



PROCESSO Nº 1723072016-8

ACÓRDÃO Nº 558/2025

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogada: Sr.ª ANA LAURA DE PAULA LANA SOUZA, inscrito na OAB/SP sob o nº 503.429

2ª Recorrente: CLARO S.A.

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

Autuantes: MARISE DO O CATÃO E CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO. VICIO MATERIAL. NULIDADE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- A constatação da falta de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22 na prestação de serviços de comunicação quando da ativação/disponibilização dos créditos de telefonia móvel pré-pagos aos usuários, contraria o disposto no Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS nº 55/05 e impõe a cobrança do ICMS devido. In casu, contudo, a demonstração da infração resta comprometida por vício de natureza material por imprecisão na data da ocorrência do fato gerador, bem como do local ao qual é devido o ICMS comunicação, em virtude de não haver uma correspondência exata entre as datas de remessas de cartões/créditos telefônicos com os períodos nos quais tais créditos são ativados pelo usuário, bem como por motivo de que créditos remetidos para distribuidoras poderem ser utilizados por usuários cujos terminais portáteis de telefonia móvel estejam habilitados em outras UFs, aspectos não esclarecidos na acusação e que não estão acobertados por presunção legal específica.

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 dos recursos, de ofício, por regular, e, do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do recurso de ofício e provimento do recurso voluntário, para reformar a sentença monocrática para julgar nulo por vício material o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002631/2016-76, lavrado em 14/12/2016, contra a empresa CLARO S.A., inscrição estadual nº 16.147.111-0, já qualificada nos autos, desonerando a acusada de quaisquer ônus decorrente do presente contencioso.

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

P.R.E.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 04 de novembro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, HEITOR COLLETT, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 1723072016-8

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogada: Sr.ª ANA LAURA DE PAULA LANA SOUZA, inscrito na OAB/SP sob o n° 503.429

2ª Recorrente: CLARO S.A.

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

Autuantes: MARISE DO O CATÃO E CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO. VICIO MATERIAL. NULIDADE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- A constatação da falta de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22 na prestação de serviços de comunicação quando da ativação/disponibilização dos créditos de telefonia móvel pré-pagos aos usuários, contraria o disposto no Decreto n° 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS n° 55/05 e impõe a cobrança do ICMS devido. In casu, contudo, a demonstração da infração resta comprometida por vício de natureza material por imprecisão na data da ocorrência do fato gerador, bem como do local ao qual é devido o ICMS comunicação, em virtude de não haver uma correspondência exata entre as datas de remessas de cartões/créditos telefônicos com os períodos nos quais tais créditos são ativados pelo usuário, bem como por motivo de que créditos remetidos para distribuidoras poderem ser utilizados por usuários cujos terminais portáteis de telefonia móvel estejam habilitados em outras UFs, aspectos não esclarecidos na acusação e que não estão acobertados por presunção legal específica.

RELATÓRIO



No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002631/2016-76, lavrado em 14/12/2016, contra a empresa CLARO S.A., inscrição estadual nº 16.147.111-0, relativamente a fatos geradores ocorridos no período de 1/11/2011 a 31/12/2015, consta a seguinte denúncia:

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

Nota Explicativa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, EM RAZÃO DA FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES NFST MODELO 22 POR OCASIÃO DA ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO, APURADO CONFORME SEGUE:

1. A DIFERENÇA DE ICMS A RECOLHER, NO MONTANTE DE R\$ 42.194.978,99 APONTADA NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, É ORIUNDA DA FALTA DE EMISSÃO DE NFST POR OCASIÃO DA ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO, COMERCIALIZADOS NESTE ESTADO PELOS SEUS AGENTES INTERVENIENTES ALIANÇA DISTRB. DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA (CNPJ 07.649.462/0002-64 E INSC. ESTADUAL 16.148.161-2) E D LIMA COMERCIO DE TELEFONIA LTDA (CNPJ 08.628.446/0001-77 E INSC. ESTADUAL 16.150.977-0) DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015, CONFORME DEMONSTRADO NOS QUADROS DEMONSTRATIVOS ANEXADOS AO PRESENTE AUTO;

2. O RESULTADO EM QUESTÃO FOI OBTIDO ATRAVÉS DO CONFRONTO REALIZADO ENTRE OS VALORES MENSIS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS MODELO 55 EMITIDAS PELA CLARO S/A, SEM DÉBITO DE ICMS, DE REMESSA/VENDA DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO PARA SEUS AGENTES INTERVENIENTES (DISTRIBUIDORAS) ALIANÇA E D LIMA, E OS VALORES MENSIS DAS NFST MODELO 22 EMITIDAS PELA AUTUADA, COM DÉBITO DE ICMS, POR OCASIÃO DA ATIVAÇÃO DE CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGOS COMERCIALIZADOS PELOS AGENTES INTERVENIENTES RETRO MENCIONADOS;



3. AS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS MODELO 55 EMITIDAS PELA CLARO S/A, SEM DÉBITO DE ICMS, DESTINADAS AOS AGENTES INTERVENIENTES MENCIONADOS, FORAM OBTIDAS ATRAVÉS DE CONSULTA REALIZADA JUNTO AO PORTAL NACIONAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, ESTANDO DEVIDAMENTE RELACIONADAS NOS DEMONSTRATIVOS ANEXOS AO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO, E TOTALIZARAM A QUANTIA DE R\$ 356.822.560,40 (EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015);

4. JÁ NO QUE SE REFERE ÀS NFST MODELO 22 EMITIDAS PELA CLARO S/A, COM DÉBITO DO ICMS, POR OCASIÃO DA ATIVAÇÃO DOS CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGOS, CORRESPONDENTE AOS CRÉDITOS COMERCIALIZADOS PELOS AGENTES INTERVENIENTES ALIANÇA E D LIMA, TEMOS QUE ESTA RELAÇÃO DE NFST FOI OBTIDA ATRAVÉS DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS FORNECIDOS PELA AUTUADA A ESTA FISCALIZAÇÃO, EM RAZÃO DAS NOTIFICAÇÕES 11, 12 E 13 EM ANEXO, E TOTALIZARAM R\$ 206.126.206,88 (EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015);

5. OS ARQUIVOS ELETRÔNICOS FORNECIDOS PELA CLARO S/A SE ENCONTRAM GRAVADOS EM QUATRO MÍDIAS DIGITAIS TIPO DVD-R, EM ANEXO, DEVIDAMENTE DETALHADOS ATRAVÉS DE RELATÓRIOS ANALÍTICOS COM INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS NFST EMITIDAS NO PERÍODO, BEM COMO IDENTIFICAM ENTRE OUTROS DADOS, O AGENTE INTERVENIENTE RESPONSÁVEL PELA REVENDA DO RESPECTIVO CRÉDITO DE RECARGA PRÉ-PAGO;

6. DE POSSE DESSES DADOS, CONFRONTAMOS OS VALORES DOS CRÉDITOS DE RECARGA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGO REPASSADOS PARA REVENDA AOS AGENTES INTERVENIENTES ALIANÇA E D LIMA (R\$ 356.822.560,40), COM OS VALORES DAS NFST EMITIDAS PELA CLARO S/A CORRESPONDENTE ÀS ATIVAÇÕES DOS CRÉDITOS DE RECARGA (206.126.206,88), E CONSTATAMOS UMA DIFERENÇA TOTAL DE R\$ 150.696.353,52 DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015, VALOR ESTE QUE DENUNCIA A FALTA DE EMISSÃO DE NFST E CONSEQUENTEMENTE, FALTA



DE RECOLHIMENTO DO ICMS CORRESPONDENTE, NO VALOR TOTAL DE R\$ 42.194.978,99;

7. CUMPRE SALIENTAR TAMBÉM, QUE CONSULTANDO O SISTEMA ATF DESTA SECRETARIA, CONSTATAMOS QUE AS REVENDAS DOS CRÉDITOS DE RECARGA PRÉ-PAGOS EFETUADAS PELOS AGENTES INTERVENIENTES ALIANÇA E D LIMA FORAM DESTINADAS A CONSUMIDORES CONSIGNADOS NO CFOP 5102, 5403, 5405 E 5949, CONSTANTES DOS RELATÓRIOS EM ANEXO GERADOS A PARTIR DE DECLARAÇÕES FORNECIDAS PELOS MESMOS;

8. POR FIM, ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS, O ART. 3º INCISO VII E ART. 14, INCISO III, AMBOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97 E, AINDA, PELO DECRETO Nº 26.146/05.

Foi dado como infringido o art. 106 do RICMS/PB, sendo proposta a penalidade prevista no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96 e apurado um crédito tributário no valor de R\$ 105.487.447,48, composto de R\$ 42.194.978,99, de ICMS, R\$ 42.194.978,99, de multa por infração, e R\$ 21.097.489,50, de multa recidiva.

Cientificada, pessoalmente, da ação fiscal, em 15/12/2016, a autuada, através de advogados, apresentou Reclamação, em 16/1/2017, fundada resumidamente nos seguintes pontos (*fls. 176-195*):

- i) Na decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em período anterior a 15/12/2011;
- ii) No fato de que a tributação sobre os serviços de telefonia móvel pré-paga ocorre no momento da ativação dos créditos, em benefício do estado onde os terminais estiverem habilitados;
- iii) No cancelamento das multas aplicadas, por não se tratar de hipótese de obrigação acessória e por não ser a empresa reincidente.

