência fiscal requerida nos autos do Processo Administrativo Tributário nº 1729342019-6, que trata de matéria idêntica à da autuação ora em exame.

*“Importante assinalar que o novo Regulamento do SCM só foi editado após a Anatel debruçar-se sobre a Análise nº 304/2013-GCMB, de 17/05/13, elaborada pelo Conselheiro Relator Sr. Marcelo Bechara de Souza Hobaika, ao que tomou conhecimento das mudanças provocadas pelo avanço das tecnologias utilizadas pelas operadoras de telecomunicações.*

*Dada a pertinência, destaca-se que com o avanço tecnológico a internet passou a ser prestada por outras modalidades de serviços de telecomunicações, possibilitando velocidades maiores. Assim, chegamos a “internet banda larga”, cujo acesso se dá em alta velocidade suportado por diferentes tecnologias, com a utilização da tecnologia ADSL (tráfego de dados sem ocupar a linha telefônica fixa), as redes 4G para dispositivos móveis, ou através de redes de cabo (redes de cabo coaxial, redes de cabo fibra óptica, como também redes híbridas de cabo coaxial e de fibra óptica), e ainda por satélites, além dos sistemas de radiofrequência por micro-ondas. Estes*



serviços são providos mediante licença para exploração do SCM concedida pela ANATEL.

Nesse diapasão, o novo Regulamento do SCM veio ratificar o que já era uma prática de mercado e estabelecer que dentre as atividades contidas no arcabouço da prestação do SCM está também o provimento de conexão direta à internet, no caso, sem a necessidade do Provedor do Serviço de Conexão à Internet (PSCI). Pelo que adequou à nova realidade do mercado, onde o conceito do SCM é redefinido com a inclusão da atividade de provimento de acesso dentro da própria prestação do SCM, in verbis:

**Art. 3º** O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.

[...]

**Art. 4º** Para os fins deste Regulamento, aplicam-se as seguintes definições:

[...]

V - Conexão à Internet: habilitação de um terminal para envio e recebimento de pacotes de dados pela Internet, mediante a atribuição ou autenticação de um endereço IP;

[...]

Nesse contexto, [...], na qualidade de prestadora de SCM, comercializa aos seus clientes o serviço de conexão à internet mediante a disponibilização de todos os equipamentos necessários, por meio de sua estrutura física, cuja prestação caracteriza-se como sendo de viabilização do acesso direto do usuário à rede mundial de internet banda larga. Com isso, o cliente passa a usufruir de inúmeros serviços da rede mundial de computadores, serviço esse típico de telecomunicação, o que foi incorporado e ratificado nos normativos regulatórios.

[...]

Destarte, com base nos ditames normativos transcritos acima, consoante disposto no art. 3º do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia – SCM, Anexo à Resolução nº 614/2013, da ANATEL, onde o conceito do SCM, repita-se, é redefinido com a inclusão da atividade de provimento de acesso dentro da própria prestação do SCM, esta Fiscalização entende perfeitamente enquadráveis os serviços “Internet IP Direto...MBPS”, “Internet Banda Larga...MBPS” e “Internet FTTX...” como serviços típicos de telecomunicações, firme na interpretação de que o **SERVIÇO DE CONEXÃO A INTERNET** deixou de ser Serviço de Valor Adicionado (SVA) para agregar a modalidade do **SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA – SCM**, ou seja, **INTERNET BANDA LARGA**, razão pela qual tais serviços não podem ser inseridos no contexto do normativo concessor do benefício (art. 33, XIII, do RICMS/PB), nem afastados da acusação. (g. n.)”

Portanto, considerando as particularidades dos serviços prestados pelas empresas de comunicação multimídia – SCM – como é o caso da recorrente -, resta evidente que tais serviços têm natureza de serviços de telecomunicação, não se



enquadrando na modalidade de serviço de valor adicionado dissociado do serviço de comunicação por elas prestado.

Matéria idêntica, inclusive, já foi enfrentada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo seus membros, à maioria, decidido pela inaplicabilidade do artigo 33, XIII, do RICMS/PB, conforme registrado na ementa do Acórdão nº 376/2023, da lavra da ilustre conselheira Larissa Meneses de Almeida. Senão vejamos:

Acórdão nº 376/2023:

PROCESSO Nº 1729342019-6

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: SITECNET INFORMÁTICA LTDA.

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: MARIA JOSÉ LOURENÇO DA SILVA E PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA.

Relatora: CONS.<sup>a</sup> LARISSA MENESES DE ALMEIDA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET. ATIVIDADE ESSENCIAL À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. CONSTATADA DECADÊNCIA EX OFFICIO DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - REFORMA DA DECISÃO SINGULAR - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*Cabe a exigência do ICMS sobre as receitas decorrentes dos serviços de conexão com a rede mundial de computadores, por se tratarem de atividades essenciais à prestação do serviço de telecomunicação, sendo parte integrante e indissociável do serviço (SCM).*

*Reconhecida de ofício a decadência do lançamento relativo ao mês de outubro de 2014, por força do disposto no artigo 22 §1º da Lei do PAT com fulcro no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (g. n.)*

Também merece destaque o seguinte fragmento do voto da conselheira relatora do voto vencedor:

*“Como se observa, o benefício contempla as prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à Internet, realizadas por provedor de acesso.*

*No caso dos autos, o serviço prestado pela autuada contempla todas as atividades necessárias ao estabelecimento da conexão entre os usuários, incluindo o acesso à rede mundial de computadores. Logo, o fornecedor não age como simples provedor de acesso, mas como prestador do serviço de comunicação como um todo, agindo na modalidade (SCM), não cabendo,*



portanto, a aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 33, XIII, do RICMS/PB.

*Reproduzimos, abaixo, a definição do serviço de comunicação multimídia, dada pelo art. 3º da Resolução nº 614/2013 da ANATEL:*

*Art. 3º O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.*

Portanto, não se questiona a validade do Convênio ICMS 78/01, à época dos fatos geradores, no entanto, sua aplicação se restringe aos casos em que o fornecedor age como simples provedor de acesso, materializando a comunicação com uma rede de terceiros.” (g. n.)

Outros tribunais administrativos estaduais também se debruçaram sobre o tema e chegaram à mesma conclusão. A título exemplificativo, apresento a ementa do Acórdão nº 22.978/21/2ª do Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 132 do CTN, tendo em vista que ela incorporou a empresa que efetivamente praticou os fatos geradores ora autuados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO – INTERNET BANDA LARGA – SUBFATURAMENTO. Constatada a emissão de documentos fiscais para acobertar a prestação de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) de Internet Banda Larga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes a título de “telefonia VOIP” e “IP FIXO”. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item 8 e art. 25, ambos da Lei nº 6.763/75, além do art. 1º, inciso IX, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – TV A CABO/INTERNET – RECOLHIMENTO A MENOR. Constatada a emissão de documentos fiscais para acobertar a prestação de SCM de Internet Banda Larga, consignando base de cálculo inferior à prevista na legislação, em razão de não tributar a parcela da prestação indevidamente descrita como Serviço de Valor Adicionado (SVA) de Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI). Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item 8, da Lei nº 6.763/75 e art. 1º,



inciso IX, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a multa isolada deve ser excluída por não ser aplicável à infração constatada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime. (g. n.)

O assunto também foi objeto de consulta fiscal no Estado de Minas Gerais (Consulta de Contribuinte SEFAZ Nº 254 DE 06/11/2008).

Vejamos como se pronunciou aquela Secretaria de Estado da Fazenda sobre o tema:

**ICMS – COMUNICAÇÃO – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – SERVIÇO DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET** – A redução de base de cálculo estabelecida no item 32, Parte 1, Anexo IV do RICMS/2002, não se aplica ao prestador de serviço de comunicação multimídia – SCM definido no art. 3º do Regulamento anexo à Resolução nº 272/2001 da Agência Nacional de Telecomunicação – Anatel.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente aplica a redução de base de cálculo autorizada pelo Convênio ICMS 78/2001, regulamentada no item 32, Parte 1, Anexo IV do RICMS/2002, e adota o regime normal de débito e crédito, bem como comprova suas saídas por meio de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação.

Afirma ter como atividade a exploração de serviços de telecomunicações e atividades necessárias ou úteis à execução desses serviços, na conformidade das concessões, autorizações e permissões que lhe foram outorgadas, encontrando-se autorizada, especificamente, para a prestação de serviços de comunicação multimídia – SCM.

Informa que presta serviço de televisão por assinatura e acesso à internet via cabo. Relativamente a este último, realiza desde a transmissão de conteúdo via internet até a conexão do usuário à rede. Para tanto, conecta-se a uma estrutura de rede estadual ou nacional de internet, repassando conectividade IP a instituições ou pessoas físicas.