Com informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (*fl. 300*), e remetidos para a Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, que, diante dos argumentos apresentados pela defesa, baixou os autos em diligência para que fosse verificada a existência de créditos ativados por clientes fora do estado da Paraíba, ou de operações de devolução de remessas de recarga (*fls. 302-303*).

Cumprida a medida saneadora, conforme documentos (*fls. 305-308*), os autos retornaram à GEJUP, onde o julgador singular decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, com fixação do crédito tributário, em R\$ 76.393.625,80, sendo R\$ 35.422.450,15, de ICMS, R\$ 35.422.450,15, de multa por infração e R\$ 5.548.725,50, de multa recidiva (*fls. 347-365*).

Cientificado da decisão de primeira instância, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 20/3/2018 (*fl. 368*), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, 19/4/2018 (*fls. 370-397*).



- No recurso, após apresentar um resumo dos fatos, argui, em preliminar, a nulidade do lançamento fiscal destacando: i) terem sido desconsiderados os quesitos postos pela recorrente no tópico 4.3 de sua impugnação (*fl. 193*), que versam sobre a tributação sobre os créditos de celular pré-pago e a devolução dos créditos remetidos pela NF 64508; e ii) não ter sido aberto prazo ao contribuinte para que pudesse se manifestar a respeito das conclusões da Informação Fiscal;
- Suscita a decadência do crédito tributário relativo a período de 1/12/2011 e a 15/12/2011, não observada na primeira instância;
- Aponta equívoco no levantamento fiscal, por não considerar o momento da ativação do cartão pré-pago de telefonia móvel e a Unidade Federada onde o aparelho estiver habilitado;
- Aponta para a necessidade de cancelamento da multa sobre o imposto não recolhido, por não se tratar de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, como da multa por recidiva, por não se comprovar tal ocorrência;
- Ao final, requer a nulidade do julgamento de primeira instância, nos termos do art. 59 da Lei nº 10.094/13; a declaração da decadência do crédito tributário relativo ao período de 1/12/2011 e 15/12/2011, o reconhecimento da ilegitimidade da exigência fiscal, nos termos do Decreto nº 26.146/05, ou, ainda, o cancelamento das multas cominadas.
- Requer, ainda, que as intimações sejam feitas em nome do advogado, André Mendes Moreira, OAB/MG nº 87.017, com endereço no município de Nova Lima/MG, à Alameda Oscar Niemeyer, 119, 13º andar, CEP 34.000-056, Vila da Serra, sob pena de nulidade.

Realizada juntada de documento, onde a autuada indica o advogado, Pedro Henrique Neves Antunes, OAB/MG nº 158.039, para realizar a sustentação oral de suas razões (*fl. 397*).

Remetidos, a este Colegiado, os autos foram distribuídos a Conselheira, Thaís Guimarães Teixeira, que solicitou parecer da Assessoria Jurídica, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 75/2017 (*fl. 419*), decidindo, em seguida, pela nulidade da decisão de primeira instância, considerando a ocorrência de cerceamento de defesa, por não ter sido apreciado pedido formulado pelo sujeito passivo (*fls. 421-430*).

O contribuinte foi notificado da referida decisão, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTe, em 28/8/2019 (*fl. 436*), tendo o processo retornado à GEJUP, onde o julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, determinou a abertura de novo prazo à defesa (*fls. 439-440*).

Juntados novos documentos aos autos, em 21/1/2020, onde a autuada se manifesta sobre o resultado da diligência fiscal (*fls. 444-450*).

Na sequência, com o regresso dos autos à GEJUP, o julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, fixando o valor do crédito tributário, em R\$ 76.393.625,80, sendo R\$ 35.422.450,15, de ICMS,



R\$ 35.422.450,15, de multa por infração e R\$ 5.548.725,50, de multa recidiva, com recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais. Nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/2013 (fls.477-497).

Cientificado da nova decisão de primeira instância, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – Dte, em 11/2/2020 (fl. 500), a autuada apresentou recurso voluntário, em 12/3/2020, onde após apresentar um resumo dos fatos, expõe o seguinte (fls. 502-533):

- a) Em preliminar, aponta a inadmissibilidade do recurso hierárquico, por preclusão da decisão anterior do CRF, que desproveu o referido recurso;
- b) Suscita a decadência do crédito tributário relativo a período de 1/12/2011 e a 15/12/2011, não observada na primeira instância;
- c) Argui a nulidade do lançamento fiscal por inidoneidade processual, indicando divergência entre o conteúdo da folha 303, constante dos autos, e o apresentado no arquivo enviado para a empresa, e face a inobservância pela instância de origem do que foi determinado pelo CRF, mediante o Acórdão 418/2019, em relação aos quesitos formulados pelo sujeito passivo;
 - c.1) se os valores ali indicados se referem exclusivamente a recargas e cartões pré-pagos de telefonia móvel da Claro S/A, ora Recorrente, ou se envolveriam também outras operadoras e inclusive outras materialidades;
 - c.2) ainda que todos os valores dissessem respeito a recargas e cartões fornecidos pela Recorrente (o que se cogita somente para fins argumentativos, já que não há qualquer comprovação nos autos a respeito), se tal fornecimento teria se dado exatamente dentro do mesmo mês em que ocorreram as saídas por partes das distribuidoras;
 - c.3) quais e quem são os principais destinatários dos créditos e recargas fornecidos pelas distribuidoras e qual sua localidade;
 - c.4) quais valores corresponderiam a créditos e recargas efetivamente e disponibilizados em terminais habilitados no Estado da Paraíba;
- e) As informações apresentadas pela Fiscalização são incapazes de conferir critérios minimamente seguros, que permitam atestar a idoneidade do procedimento fiscal. Frise-se que não se trata de preciosismo injustificado, mas de efetivação necessária da ampla defesa e do contraditório – garantias cuja importância foi



reafirmada justamente nos presentes autos, como se evidenciou pela situação acima denunciada;

- f) A afirmação fiscal na Diligência leva, contraditoriamente, à conclusão de que, ainda que a lógica adotada pela Fiscalização fosse legítima, teria sido demonstrado, pelo próprio trabalho fiscal, que “91,17%” das saídas de créditos de recarga foram realizadas internamente” - o que implicaria em reconhecer *ipso facto* a improcedência de quase 10% da exigência combatida;
- g) Tais presunções e suposições necessárias à manutenção da presente autuação definitivamente não são compatíveis com o direito tributário brasileiro, fundado na capacidade contributiva, na estrita legalidade, na rígida delimitação de competências, na verdade material, na supremacia do real, etc;
- h) O que se nota nos presentes autos, é que as presunções de que precisa se valer a Fiscalização para, inicialmente lavrar, e, em seguida, sustentar e manter a exigência em voga, são numerosíssimas e, em si, insustentáveis;
- i) A utilização de presunções se nota claramente da seguinte afirmação feita pela Fiscalização no trabalho fiscal, às fls. 307 dos autos: “*Ainda sobre o item 1.2, nota-se que os créditos pré-pagos não ativados, bem como aqueles hipoteticamente ativados em aparelhos celulares habilitados de outras UE, no caso de turistas, não são representativos em relação aos valores de recarga autuados, visto que correspondem a percentual insignificante em relação aos clientes/usuários da CLARO S.A. residentes na Paraíba*”;
- j) Em síntese, questiona-se: em que a Fiscalização se baseou para afirmar que o percentual de ativação de turistas seria insignificante? Qual o fundamento desta afirmação? Seria demonstrável de algum modo?! Ainda: se somássemos os turistas aos supostos! - 10% das vendas interestaduais, bem como a todas as outras explicações aventadas pela Recorrente nos autos, o percentual daí resultante iria demonstrar a ilegitimidade da exigência em maior grau? Ora, é claro que sim!;
- k) presume a Fiscalização que todos os créditos fornecidos pela Recorrente às *distribuidoras, teriam de ser, necessariamente dentro de um mesmo mês(l): (1.1) por elas distribuídos a revendedores; (1.2) dos revendedores fossem abastecidos todos os pontos de venda; (1.3) os pontos de venda vendessem TODOS os créditos e recargas exclusivamente a usuários com aparelhos telefônicos habilitados no Estado da Paraíba;*
2) também presume a Fiscalização que, o percentual de créditos e recargas que, apesar de comprados na Paraíba, teriam sido



ativados em aparelhos habilitados em outros Estados seria irrelevante (mesmo se considerarmos, a título de exemplo: turistas; universitários de outros estados que vieram estudar na Paraíba, pessoas que vieram à Paraíba em negócios; residentes que mantém números de outros estados; cidades fronteiriças; etc.):

3) a Fiscalização ainda presume que, a mera diferença entre as recargas repassadas pela Claro às distribuidoras e as recargas ativadas no mesmo período, seria prova de prestação de serviço sem emissão de nota fiscal;

4) isso leva, ainda, a uma outra presunção indireta da Fiscalização: para a Fiscalização, é como se os créditos repassados pela Claro tivessem validade mensal, devendo ser ativados dentro de um mesmo mês, sob pena de não poderem ser ativos em meses e até anos posteriores:

5) presume, ainda, a Fiscalização que haveria necessária correlação entre a quantidade de repasses de remessas a distribuidoras em determinado mês e as ativações ocorridas naquele mesmo mês - o que não procede!

- l) No mérito, aponta equívoco no levantamento fiscal, por não considerar a incidência da tributação, no momento da ativação do cartão pré-pago de telefonia móvel, cabendo o imposto à Unidade Federada onde o aparelho do usuário, estiver habilitado;
- m) A decisão de primeira instância, por um lado, fechou os olhos a todas as justificativas e meios de prova fornecidos pelo Contribuinte; e, por outro, simplesmente desconsiderou que foi a própria Fiscalização que não havia se desincumbido de comprovar (e não meramente presumir) a infração fiscal por ela imputada à Recorrente;
- n) Quanto à correta tributação dos valores, basta ver que, seguindo a legislação, a Claro emitiu regulamente a nota fiscal eletrônica modelo 55 para as Empresas distribuidoras, sem destaque do ICMS. Frise-se: o que fez apenas para controle interno, como já dito, posto inexistir obrigação acessória nesse sentido;
- o) Não se pode concluir, tal como fez o Fisco, que 100% dos cartões/créditos de recarga distribuídos às Empresas Aliança e D-Lima, no período de 2011 a 2015, foram ativados por usuários paraibanos nesse mesmo período. Trata-se de um verdadeiro *non sense*;
- p) Isso se deve por erro de premissa fática de que padece a apuração fiscal. Da inexistência de correlação necessária entre as remessas e as ativações, em determinado período de tempo. Em breve resumo das razões pelas quais é ilegítimo o procedimento adotado



pela Fiscalização para apuração do ICMS em voga, podemos destacar:

- p.1) as Empresas distribuidoras Aliança e D-Lima vendem cartões/créditos de recarga pré-paga inclusive em outros Estados (veja, exemplificativamente, contrato anexo - doc. n° 05 da impugnação), do que decorre que essas recargas são também habilitadas em terminais de outras UFs (sendo devido o ICMS incidente ao Estado onde habilitado cada um dos terminais);
- p.2) os cartões/créditos de recarga pré-paga remetidos aos distribuidores localizados na Paraíba podem ser ativados em aparelhos habilitados em outros estados da federação, caso um usuário não-paraibano o adquira em um ponto de revenda localizado neste estado;
- p.3) do mesmo modo, um cidadão paraibano pode adquirir um crédito de recarga em outro estado da Federação e o habilitar em seu aparelho, hipótese em que o ICMS será revertido ao Estado da Paraíba,
- p.4) os cartões/créditos de recarga pré-paga que, normalmente, têm prazo de validade, podem vencer e, portanto, nunca serem ativados; e
- p.5) os cartões/créditos de recarga pré-paga remetidos no período de 2012, por exemplo, não necessariamente são ativados no mesmo período, assim como os créditos de recarga ativados em 2012 podem ter sido remetidos por distribuidores em períodos anteriores;
- p.6) há que se considerar extravios, perdas, inutilização, destruições, etc. (como enchentes; incêndios etc.).
- q) Defende a necessidade do cancelamento da multa sobre o imposto não recolhido, por não se tratar de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, como também, da multa por recidiva, por não se comprovar tal ocorrência;
- r) Atenta a essas premissas fáticas e à norma tributária instituída pelo Convênio ICMS 55/05, a Empresa, mensalmente, apura as ativações de cartões ocorridas neste Estado, registra no seu relatório interno e, em seguida, emite NFST modelo 22, com destaque do ICMS, informando ao Fisco o total das ativações Ocorridas, advindas de todos os distribuidores, inclusive os que não têm sede no Estado da Paraíba.
- s) A título de exemplo, veja que, no mês de janeiro de 2012, a Empresa efetuou o pagamento do ICMS das ativações ocorridas em 1.01.2012, conforme demonstrado no excerto acima. Comparativamente, veja que, no período de 2012, a primeira nota fiscal de remessa aos distribuidores Aliança e D-lima foi emitida



- em 04.01.2012. Mostra trecho do demonstrativo das notas fiscais eletrônicas (modelo 55);
- t) Ora, como é que um crédito de recarga remetido em 04.01.2012 aos distribuidores Aliança e D-Lima pode ser ativado no aparelho celular do usuário em 01.01.2012? É impossível! Está claro que o crédito de recarga ativado em 01.01.2012 refere-se a recargas distribuídas em período anterior, ou revendida por outro distribuidor, que não a Aliança e a D-Lima. E, ainda, pode se referir a crédito de recarga distribuído em outra unidade da federação, mas adquirido por usuário da Paraíba.
 - u) Diferente do que faz a Fiscalização, *data venia*, nesse ponto a Recorrente COMPROVA o equívoco da premissa fiscal, demonstrando, com base em documentos, que, em determinado mês, foi ativada e tributada no Estado da Paraíba - recarga estranha aos autos!
 - v) Em paralelo, a planilha “Remessas de outros estados ativadas na PB” constante do CD-ROM anexo aos autos (doc. n° 06 da impugnação), bem como as NF's de ativação anexa (doc. n° 07 da impugnação), demonstram, a título de exemplo, ativações feitas em terminais telefônicos habilitada) no Estado da Paraíba referente a créditos revendidos por distribuidores localizados em outras Unidades da Federação, tendo sido destinado o ICMS correspondente a tais operações aos cofres paraibanos;

Ao final, requer, em preliminar:

- Que não seja conhecido o recurso hierárquico; A nulidade do lançamento fiscal, por inidoneidade da documentação e por inobservância do determinado no acórdão anterior; a decadência do crédito tributário no período compreendido entre 1/12/2011 e 15/12/2011;

- No mérito, que seja reconhecida a ilegitimidade da exigência fiscal, e, sucessivamente, sejam excluídos os valores negativos constantes da apuração fiscal e o cancelamento das multas, pela inexistência de descumprimento de obrigação acessória e pela inoccorrência de reincidência.

Requer, ainda, que as intimações sejam feitas em nome do advogado, André Mendes Moreira, OAB/MG n° 87.017, com endereço no município de Nova Lima/MG, à Alameda Oscar Niemeyer, 119, 13° andar, CEP 34.000-056, Vila da Serra, sob pena de nulidade.

Sendo os autos redistribuídos para esta Relatoria, passo à sua análise e decisão.

Feita a publicação da pauta de julgamento, houve solicitação de sustentação oral do recurso voluntário pelo representante da empresa autuada, de forma tempestiva, razão pela qual solicitei parecer da Assessoria Jurídica desta Casa, sobre a matéria abordada, nos termos do art. 20, X, da Portaria n° 080/2021/SEFAZ (Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba)



Este é o relatório.

VOTO

Em exame os recursos de *ofício* e *voluntário* interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002631/2016-76, lavrado em 14/12/2016, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário acima relatado.

Inicialmente, importa declarar a regularidade do Recurso de Ofício e que o Recurso Voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Em relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013, *in verbis*:

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.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

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

O lançamento tributário é decorrente da acusação de falta de recolhimento do ICMS atinente à prestação de serviços de telecomunicação, em razão da falta de emissão de notas fiscais de serviços de telecomunicações, NFST modelo 22, por ocasião da ativação de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular pré-pago, em desacordo com o art. 1º, II, §1º, do Decreto nº 26.146/05, abaixo transcrito:

Art. 1º Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), Anexo 22 do RICMS,



aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

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

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

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

Com efeito, **demonstrando-se a ocorrência de ativação de créditos de telefonia móvel celular**, sem a conseqüente emissão de NFST ou a emissão dela com exclusão de valores tributáveis na base de cálculo, infere-se que o sujeito passivo deixou de levar à tributação as prestações de serviços de telecomunicação relativos à ativação de créditos de recarga de telefonia móvel, suprimindo o recolhimento do imposto correspondente.

Essa matéria está sedimentada em julgados do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, em casos nos quais a fiscalização demonstrou que a operadora de telefonia móvel fez a ativação de créditos fiscais, tendo emitido documentos fiscais NFST, expurgando parcelas que ela considerava como não tributadas, ou como serviços de valor adicionado, promovendo ajustes que não estavam previstos na Legislação, veja-se:

ACÓRDÃO Nº 273/2024

PROCESSO Nº 1453632020-2 TRIBUNAL PLENO Recorrente: CLARO S.A. Advogada: Sr.ª. LUNIZA CARVALHO DO NASCIMENTO, inscrita na OAB/MG sob o nº 200.836-A Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GRI DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA. Autuantes: FLÁVIO MARTINS DA SILVA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO Relator: CONS.º HEITOR COLLETT. Relatora do Voto Vista: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES. PRELIMINARES REJEITADAS. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA NÃO OFERECIDOS INTEGRALMENTE À TRIBUTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ILICITUDE CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA - RETROATIVIDADE DA LEI - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

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



- *Constatada a falta de recolhimento de ICMS referente a prestação de serviço de comunicação, em razão da não tributação de parcela dos créditos de telefonia móvel pré-pagos ativados/ disponibilizados aos usuários e dos valores cobrados a título de taxa de antecipação de créditos - SOS Recarga, contrariando o disposto no Decreto nº 26.146, de 23 de agosto de 2005, o Convênio ICMS nº 55/05 e as demais normas tributárias que fundamentam o auto de infração contidos na inicial.*

- *Redução da penalidade em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.*

Voto

[...]

As irregularidades apuradas pela fiscalização decorrem da análise e comparativo dos dados contidos nos arquivos eletrônicos fornecidos pela autuada e transmitidos à SEFAZ/PB, nos termos dos Convênios ICMS nº 115/03, os quais atestam que créditos pré-pagos já ativados/ disponibilizados aos usuários e valores cobrados dos usuários sob a denominação de taxa de antecipação de créditos, não foram integralmente oferecidos à tributação. Importante consignar que a ativação de créditos é o procedimento da concessionária prestadora de serviços de comunicação, que consiste na disponibilização, habilitação e vinculação do crédito a um número de celular específico.

Observe-se que nesse processo paradigmático, a Fiscalização fez o confronto entre os dados contidos nos arquivos eletrônicos fornecidos pela autuada e transmitidos à SEFAZ/PB, nos termos dos Convênios ICMS nº 115/03, os quais atestam que créditos pré-pagos já ativados/ disponibilizados aos usuários e valores cobrados dos usuários sob a denominação de taxa de antecipação de créditos, não foram integralmente oferecidos à tributação.

Não se investigava, assim, a fase anterior, a da remessa para as distribuidoras.

Na mesma linha, diversos outros julgados, inclusive dessa Relatoria, como o derivado do auto de infração nº 93300008.09.00000119/2018-57, julgado procedente por esse Conselho de Recursos Fiscais, por maioria, sendo prolatando o Acórdão nº 126/2023. Veja-se:

PROCESSO Nº 0224282018-4 ACÓRDÃO Nº 126/2023 TRIBUNAL PLENO Recorrente: TELEFÔNICA BRASIL S/A. Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA. Relatora Voto Vista: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES. PRELIMINARES. REJEITADAS. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR PRÉ-PAGA. ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇOS ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE COMO ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS. ILICITUDE CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

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



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

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

Assim, nesses processos citados não se avançava na fase anterior, a do fornecimento dos cartões ou dos créditos de telefonia móvel para as distribuidoras.

Esse fornecimento de cartões para as distribuidoras era um fato relevante quando se tratava dos terminais de uso público (antigos e saudosos orelhões), situação na qual a legislação tratava diferente, pois o art. 1º, I, §1º, do Decreto nº 26.146/05 disciplinava que a NFST deveria ser emitida para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento.

Processo nº 143.554.2012-4

Acórdão nº 247/2015

Recurso VOL/CRF-081/2014

Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S/A. E REDEFONE COM. E SERV. LTDA.

Procurador: GEORGE A. R. DE OLIVEIRA (OAB/PB Nº 12.871) E OUTROS.

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

Autuante: EDUARDO SALES COSTA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO.

Relator(a): CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

ICMS COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DO SERVIÇO MEDIANTE FORNECIMENTO DE CARTÕES INDUTIVOS PRÉ-PAGOS PARA USO EM TERMINAIS DE USO PÚBLICO A USUÁRIOS SITUADOS NO TERRITÓRIO PARAIBANO. PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO E DE DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. REJEIÇÃO. COMPETÊNCIA DO ESTADO DA PARAÍBA PARA COBRAR O TRIBUTO. ILICITUDE CARACTERIZADA. MULTA POR INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI MENOS SEVERA. AJUSTES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- O auto de infração lavrado em virtude da nulidade decorrente de vício formal do lançamento anterior reputa-se plenamente válido, no que concerne a esse aspecto. Preliminar de nulidade rejeitada.

- Não há decadência dos créditos tributários constituídos mediante auto de infração lavrado dentro do prazo de cinco anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento



anterior, pelo que se rejeita a preliminar que pretendeu a exclusão de parte dos créditos tributários ao fundamento do art. 150, § 4º, do CTN.

- O ICMS incidente sobre o serviço de comunicação prestado mediante a utilização de cartões indutivos de telefonia fixa para uso em terminais públicos é devido à unidade federada da localização dos usuários tomadores do serviço.

- Aplicação da multa por infração adequada aos ditames da cominação legal insita em lei posterior mais benigna, em decorrência da exceção ao princípio da irretroatividade que se aplica para beneficiar o acusado.

Feito *a priori* esse verdadeiro histórico relevante sobre a matéria, e promovendo as devidas distinções, antes de avançar nas diversas questões elencadas pela Recorrente, é preciso reconhecer que o caso em apreço é distinto dos acima mencionados, no tocante aos meios de prova. Isso se deve porque nas autuações acima relatadas a Fiscalização deduziu o fato gerador diretamente das notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas por ocasião da ativação dos créditos (terminais de uso privado) ou do simples fornecimento para o usuário ou um intermediário (terminais de uso público).

No presente caso, essas notas fiscais de serviço de telecomunicações inexistem, já que o levantamento fiscal parte do confronto dos valores mensais das Notas Fiscais Eletrônicas, modelo 55, emitidas pela CLARO S/A, em favor dos agentes distribuidores, Aliança e D Lima, relativas às remessas de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular pré-pago, e os valores das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação, modelo 22, emitidas pela Claro S/A, por ocasião da ativação dos referidos créditos.

Nessa técnica fiscal, o Fisco inverte o ônus probatório, trata-se de prova negativa, pois diante dos fatos indiciários de saída de notas fiscais modelo 55 de remessa de cartões telefônicos pré-pagos para uso em terminais de uso privado para empresas distribuidoras, agentes de revenda, cobra da acusada a demonstração da ativação dos créditos fiscais nos respectivos períodos da remessa.

A infração está baseada nos demonstrativos:

- DEMONSTRATIVO DO ICMS TOTAL A RECOLHER DECORRENTE DO CONFRONTO ENTRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS MOD 55 DA CLARO/SA COM REMESSAS/VENDAS DE CRÉDITOS DE RECARGAS PARA CELULARES PRÉ-PAGOS **DESTINADAS ALIANCA DISTRIB. DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA** (CNPJ 7649462000264 E INSC. ESTADUAL 16.148.161-2) E À D LIMA COMERCIO DE TELEFONIA LTDA (CNPJ 8628446000177 E INSC. ESTADUAL 16.150.977-0) E OS VALORES DAS NFST EMITIDAS POR CONTA DAS RESPECTIVAS PRESTAÇÕES DE TELEFONIA PARA CELULARES PRÉ-PAGOs - EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015;

- DEMONSTRATIVO DO ICMS A RECOLHER DECORRENTE DO CONFRONTO ENTRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS MOD 55 DA CLARO/SA COM REMESSAS/VENDAS DE CRÉDITOS DE RECARGAS PARA CELULARES PRÉ-PAGOS DESTINADAS A **ALIANCA**



DISTRIB. DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA (CNPJ 7649462000264 E INSC. ESTADUAL 16.148.161-2) E OS VALORES DAS NFEST EMITIDAS POR CONTA DAS RESPECTIVAS PRESTAÇÕES DE TELEFONIA PARA CELULARES PRÉ-PAGOS - EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015;

- DEMONSTRATIVO DO ICMS A RECOLHER DECORRENTE DO CONFRONTO ENTRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS MOD 55 DA CLARO/SA COM REMESSAS/VENDAS DE CRÉDITOS DE RECARGAS PARA CELULARES PRÉ-PAGOS DESTINADAS A **D LIMA COMERCIO DE TELEFONIA LTDA (CNPJ 8628446000177 E INSC. ESTADUAL 16.150.977-0)** E OS VALORES DAS NFEST EMITIDAS POR CONTA DAS RESPECTIVAS PRESTAÇÕES DE TELEFONIA PARA CELULARES PRÉ-PAGOS - EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015;

- DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SAÍDAS (NF-e mod 55) DA CLARO S/A REFERENTE A CRÉDITOS DE RECARGAS DE CELULARES PRÉ-PAGOS DESTINADOS AO AGENTE INTERVENIENTE ALIANCA DISTRIB. DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA (CNPJ 7649462000264 E INSc. ESTADUAL 16.148.161-2) DOS EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015

- DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SAÍDAS (NF-e mod 55) DA CLARO S/A REFERENTE A CRÉDITOS DE RECARGAS DE CELULARES PRÉ-PAGOS DESTINADOS AO AGENTE INTERVENIENTE **D LIMA COMERCIO DE TELEFONIA LTDA (CNPJ 8628446000177 E INSC. ESTADUAL 16.150.977-0)** DOS EXERCÍCIOS DE 2011 A 2015;

- TOTAIS MENSAIS DAS NFST EMITIDAS PELA CLARO S/A, POR DISTRIBUIDOR, REFERENTE ATIVAÇÕES DE CRÉDITOS DE RECARGA DE CELULARES PRÉ-PAGOS, CONFORME INFORMADO PELA EMPRESA ATRAVÉS DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS APRESENTADOS EM ATENDIMENTO À NOTIFICAÇÃO 13 - EXERCÍCIOS 2011 A 2015.

Notificada, a empresa apresentou arquivos eletrônicos com as ativações mensais de créditos telefônicos pré-pagos ocorridas no Estado da Paraíba. Em seguida, a Fiscalização lavrou auto de infração sobre a diferença mensal encontrada entre as informações de ativações mensais informadas e os valores das remessas para as distribuidoras. Esse procedimento ensejou forte irresignação da acusada, conforme consta na Impugnação ao auto de infração e no presente recurso.

Na primeira instância, antes de exarar sentença, o julgador, sensível aos apelos da acusada, pois ela alegou que a lógica promovida pela fiscalização era, data vênia, equivocada, quanto à correspondência temporal entre revendas de cartões e sua ativação pelo usuário, e que até mesmo o fato da efetiva ativação era incerto, diante da existência de prazo de expiração dos cartões e dos créditos neles registrados, e ainda comprovou a ocorrência de devolução de cartões, o mesmo deferiu uma Diligência (fls. 302/303).

Na Diligência, solicitou-se as seguintes providências:



“(...) Sendo assim, na busca pela verdade material, encaminhamos o processo à Recebedoria de Rendas de João Pessoa para que, na condição de repartição preparadora, os remeta aos auditores fiscais responsáveis pela autuação para que eles se manifestem a respeito dos pontos acima destacados, além de tomar as seguintes providências necessárias para o deslinde deste contencioso tributário:

1 - Refazer os Levantamentos do Crédito Tributário dos exercícios de 2011 a 2015, excluindo dos aludidos demonstrativos fiscais, Os documentos fiscais referentes as operações de devoluções de remessa das recargas aos intermediários;

2 - Extrair dos arquivos SPED/EFD Saídas dos anos acima citados, elaborando uma nova planilha fiscal com informações a respeito das operações de vendas internas e interestaduais de créditos de recarga de serviços de telefonia móvel celular pré-pago, realizadas pelas empresas distribuidoras dos créditos de recarga ALIANÇA DISTRIB. DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS, IE nº 16.148.161-2 e D LIMA COMÉRCIO DE TELEFONIA LTDA, IE nº 16.150.977-0.

Em virtude dessa peculiaridade, sugiro a emissão de Ordem de Serviço específica para esse fim.

E salutar salientarmos que a epigrafiada manifestação fiscal é imprescindível ao deslinde da lide.”

Registre-se que o resultado dessa Diligência trouxe aos autos fatos novos, novas apurações e novos fundamentos de fato para o auto de infração em questão, já que se passou a analisar também as notas fiscais de saídas das Distribuidoras (fls. 309/311).

A autoridade Fiscal, dessa forma, seguindo orientação do Órgão Julgador, passou a investigar também as NFe e cupons Fiscais de ECFs emitidos pelas citadas distribuidoras, conforme a Informação Fiscal contida nas fls. 305 e seguintes. Veja-se, excerto desse entendimento:

“Iniciando pelo item 1.1, esclarecemos que a autuação não contraria o Convênio ICMS 55/05 (regulamentado pelo Decreto 26.146/05), visto que a infração denunciada trata da falta de emissão de Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) referentes à ativação de créditos pré-pagos comercializados na Paraíba pelas empresas ALIANÇA e D LIMA contratadas para este fim. Ressalta-se que o trabalho fiscal foi realizado mediante confronto entre os valores mensais das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe), sem débito de ICMS, de remessa/venda de créditos de recarga de celular pré-pago, emitidas pela CLARO S/A para as empresas ALIANÇA e D LIMA na Paraíba, e os valores mensais das NFST emitidas pela autuada, com débito de ICMS, por ocasião da ativação dos créditos de recarga de celular pré-pagos comercializados pelos agentes citados.

As informações referentes à ativação dos créditos de recarga utilizadas no auto de infração em questão foram fornecidas pela Reclamante, por meio de relatórios analíticos (fls.133/136), contendo os dados das transações de comercialização e ativação de créditos de recargas, relativo aos exercícios de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, em atendimento as Notificações 11, 12 e 13 (fls.116/118).

Com relação ao item 1.2, refutamos a arguição da Reclamante, pois mesmo considerando a hipótese de uma pequena parte dos créditos de recarga autuados não terem sido ativados ou terem sido ativados para clientes de outros estados, a percentagem das revendas desses créditos realizadas pela



ALIANÇA e D LIMA, correspondente a 97,17 %, foram vendas internas, ou seja, destinadas a clientes domiciliados neste Estado, conforme evidencia o Demonstrativo "RESUMO MENSAL DAS VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS DE RECARGAS E CARTOES PRÉ-PAGOS DE TELEFONIA MOVEL" às fls. 309/311.

Ainda sobre o item 1.2, note-se que os créditos pré-pagos não ativados, bem como aqueles hipoteticamente ativados em aparelhos celulares habilitados de outras UF, no caso de turistas, não são representativos em relação aos valores de recarga auatuados, visto que correspondem a percentual insignificante em relação aos clientes/usuários da CLARO S.A. residentes na Paraíba.

No tocante ao item 1.3, constatamos que a NFe n 64.508, emitida pela CLARO S.A para a D Lima em 28/03/2014, corresponde à retorno (anulação) da NFe n 63.495, de créditos pré-pagos anteriormente remetidos no valor de R\$ 190.968,00. Assim, diante dessa constatação procedemos a exclusão do valor de R\$ 381.396,00 relativo às referidas notas fiscais do levantamento fiscal em questão, Conforme detalhamento no item 2..1 abaixo."

Dessarte, o resultado da diligência suscitou novos questionamentos da Recorrente sobre todo o procedimento fiscal realizado, porque naquela Diligência se reconheceu como indevida parte do crédito tributário originalmente auatuado e por novos fundamentos e levantamentos fiscais (apurações) que procuravam refutar as alegações da defesa.

Sendo assim, na análise original, o crédito tributário era devido pelo simples fato do confronto entre as notas fiscais de entradas das Distribuidoras, e no novo fundamento, o crédito tributário era devido porque 97,17% das saídas das Distribuidoras tiveram operações internas, supostamente destinadas a clientes domiciliados neste Estado.

Passada essa fase diligencial, e tendo o CRF anulada a primeira sentença, dado que o contribuinte, inobstante a mudança inclusive dos critérios de fato utilizados para manter a acusação, não foi notificado para promover seus arrazoados sobre os novos documentos anexados aos autos como elementos de prova da acusação, o julgador exarou nova sentença.

Nos fundamentos da sentença, o julgador singular não acolheu os muitos apelos da acusada no tocante a uma possível inadequação da técnica fiscal, principalmente quanto ao aspecto temporal, mas não somente a ele, e manteve parcialmente procedente a acusação, tendo abatido do levantamento fiscal o valor de R\$ 190.698,00, relativo à devolução créditos de recarga de telefonia móvel.

Pois bem. Passo a aprofundar a matéria.

Inicialmente, a demanda em debate relaciona-se com aspectos da prestação de serviços de telecomunicações de telefonia móvel pré-paga, que vão da remessa de cartões/créditos de telefonia móvel pré-paga para distribuidoras contratadas por operadoras de telecomunicações, passando pelas saídas de cartões físicos ou ativações de créditos *on line* para usuários do serviço. Por fim, o fato gerador do serviço de telecomunicações ocorre tão somente no momento da ativação.



Todas essas etapas, levam a inúmeras dúvidas, e necessitam de definições tanto por parte do Fisco, quanto por parte das pessoas jurídicas envolvidas. Sem o estabelecimento preciso de obrigações acessórias a serem realizadas periodicamente pelos sujeitos de direito intervenientes, o controle rigoroso aponta a ponta, se torna uma tarefa difícil.

Nesse sentido, para ilustrar a existência de dúvidas sobre essas operações e a importância da definição de obrigações acessórias destinadas ao controle dessas operações/prestações, é importante estudar a Resposta à Consulta Nº 18272 de 14/8/2019, emitida pela Sefaz do Estado de São Paulo, ocasião na qual aquela fazenda definiu e esclareceu as obrigações acessórias para uma empresa revendedora de créditos pré-pagos.

Pela importância do raciocínio para o deslinde da presente demanda, transcrevo, *litteris*:

Resposta à Consulta Nº 18272 DE 14/08/2019

ICMS – Fornecimento de créditos para recarga de telefonia celular pré-paga – Intermediação entre empresa de telecomunicação e usuário do sistema de telefonia – Atividade não sujeita ao ICMS.

I. O fornecimento de créditos pré-pagos de telefonia celular não é atividade sujeita ao ICMS.

II. A empresa revendedora de créditos pré-pagos, transferidos por meios físicos ou eletrônicos, poderá emitir, ao final de cada mês, Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, global mensal, nos termos do artigo 6-A da Portaria CAT 121/2015, alterada pela Portaria CAT 45/2019.

III. As operações internas com chip de celular (Smart Card), classificados no código 8523.52.00 da NCM, estão sujeitas à substituição tributária nos termos do item 47 do § 1º do artigo 313-Z19 do RICMS/2000, devendo o substituído utilizar o CFOP 5.405 nos respectivos documentos fiscais.

Ementa

ICMS – Fornecimento de créditos para recarga de telefonia celular pré-paga – Intermediação entre empresa de telecomunicação e usuário do sistema de telefonia – Atividade não sujeita ao ICMS.

I. O fornecimento de créditos pré-pagos de telefonia celular não é atividade sujeita ao ICMS.

II. A empresa revendedora de créditos pré-pagos, transferidos por meios físicos ou eletrônicos, poderá emitir, ao final de cada mês, Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, global mensal, nos termos do artigo 6-A da Portaria CAT 121/2015, alterada pela Portaria CAT 45/2019.

III. As operações internas com chip de celular (Smart Card), classificados no código 8523.52.00 da NCM, estão sujeitas à substituição tributária nos termos do item 47 do § 1º do artigo 313-Z19 do RICMS/2000, devendo o substituído utilizar o CFOP 5.405 nos respectivos documentos fiscais.