Alega que a forma de prestação de serviços resume-se à interligação de computadores mediante a instalação de hardware, software e outros aplicativos necessários, bem como fornecimento das rotinas intrínsecas e absolutamente indissociáveis de administração e gerenciamento dos recursos de acesso à internet.

Menciona ser uma de suas finalidades assegurar às empresas interessadas no provimento (provedor de serviço de conexão à internet) o direito de utilização de meios de sua rede para suporte das respectivas atividades, tratando-se, assim, de provimento de uma conexão direta e permanente à internet por seus meios de rede.

Cita cláusulas do contrato que firma com os clientes para comprovar que os serviços que presta se enquadram no conceito de serviço de provimento de acesso à internet estabelecido na Norma nº 004/1995 do Ministério das Comunicações, aprovada pela Portaria nº 148/1995 e, por consequência, deveria ser classificada como provedor de acesso à internet, uma vez que



disponibiliza todos os meios necessários para que o usuário se conecte à rede mundial de computadores.

Dessa forma, estaria o serviço enquadrado como provimento de acesso à internet, atendendo, portanto, os requisitos previstos no item 32, Parte 1, Anexo IV do RICMS/2002, para fins de fruição do benefício de redução de base de cálculo do ICMS.

Aduz que, caso o seu entendimento não esteja correto, necessita recompor sua conta gráfica dos últimos 5 (cinco) anos, em cada período de apuração, mediante lançamento escritural dos débitos envolvidos, sem a aplicação de qualquer benefício fiscal, abatendo-se, por outro lado, os créditos fiscais admitidos na legislação e não aproveitados à época e os valores recolhidos a título de ICMS em virtude da opção da base de cálculo reduzida. Reproduz decisão do Conselho de Contribuintes que permite essa recomposição quando da modificação na sistemática do recolhimento do imposto.

Com dúvidas sobre a correção do seu procedimento, formula a presente consulta.

#### CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento de que os serviços de provimento de acesso à internet prestados pela Consulente devem ser tributados com a redução de base de cálculo do ICMS, na forma definida no item 32, Parte 1, Anexo IV do RICMS/2002?

2 – Caso negativo, para efeito de apuração do imposto que eventualmente tenha sido recolhido a menor, poderá recompor a sua escrita fiscal, em cada período de apuração, levando-se a débito o imposto devido, sem qualquer redução de base de cálculo, e a crédito o ICMS não aproveitado em época própria?

3 – Havendo a possibilidade de recomposição da conta gráfica, deverá retificar os dados de sua escrituração fiscal, a fim de adequar os períodos de apuração de ICMS, promovendo, inclusive, a retificação das DAPIs já entregues? Em caso negativo, como deverá proceder?

#### RESPOSTA:

1 – Não. À luz do art. 111 do CTN c/c inciso XV, art. 222 do RICMS/2002, o item 32, Parte 1, Anexo IV desse Regulamento, deve ser interpretado de forma literal. Desse modo, para fruição da redução da base de cálculo, o beneficiário deverá ser classificado como provedor de acesso à internet, não cabendo, no caso, a extensão do benefício a outras atividades por analogia.

A Consulente detém autorização para prestação aos usuários (pessoas físicas ou jurídicas) de serviço de comunicação multimídia – SCM, definido no art. 3º do Regulamento anexo à Resolução nº 272/2001 da Anatel como sendo “serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço”, que permite a comutação de pacotes de informação em altas velocidades, também denominada banda larga.

O próprio contrato celebrado com os usuários, anexo ao PTA, em seu item 4, ratifica esse entendimento, ao dizer que o serviço prestado limita-se ao acesso à internet via cabo, sem aplicações e conteúdos específicos, eximindo a responsabilidade da operadora pelo conteúdo oferecido pelos provedores de serviços de internet.



Desse modo, a referida redução de base de cálculo não se aplica à Consulente.  
2 e 3 – Não. Os créditos extemporâneos poderão ser aproveitados conforme disposto no § 2º, art. 67 do RICMS/2002, portanto não poderão ser abatidos dos débitos não recolhidos na época própria<sup>11</sup>. (g. n.)

Retornando ao caso dos autos em discussão, o que se constata, diante de tudo o que fora apresentado, é que a redução de base de cálculo defendida pela autuada a ela não se aplica, na medida em que não atua como provedora de acesso à internet, mas sim como prestadora de serviço de comunicação multimídia – SCM.

Em que pesem os argumentos ofertados pela defesa, o fato é que o artigo 33, XIII, do RICMS/PB – tendo em vista dispor sobre benefício fiscal – deve ser interpretado literal e restritivamente, conforme vêm decidindo os tribunais pátrios. Senão vejamos:

STJ - REsp nº 1410259 / PR  
RELATOR: Ministro HUMBERTO MARTINS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.
2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.
3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca deve submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.
4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada.

Recurso especial improvido. (g. n.)

<sup>11</sup> A resposta “2 e 3” está em consonância com o posicionamento manifestado por este relator no tópico “DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE ANTE À INOBSERVÂNCIA DA NORMAL LEGAL QUE TRATA SOBRE A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS”.



Por este motivo, para fins de aplicação do benefício da redução de base de cálculo do ICMS previsto no artigo 33, XIII, do RICMS/PB, não podemos ampliar o alcance da norma para equiparar a recorrente a um provedor de acesso à internet.

Por fim, os documentos acostados pela defesa às fls. 128 a 139 (notas fiscais de serviço de comunicação modelo 21 e faturas de serviços) não são suficientes para afastar a exigência fiscal, uma vez que não estão associados aos períodos dos fatos geradores consignados no auto de infração.

No que se refere ao conteúdo probatório produzido pela fiscalização, faz-se imprescindível pontuarmos que, na mídia digital anexada às fls. 11, constam, tão somente, notas fiscais de serviços de comunicação (NFSC), modelo 21, nas quais estão individualizados os serviços prestados pela empresa, serviços estes que foram considerados tributáveis pelo próprio contribuinte, posto que destacou o valor do ICMS (ainda que a menor).

Sem mais a acrescentar, ratifico os termos da decisão recorrida quanto à denúncia de falta de recolhimento do ICMS (0285).

#### DAS MULTAS APLICADAS

Quanto ao pedido da recorrente para que as multas sejam pautadas nos limites da razoabilidade e da proporcionalidade, destaco que o tema, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.

É cediço que, para se afastar a penalidade imposta, far-se-ia necessário analisar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que a embasou; todavia este juízo de valor excede a competência dos órgãos julgadores, *ex vi* do artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Observemos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)





§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

## DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente passou a apresentar a seguinte configuração:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jul/15	564,48	564,48	564,48	564,48	0,00	0,00	0,00
	ago/16	1.078,84	1.078,84	1.078,84	1.078,84	0,00	0,00	0,00
	jan/17	140,00	140,00	140,00	140,00	0,00	0,00	0,00
	ago/17	1.314,33	1.314,33	1.314,33	1.314,33	0,00	0,00	0,00
	nov/18	19.206,50	19.206,50	19.206,50	19.206,50	0,00	0,00	0,00
	fev/19	30,52	30,52	30,52	30,52	0,00	0,00	0,00
	jul/19	12.432,37	12.432,37	12.432,37	12.432,37	0,00	0,00	0,00
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	jan/16	193.211,15	96.605,58	0,00	0,00	193.211,15	96.605,58	289.816,73
	fev/16	169.586,91	84.793,46	0,00	0,00	169.586,91	84.793,46	254.380,37
	mar/16	146.669,53	73.334,77	0,00	0,00	146.669,53	73.334,77	220.004,30
	abr/16	154.191,84	77.095,92	0,00	0,00	154.191,84	77.095,92	231.287,76
	mai/16	191.119,38	95.559,69	0,00	0,00	191.119,38	95.559,69	286.679,07
	jun/16	172.371,95	86.185,98	0,00	0,00	172.371,95	86.185,98	258.557,93
	jul/16	183.050,07	91.525,04	0,00	0,00	183.050,07	91.525,04	274.575,11
	ago/16	193.714,33	96.857,17	0,00	0,00	193.714,33	96.857,17	290.571,50
	set/16	280.845,17	140.422,59	0,00	0,00	280.845,17	140.422,59	421.267,76
	out/16	262.417,90	131.208,95	0,00	0,00	262.417,90	131.208,95	393.626,85
	nov/16	257.877,49	128.938,75	0,00	0,00	257.877,49	128.938,75	386.816,24
	dez/16	301.080,66	150.540,33	0,00	0,00	301.080,66	150.540,33	451.620,99
	jan/17	176.953,90	88.476,95	0,00	0,00	176.953,90	88.476,95	265.430,85
	fev/17	293.050,31	146.525,16	0,00	0,00	293.050,31	146.525,16	439.575,47
	mar/17	232.397,68	116.198,84	0,00	0,00	232.397,68	116.198,84	348.596,52
	abr/17	472.371,76	236.185,88	0,00	0,00	472.371,76	236.185,88	708.557,64
	mai/17	430.623,93	215.311,97	0,00	0,00	430.623,93	215.311,97	645.935,90
	jun/17	288.026,87	144.013,44	0,00	0,00	288.026,87	144.013,44	432.040,31
	jul/17	230.425,82	115.212,91	0,00	0,00	230.425,82	115.212,91	345.638,73
	ago/17	269.354,52	134.677,26	0,00	0,00	269.354,52	134.677,26	404.031,78
	set/17	305.399,07	152.699,54	0,00	0,00	305.399,07	152.699,54	458.098,61
	out/17	285.916,75	142.958,38	0,00	0,00	285.916,75	142.958,38	428.875,13
	nov/17	258.238,79	129.119,40	0,00	0,00	258.238,79	129.119,40	387.358,19
	dez/17	277.842,98	138.921,49	0,00	0,00	277.842,98	138.921,49	416.764,47
	jan/18	227.895,56	113.947,78	0,00	0,00	227.895,56	113.947,78	341.843,34
	fev/18	272.054,82	136.027,41	0,00	0,00	272.054,82	136.027,41	408.082,23
	mar/18	245.391,25	122.695,63	0,00	0,00	245.391,25	122.695,63	368.086,88
abr/18	258.251,37	129.125,69	0,00	0,00	258.251,37	129.125,69	387.377,06	
mai/18	263.609,62	131.804,81	0,00	0,00	263.609,62	131.804,81	395.414,43	
jun/18	248.960,31	124.480,16	0,00	0,00	248.960,31	124.480,16	373.440,47	
jul/18	224.568,77	112.284,39	0,00	0,00	224.568,77	112.284,39	336.853,16	