Relato

I. A Consulente, cuja atividade principal, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, é "outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente" (82.99-7/99), e que possui dentre suas atividades secundárias a de comércio



atacadista de equipamentos de informática (46.51-6/01) e a de comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação (47.52-1/00), relata que realiza a revenda de recargas virtuais on line e de chip das operadoras de telefonia celular com destino a distribuidores regionais bem como para consumidores finais, clientes das operadoras de telefonia celular, mediante a disponibilização de créditos, constantes de cartões de plástico ou eletronicamente, em ambas as hipóteses, possui códigos específicos – PIN numbers, necessários ao desbloqueio dos créditos nos celulares dos usuários das operadoras.

2. Acrescenta que, segundo o Convênio ICMS 55/2005, na prestação de serviços de comunicação prestados por fichas, cartões e assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS somente no momento do efetivo fornecimento das fichas, cartões ou assemelhados ao usuário dos serviços de comunicação, conforme dispõe o § 2º do artigo 2º do RICMS/2000.

3. Reproduz o artigo 180 do RICMS/2000 e informa realizar grande número de operações diárias de vendas de recargas eletrônicas e chip, para distribuidores e consumidores finais, e tendo em vista que o ICMS incidente na operação é devido pela própria operadora de telefonia, no momento da habilitação dos créditos nos aparelhos dos consumidores finais, entende que não haveria prejuízo ao Fisco estadual caso fosse autorizada a emissão de uma única nota fiscal global, emitida contra seu próprio estabelecimento, abrangendo determinado período das operações por ela realizadas.

4. Ressalta que o § 2º do artigo 180 do RICMS/2000 prevê a possibilidade de emissão, pelas operadoras de telefonia celular, de um única nota fiscal de serviço de telecomunicação que englobe o fornecimento do período, contudo, não localizou na legislação paulista previsão expressa de extensão de tal possibilidade às distribuidoras de recarga de telefonia celular.

5. Ao final, indaga:

5.1. se existe na legislação paulista previsão de emissão, por parte das distribuidoras de recargas virtuais de telefonia celular, de um único documento que englobe os fornecimentos de determinado período, abrangendo todas as suas operações, tanto para os estabelecimentos varejistas como nas vendas diretas para consumidores finais. Acrescenta se tal documento poderia ser emitido contra seu próprio estabelecimento;

5.2. se é possível que a Consulente obtenha junto à SEFAZ um regime especial que lhe possibilite a emissão de um único documento, emitido contra seu próprio estabelecimento, que englobe o fornecimento de determinado período, abrangendo todas as suas operações, tanto para os estabelecimentos varejistas como nas vendas diretas para consumidores finais;

5.3. e qual CFOP a ser utilizado nas operações de revenda de recargas virtuais e de chip, contendo crédito de telefonia celular, realizadas pela Consulente para outros distribuidores regionais e para os consumidores finais.

Interpretação

6. Preliminarmente, verifica-se que o relato da Consulente não apresenta uma diferenciação clara entre o cartão de recarga e o chip de celular, embora sejam coisas diferentes. Deste modo, esta resposta abordará duas operações distintas, quais sejam: as vendas de crédito de telefonia celular



pré-paga, seja por cartão de recarga ou eletronicamente, e as vendas de chip de celular.

7. Isso posto, é entendimento desta Consultoria Tributária que a intermediação na venda de recargas virtuais (créditos pré-pagos de telefonia), levada a cabo pela Consulente, não se trata de venda ou de qualquer outra espécie de operação que caracterize a ocorrência de fatos geradores do ICMS. Trata-se de intermediação de prestação de serviços de telecomunicação, por ser realizada a aproximação entre as empresas de telecomunicação e os usuários do sistema de telefonia, quando da distribuição de créditos pré-pagos de telefonia.

8. Ressalte-se que as empresas de telecomunicação são obrigadas, para com os consumidores e os órgãos reguladores estatais, a prestar serviços de telefonia e a executá-los por seus próprios meios e assim se sujeitam à incidência do ICMS, na forma da legislação tributária estadual. A circulação dos instrumentos de uso ou de ativação de créditos para telefonia pré-paga, "disponibilizadas por quaisquer meios físicos ou eletrônicos" (artigo 6º do Anexo XVII do RICMS/2000), não é circulação de mercadoria, nem prestação de serviço de comunicação ou de transporte. Esses instrumentos não são mercadorias, nem sua posse atribui ou desloca ao distribuidor-intermediário a obrigação de prestar serviços de telefonia. A obrigação dos distribuidores é a de intermediar os serviços, aproximar prestadores e tomadores dos serviços, através da distribuição de créditos pré-pagos.

9. Contudo, em que pese a intermediação de venda de recargas virtuais não se tratar de operação sujeita ao ICMS, a Consulente poderá observar, relativamente às obrigações acessórias, as regras previstas na recém publicada Portaria CAT nº 45/2019, que alterou a Portaria CAT 121/2015, conforme artigo 6-A abaixo reproduzido:

"Artigo 6º-A - A empresa revendedora de créditos pré-pagos, transferidos por meios físicos ou eletrônicos, poderá emitir, ao final de cada mês, Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, global mensal, sem destaque do imposto, por empresa prestadora de serviço de comunicação, em que fará constar:

I - no quadro "Destinatário", os dados da própria empresa emitente do documento fiscal;

II - no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", a seguinte expressão: "Simple transferência de lote de meios físicos ou eletrônicos para a comercialização de créditos pré-pagos no valor total de R\$ O ICMS referente a esses créditos pré-pagos será destacado em NFSC ou NFST a ser emitida no momento da ativação do crédito, nos termos do artigo 6º do Anexo XVII do RICMS/2000";

III - no campo "CFOP" do quadro "Dados dos Produtos/ Serviços", o código "5.949" ou "6.949";

IV - no quadro "Dados do Produtos/Serviços", a identificação da empresa prestadora do serviço de comunicação e as quantidades e valores dos créditos pré-pagos vendidos nesse mês".

10. Relativamente à indagação referente às vendas de chip de celular (smart card), classificado no código 8523.52.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), também conhecido como SIM Card, esta Consultoria Tributária já se manifestou anteriormente no sentido de que às saídas internas de tal mercadoria aplica-se a sistemática de substituição tributária nos termos do item 47 do § 1º do artigo 313-Z19 do RICMS/2000.



11. Sendo assim, em que pese a Consulente nada tenha afirmado a respeito, adotaremos a premissa para a resposta de que a mercadoria chip de celular (Smart Card) já tenha sido recebida com o imposto devidamente retido por substituição tributária pelo seu fabricante, e, segundo o artigo 274 do RICMS/2000, a Consulente, por ser contribuinte substituído, ao realizar operação de comercialização com essa mercadoria, deverá emitir Nota Fiscal, sem destaque do valor do imposto, sob o CFOP 5.405 ("Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído").

12. Com essas considerações, entendemos respondidas as indagações apresentadas.

A Resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente. Deve-se atentar para eventuais alterações da legislação tributária.

Importante, assim, manifestar o entendimento de que a intermediação na venda de recargas virtuais (créditos pré-pagos de telefonia) **não se trata de venda ou de qualquer outra espécie de operação que caracterize a ocorrência de fatos geradores do ICMS**. Trata-se de intermediação de prestação de serviços de telecomunicação, por ser realizada a aproximação entre as empresas de telecomunicação e os usuários do sistema de telefonia, quando da distribuição de créditos pré-pagos de telefonia.

No que compete às obrigações acessórias das distribuidoras ALIANÇA e D LIMA, no auto de infração originalmente foram informados os Relatórios de informações Econômico - Fiscais de Entradas e Saídas (fls. 137/164), nas quais percebe-se que esses contribuintes utilizaram para operações com cartões/créditos telefônicos os CFOPs 5.102, 5.405 ou 5949, invariavelmente zerando o ICMS, visto que os cartões/créditos telefônicos não caracterizam circulação de mercadorias.

Veja-se, por exemplo, um excerto da EFD da empresa ALIANÇA do período de 06 de 2012, onde se percebe saídas realizadas por meio de registro em ECF, e CFOP 5405.

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS														
CONTRIBUINTE ALIANÇA DISTRIB. GEN. ALIMENTICIOS LTDA										PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/06/2012 a 30/06/2012				
CNPJ/CPF: 07.649.462/0002-64										INSCRIÇÃO ESTADUAL: 161481612 UF: PB MUNICÍPIO: Campina Grande - PB				
Data emissão	Data Saída	Nr. Doc.		Modelo	Nº caixa	ECF/SAT	Série	Subsérie	Situação	CNPJ/CPF	IE	UF	Município	Razão social
		Inicial	Final			Aliquota ICMS					Valor ICMS			Valor IPI
29/06/2012				2D	1	BE0808101010000585			00					
						0,00			84.492,55		0,00			0,00
											0,00			0,00
15/06/2012				2D	2	BE0808101010000586			00					
						0,00			1.545,16		0,00			0,00
											0,00			0,00
25/06/2012				2D	2	BE0808101010000586			00					
						0,00			46.052,09		0,00			0,00
											0,00			0,00
08/06/2012				2D	2	BE0808101010000586			00					
						0,00			44.461,39		0,00			0,00
											0,00			0,00
14/06/2012				2D	1	BE0808101010000585			00					

Importante observar no mesmo relatório retirado da EFD do período de junho de 2012, que a distribuidora ALIANÇA fazia operações entre seus estabelecimentos localizados em João Pessoa e Campina Grande. Assim, pode-se concluir em relação a obrigações acessórias, de forma ampla, que as distribuidoras registravam as operações com cartões/créditos telefônicos, mediante registros em ECFs,



por meio de NFe e que ainda podiam transferir esses créditos telefônicos entre seus estabelecimentos.

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS														
CONTRIBUINTE ALIANÇA DISTRIB. GEN. ALIMENTÍCIOS LTDA										PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/06/2012 a 30/06/2012				
CNPJ/CPF: 07.649.462/0002-64										INSCRIÇÃO ESTADUAL: 161481612 UF: PB MUNICÍPIO: Campina Grande - PB				
Data emissão	Data Saída	Nr. Doc.	Modelo	Nº caixa	ECFISAT	Série	Subsérie	Situação	CNPJ/CPF	IE	UF	Município	Razão social	
		Inicial	Final		Aliquota ICMS			Valor Operação	Base de Cálculo ICMS	Valor ICMS			Valor ICMS ST	Valor IPI
				5405	0,00			99,75	0,00	0,00			0,00	0,00
06/06/2012	06/06/2012	31171	55	5405	0,00	002	00	04933861000183	161379826	PB	2506301	POSTO DE COMBUSTÍVEIS FREI DAMIAO LTDA	0,00	0,00
				5405	0,00			521,28	0,00	0,00			0,00	0,00
06/06/2012	06/06/2012	31172	55	5405	0,00	002	00	05614833000166		PB	2506301	PONTES & SANTANA LTDA	0,00	0,00
				5405	0,00			580,80	0,00	0,00			0,00	0,00
06/06/2012	06/06/2012	31173	55	5405	0,00	002	00	07649462000850	161971954	PB	2507507	ALIANÇA DISTR. DE GENEROS ALIMENT. LTDA	0,00	0,00
				5405	0,00			344,08	0,00	0,00			0,00	0,00
06/06/2012	06/06/2012	31174	55	5405	0,00	002	00	07649462000930	161971962	PB	2507507	ALIANÇA DISTR. DE GENEROS ALIMENT. LTDA	0,00	0,00
				5405	0,00			468,48	0,00	0,00			0,00	0,00
06/06/2012	06/06/2012	31175	55	5405	0,00	002	00	08905247000169	161524303	PB	2506004	ROSANGELA BELMIRO DA SILVA FELIX	0,00	0,00
				5405	0,00			160,32	0,00	0,00			0,00	0,00
08/06/2012	08/06/2012	31176	55			002	00	13507838000118	161815286	PB	2508802	KARLA MICHELINE DE ANDRADE ARAUJO		

Feita essa primeira análise em relação a obrigações acessórias disponíveis para se chegar ao deslinde dessa demanda, cabe registrar que não se questiona nos presentes autos o fato de a tributação sobre os serviços de telefonia móvel celular pré-pago ocorrer no momento da ativação dos créditos pela empresa de telecomunicação, conforme disciplina o §1º, do inciso II, do art. 1º, do Decreto nº 26.146/05. Essa matéria do aspecto temporal da ocorrência do fato gerador do ICMS comunicação sobre créditos de telefonia móvel celular está bem fixado na jurisprudência administrativa.

O que se extrai da Nota Explicativa é que na falta de contraprova da ativação por parte da acusada, decorrente da diferença mensal encontrada entre as notas fiscais de remessa e as notas fiscais de ativação, respectivamente, relacionadas com as distribuidoras “ALIANÇA” e “D LIMA”, o auto de infração impôs como consequência lógica, um crédito tributário considerado originalmente líquido e certo decorrente de prestações de serviços de telecomunicações, sem a emissão do competente documento fiscal.

Digo, consequência lógica, e não de natureza deontológica, porque de fato essa presunção não está prevista especificamente na Lei do ICMS do Estado da Paraíba. Como visto, entre a remessa e a ativação existem um entranhado processo de intermediação promovido pelas distribuidoras. Ademais, como visto, não havia uma padronização quanto ao cumprimento das obrigações acessórias.

Em situações dessa natureza, o crédito tributário deve ser comprovado diretamente e ter como suporte uma consequência lógica fundada em fortes indícios documentais quanto à incontestada ativação desses créditos em terminais habilitados no Estado da Paraíba nos períodos elencados no auto de infração.

Essa obrigação de demonstração direta dos fatos geradores decorre do princípio da legalidade, e está bem-disposta no art. 142 do CTN, quando o legislador prescreveu a necessidade de delimitação da matéria tributável, o que abrange todos os aspectos, o pessoal, o temporal, o espacial e o quantitativo. Depois de aperfeiçoada precisamente essa delimitação, caberia ao sujeito passivo a contraprova da infração, estabelecendo-se limites para a prova negativa.



Cabe registrar a importância da delimitação do tempo e do espaço para se firmar uma prova negativa, tornando-a determinável, portanto, aceita pelo ordenamento jurídico, consoante as sempre lúcidas e educativas as lições de Maria Rita Ferragut (2016, p. 48)¹.

“A prova negativa é prova e, com exceção das absolutas, pode ser produzida pelo sujeito interessado. Já as afirmações indefinidas não são passíveis de comprovação, tendo em vista que a linguagem objeto - fato a ser provado - é indeterminada. Um fato sem delimitações de tempo e de espaço está impedido de ser reconhecido pelo sistema normativo como fato jurídico; o antecedente da norma concreta requer, sempre, a identificação dos critérios temporal e espacial. Sem eles, o enunciado nem sequer configura-se como antecedente normativo.

Por essas razões, no direito tributário as provas negativas são passíveis de comprovação. Apenas não o são os fatos indeterminados. Assim, não é de se esperar - e tampouco imputar consequências jurídicas à ausência de linguagem probatória - que a pessoa contra quem o fato indeterminado aproveita possa dele se defender.”

A Recorrente, por sua vez, aduz que as Empresas distribuidoras Aliança e D-Lima vendem cartões/créditos de recarga pré-paga inclusive em outros Estados, do que decorre que essas recargas são também habilitadas em terminais de outras UFs (sendo devido o ICMS incidente ao Estado onde habilitado cada um dos terminais).

Deve-se reconhecer que o simples fato de haver a comprovação da remessa de cartões/créditos de recarga para as distribuidoras inscritas nesse Estado não implica *ipso facto* que o ICMS será devido ao Estado da Paraíba.

Um ponto importante trazido pela Recorrente diz respeito ao fato de que os cartões/créditos de recarga pré-paga remetidos aos distribuidores localizados na Paraíba podem ser ativados em aparelhos habilitados em outros estados da federação, caso um usuário não-paraibano o adquira em um ponto de venda localizado neste estado. Esse fato é relevante, dada a proximidade dos Estados da Paraíba e Pernambuco, por exemplo, e também ao fluxo de turistas no verão.

Atente-se ainda que um cidadão paraibano pode adquirir um crédito de recarga em outro estado da Federação e o habilitar em seu aparelho, hipótese em que o ICMS será revertido ao Estado da Paraíba. Essas duas constatações, embora expostas de forma abstrata, demonstram *de per se* a necessidade de aferição de outros fatores, e não somente a remessa, para se fixar a materialidade da presente cobrança.

Um outro ponto de destaque para o caso em tela, e que não se encontra esclarecido no auto de infração, é o fato de que os cartões/créditos de recarga pré-paga poderem ter um prazo de validade. Aliás, consta nas notas fiscais discriminações de prazo como: **“CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$12 30D e CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$17 60D”**, que sugerem prazos de 10, 30, 60 e 75 dias para **expiração dos créditos**. Nessa linha, veja-se excerto da planilha acusatória nas fls. 61:

¹ Ferragut, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016.



mar-12 Total						1.394.300,00	
abr-12	25120440432544006420550010000262391910733467	26239	03/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	90.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000262401910827489	26240	03/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$7 10D	7.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000262401910827489	26240	03/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$12 30D	24.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000263111324582338	26311	04/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	30.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000263121324692017	26312	04/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	40.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000263131324801700	26313	04/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR.SERV.TELEC.R\$30	3.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000263131324801700	26313	04/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$22 75D	4.400,00
abr-12	25120440432544006420550010000263131324801700	26313	04/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$17 60D	5.100,00
abr-12	25120440432544006420550010000264801968753743	26480	09/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	70.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000264811968847753	26481	09/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	60.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000266051461452710	26605	10/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	40.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000266061461546720	26606	10/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	30.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000266081461766105	26608	10/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR.SERV.TELEC.R\$50	2.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000266081461766105	26608	10/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$12 30D	24.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000267141935833765	26714	11/04/12	40432544006420	PB	LT20 CART R\$12 VAL30D 525 SANFONADO	12.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000268481509838476	26848	13/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	70.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000268501510073524	26850	13/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	80.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000268511510183203	26851	13/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$7 10D	7.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000268511510183203	26851	13/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR.SERV.TELEC.R\$5	10.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000268511510183203	26851	13/04/12	40432544006420	PB	CREDITO ELETR. SERV. TELEC. R\$12 30D	24.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000269691618678076	26969	16/04/12	40432544006420	PB	LT20 CART R\$12 VAL30D 525 SANFONADO	12.000,00
abr-12	25120440432544006420550010000270411933838941	27041	17/04/12	40432544006420	PB	CREDITO RECARGA CLARO PDV - R\$1000	50.000,00

Com efeito, durante o período autuado, estavam vigentes Resoluções da Anatel que permitiam às operadoras estipular prazos de validade para os créditos, como exemplo, a Resolução nº 477, de 7 de agosto de 2007, que estabelecia o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal – SMP, veja-se:

Resolução nº 477, de 7 de agosto de 2007

Aprova o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal – SMP.

Art. 61. Nos Planos Pré-Pagos de Serviço o pagamento deve ser realizado antecipadamente, mediante a Inserção de Créditos pelo Usuário, que passa a poder utilizá-los em suas chamadas. (Revogado pela Resolução nº 632, de 7 de março de 2014)

Art. 62. Os créditos podem estar sujeitos a prazo de validade. (Revogado pela Resolução nº 632, de 7 de março de 2014)

§ 1º A prestadora pode oferecer créditos com qualquer prazo de validade desde que possibilite ao Usuário a aquisição de créditos, de valores razoáveis, com o prazo igual ou superior a 90 (noventa) dias e 180 (cento e oitenta) dias.

§ 2º A Prestadora deve oferecer, no mínimo, em suas lojas próprias, créditos com validade de 90 (noventa) dias e 180 (cento e oitenta) dias.

Assim, os créditos telefônicos podiam vencer e, portanto, nunca serem ativados. Portanto, o evento ativação decorrente da remessa do cartão/recarga para a distribuidora não era um evento com a certeza de 100% de originar um crédito tributário devido.

Um outro ponto relevante, é igualmente o fato de que os cartões/créditos de recarga pré-paga remetidos para as distribuidoras em um período mensal, não necessariamente deveriam/poderiam ser ativados no mesmo período. Assim os créditos de recarga ativados em janeiro de 2012, por exemplo, podem ter sido remetidos por distribuidores em períodos anteriores.

Não há, portanto, comprovação nos autos de uma relação temporal mensal entre a remessa do cartão/crédito e sua posterior ativação no terminal de uso privado habilitado no Estado da Paraíba. Pelo contrário, toma-se como pressuposto que



todos os cartões/créditos telefônicos foram ativados no período da remessa para as distribuidoras.

Quanto à possível ocorrência de extravios, perdas, inutilização, destruições, etc. (como enchentes; incêndios etc.), embora seja matéria de contraprova por parte da acusada, são ocorrências que fogem do controle da operadora de telecomunicação depois da remessa do cartão telefônico, visto que são outras empresas contratadas por ela que faziam o transporte e a comercialização final nos pontos de revenda ao usuário do serviço.

O controle da operadora incide exatamente sobre a etapa de ativações dos créditos pré-pagos, pois esse procedimento é de sua responsabilidade legal, na forma do Convênio 55/05, supracitado.

Feitas essas considerações, é preciso retratar que o aspecto temporal do fato gerador do ICMS comunicação, na modalidade pré-paga ocorre no momento da disponibilização do cartão/crédito ao usuário final, ocasião na qual é possível a ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

Antes disso, ou seja, no momento da remessa/fornecimento para as distribuidoras, não está caracterizada a incidência tributária, portanto, um batimento direto mês a mês das notas fiscais de remessa modelo 55 com as notas fiscais de ativação NFST não é capaz de chegar a um crédito tributário líquido e certo.

Sem desmerecer o trabalho minucioso realizado pelas autoridades fiscalizadoras, mas o que resulta desse abatimento são indícios de uma possível infração, que necessitam de outros elementos de prova para se chegar a uma acusação.

Isso se deve exatamente pelos motivos elencados pela Recorrente: ocorrência de lapso temporal entre a remessa e a ativação, que pode superar o período mensal, prazo de validade do cartão e do crédito nele inserido, o ICMS é devido somente para crédito ativado em terminal habilitado no Estado da Paraíba e usuários de outros Estados transitam diariamente no Estado da Paraíba ativando créditos de recarga.

Durante o decurso do presente processo esses fatos, pela sua relevância, foram reconhecidos tanto pelo Julgador da primeira instância, quando promoveu diligências, quanto pelos Fiscais autuantes, quando reduziram o impacto da infração, ao reconhecer as notas fiscais de saídas em operações interestaduais promovidas pelas distribuidoras.

Nada obstante, mesmo reconhecendo que outros fatores podiam mitigar o crédito tributário, os auditores atribuíram a esses fatos/fatores uma menor importância, sem contudo, traduzirem em números, esses resultados. Utilizou-se, assim, expressões indeterminadas.

Concordo, assim, com a Recorrente, que não se sabe ao certo qual o montante de cartões/créditos revendidos pelas distribuidoras e que tiveram como destinatários usuários cujos celulares estavam habilitados em outras UFs, em trânsito no Estado da Paraíba. Está correta também a Recorrente quando defende que essas informações de vendas das distribuidoras, por meio de cupom fiscal ECFs não eram de seu conhecimento, por se tratar de obrigações acessórias de terceiros.



Assim, com todas as vênias, mas a atribuição de pouca relevância/representatividade feita pelo órgão fiscalizador posta nas fls. 307 dos autos (Diligência) não pode ser acolhida, diante da obrigação contida no art. 142 do CTN, que impõe a delimitação do fato gerador, o que abrange a exclusão de fatos que reduzem a base tributável, como é o caso de saídas para usuários com terminais portáteis habilitados em outras UFs.

Cabe consignar também que a observação segundo a qual as saídas internas das distribuidoras correspondente a 97,17 % do total de saídas e **que são destinadas a clientes domiciliados neste Estado, não atende ao pressuposto legal**, pois o ICMS comunicação não se baseia em lógica de comercialização, e sim de prestação de serviços, no qual o ICMS é devido ao Estado cujo terminal portátil estiver habilitado.

Logo, como visto, a aquisição de créditos ou cartões em operações internas no Estado da Paraíba, com emissão de cupom fiscal de ECF não comprova *ipsu facto* que a ativação ocorreu em terminal também habilitado no Estado da Paraíba. Comprova apenas uma revenda do cartão em ponto de venda localizado na Paraíba, sem nada poder dizer sobre a real forma de utilização do crédito nele estampado pelo usuário.

Por todos esses motivos, a irrisignação da Recorrente quanto às conclusões tomadas no auto de infração, que levaram da assertiva do antecedente à do conseqüente, considerando o antecedente a diferença entre as remessas de cartões e o conseqüente as notas de ativação mensal de créditos de telefonia pré-pagos, deve ser acolhida.

O principal motivo pelo qual a infração deve ser afastada é por vício de natureza material, no tocante aos aspectos temporal e espacial do fato gerador, pois a data de remessa não é necessariamente a data da ativação dos créditos de telefonia móvel, nem o local do fornecimento é o local do ICMS devido e não há presunção legal nesse sentido.

Considerar a data da remessa/fornecimento como a efetiva data da ativação (data da ocorrência do fato gerador) compromete a acusação por vício material, no sentido de ir de encontro com a lógica dos fatos, a verdade material, e legislação aplicável à espécie, o que leva à convicção de que, na verdade, as operações de ativações do mês atual podem e devem corresponder a parcela de fornecimento de meses anteriores, conforme demonstrou a defesa.

A prova negativa exige elementos mínimos para poder ser utilizada, e nesse caso, a comprovação perpassa a pessoa jurídica acusada e atinge fatos ocorridos e de obrigação acessória das distribuidoras “ALIANÇA” e “D LIMA”, como a escrituração das vendas realizadas por meio de ECFs, como também por NFe, trazidas nas fls. 310/311 da Diligência Fiscal.

Nessa linha, existe uma incerteza quanto à ativação dos créditos também no aspecto espacial, pois o imposto é devido ao Estado no qual o celular estiver habilitado, sendo certo que usuários de outras UFs tem trânsito livre no território Paraibano e poderiam adquirir e ativar esses créditos telefônicos autuados em operações



internas. Igualmente essa presunção é *hominis*, não há uma imposição legal nesse sentido.

Todas essas evidências, demonstram que não existem elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária com liquidez e certeza, mesmo depois de Diligências no sentido de corrigir vícios materiais encontrados no lançamento tributário, atraindo a nulidade por vício material, prevista no art. 14, inciso III da Lei 10.094/2013, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário do Estado da Paraíba:

Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;

V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de mercadorias em trânsito.

Informo que em razão do escoamento do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN para os fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2011 a 2015, não há a possibilidade de refazer o lançamento tributário, mediante a correção dos vícios materiais acima retratados, motivo pelo qual tal providência é ineficaz.

Deixo registrado igualmente que em razão do vício material não há a necessidade ou utilidade ainda de enfrentar as demais questões opostas pelo contribuinte, nem enfrentar o mérito do recurso de ofício, por perda de seu objeto.

Esclareço, por fim, com relação ao requerimento que pugna que a notificação para participação do julgamento seja direcionada ao patrono do sujeito passivo, no endereço profissional, deve ser registrado que tal solicitação não possui amparo legal. A intimação dos atos processuais ao sujeito passivo, na forma dos art. 4º-A, §4º (DTe), art. 11 e art. 46, da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos, de ofício, por regular, e, do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do recurso de ofício e provimento do recurso voluntário, para reformar a sentença monocrática para julgar nulo por vício material o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002631/2016-76, lavrado em 14/12/2016, contra a empresa CLARO S.A., inscrição estadual nº 16.147.111-0, já qualificada nos autos, desonerando a acusada de quaisquer ônus decorrente do presente contencioso.



Notificações a cargo da Repartição Preparadora na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por vídeo conferência, em 4 de novembro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro Relator