	ago/18	246.937,35	123.468,68	0,00	0,00	246.937,35	123.468,68	370.406,03
	set/18	230.531,45	115.265,73	0,00	0,00	230.531,45	115.265,73	345.797,18
	out/18	239.002,32	119.501,16	0,00	0,00	239.002,32	119.501,16	358.503,48
	nov/18	211.900,22	105.950,11	0,00	0,00	211.900,22	105.950,11	317.850,33
	dez/18	247.891,36	123.945,68	0,00	0,00	247.891,36	123.945,68	371.837,04
	jan/19	195.843,04	97.921,52	0,00	0,00	195.843,04	97.921,52	293.764,56
	fev/19	198.766,61	99.383,31	0,00	0,00	198.766,61	99.383,31	298.149,92
	mar/19	218.539,73	109.269,87	0,00	0,00	218.539,73	109.269,87	327.809,60
	abr/19	196.369,99	98.185,00	0,00	0,00	196.369,99	98.185,00	294.554,99
	mai/19	197.442,05	98.721,03	0,00	0,00	197.442,05	98.721,03	296.163,08
	jun/19	199.957,08	99.978,54	0,00	0,00	199.957,08	99.978,54	299.935,62
	jul/19	207.610,83	103.805,42	0,00	0,00	207.610,83	103.805,42	311.416,25
	ago/19	218.092,01	109.046,01	0,00	0,00	218.092,01	109.046,01	327.138,02
	set/19	166.322,52	83.161,26	0,00	0,00	166.322,52	83.161,26	249.483,78
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>10.777.444,06</b>	<b>5.406.105,68</b>	<b>34.767,04</b>	<b>34.767,04</b>	<b>10.742.677,02</b>	<b>5.371.338,64</b>	<b>16.114.015,66</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da autotutela, altero, de ofício, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000064/2020-08, lavrado em 24 de janeiro de 2020 em desfavor da empresa BR27 SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 16.114.015,66 (dezesesseis milhões, cento e catorze mil, quinze reais e sessenta e seis centavos), sendo R\$ 10.742.677,02 (dez milhões, setecentos e quarenta e dois mil, seiscentos e setenta e sete reais e dois centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 2º, III; 3º, VII; 13, VI; 14, III e 106, III, “c”, todos do RICMS/PB e R\$ 5.371.338,64 (cinco milhões, trezentos e setenta e um mil, trezentos e trinta e oito reais e sessenta e quatro centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 69.534,08 (sessenta e nove mil, quinhentos e trinta e quatro reais e oito centavos), sendo R\$ 34.767,04 (trinta e quatro mil, setecentos e sessenta e sete reais e quatro centavos) de ICMS e mesmo montante de multa por infração.

Destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal relativamente à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios em razão do vício formal indicado.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 14 de novembro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator