

PROCESSO - A. I. N° 281081.0004/23-1
RECORRENTE - TELMEX DO BRASIL S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0328-02/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTRANET 09/09/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0195-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO. Quando um Auto de Infração não esclarece pormenorizadamente e não fornece de maneira precisa o fundamento legal de como se apurou a base de cálculo, resta criada uma situação de insegurança jurídica. A indeterminação gera dificuldades à defesa, pois o particular não dispõe de informações suficientes para contestar a exigência. Um lançamento sem a definição clara de sua base de cálculo fere os princípios da legalidade e da segurança jurídica, essenciais para o Sistema Tributário. Assim sendo, a falta de definição da base de cálculo caracteriza um vício que compromete a validade do Auto de Infração. Determinada a renovação da ação fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto(s) em face do Acórdão nº 0328-02/24-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/09/2023 no valor histórico de R\$ 421.690,60, abordando a seguinte infração:

Infração 1 – 003.001.001 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. **Período:** maio e julho de 2021.

Recolhimento a Menor do ICMS, em função de utilização a maior de crédito fiscal nas aquisições de serviços de telecomunicações, em diversos meses. A empresa utilizou créditos de ICMS relativos a compra de serviços de telecomunicações para prestação de serviço da mesma natureza, em valor superior aos débitos relativos a prestação de serviços de telecomunicações da mesma natureza, porém no final de cada período mensal de apuração, não efetuou o estorno do valor excedente do crédito fiscal, conforme determina o artigo o Art. 312, inciso IV: Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

Considerando que os serviços de telecomunicações adquiridos e não utilizados perecem ao final de cada mês, os valores dos créditos fiscais de ICMS acumulados e não estornados pelo contribuinte causaram recolhimento a menor do ICMS nos meses de maio e julho de 2021.

O valor do crédito fiscal excedente, no final de cada período de apuração, foi glosado pelo fisco, conforme apurado no ANEXO 02, Coluna 05, demonstrando com clareza um recolhimento a menor do ICMS nos meses de MAIO E JULHO de 2021.

Tudo apurado conforme conta corrente da empresa informada na EFD apresentada ao fisco, Anexo 02 (Planilha de Cobrança), Intimações Fiscais. Tudo apenso a este PAF, em meio magnético e parte em papel, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Conforme acima relatado, o AI processado exige o valor de R\$ 421.690,60, referente a uma infração à legislação tributária, tipificada pelo código 003.001.001.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 12-15, bem como o teor da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-11); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Como detalhado no relatório, vê-se nos autos que, sem objetivamente contestar os dados/valores da autuação, conforme detalhado no relatório que faço integrar neste voto, a Impugnação consiste em: a) preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa por falta de indicação específica do dispositivo legal infringido, além de impossível compreensão do método aplicado para apuração do tributo; b) mérito: b.1) inaplicabilidade do art. 312, IV, do RICMS-BA sobre os serviços de telecomunicação adquiridos pela Impugnante, por ausência de pericimento; b.2) violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS; b.3) inocorrência da infração e aplicação de multa confiscatória.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso de regular ferramenta de auditoria de ICMS, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre de depuração dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

O Auto de Infração tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 04-11), cujas planilhas detalham os dados da exação como informados/registrados pelo próprio Autuado na EFD transmitida à SEFAZ e recepcionada sem inconsistências (planilha fls. 08, 09 e 11), ajustados no procedimento fiscal, conforme planilha de fls. 06 e 07, apurando o crédito indevido não estornado nos meses 05 e 07 de 2021, e objeto da exação.

Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnicos e desnecessária em vistas das provas autuadas, com fundamento no art. 147, I, “a” e II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia suscitado pelo Impugnante.

Compulsando os autos e analisando os elementos de prova neles contidos, bem como as razões de acusação e defesa, não vejo sentido lógico nem jurídico nas alegações defensivas, sejam elas relativas à preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, sejam relativas as questões de mérito aduzidas pelo Impugnante, pelas seguintes razões:

A uma, porque, como visto no relatório que faço integrar a este voto, o Impugnante exerceu o direito de defesa de modo amplo, demonstrando total compreensão da acusação fiscal, qual seja, a glosa do crédito tributário nos meses maio e julho 2021 – períodos em que, como claramente informado na descrição complementar dos fatos, os serviços de telecomunicação comprados pela Autuada não foram completamente prestados/saídos do estabelecimento, remanescendo crédito fiscal indevidamente mantido no seu livro de apuração do ICMS (fls. 08-09), corretamente reconstituído pela autoridade fiscal autuante no seu procedimento homologatório (planilha de fls. 05-07);

A duas, porque na oportunidade da defesa, o Impugnante pode aduzir e aduziu de forma ampla, as razões que entendeu suportar o direito ao crédito fiscal que lhe foi glosado no procedimento fiscal, glosa esta, em conformidade com a disciplina exposta nos arts. 24 a 26 da Lei 7014/96 c/c art. 305, estes indicados como

enquadramento legal da exação, além dos arts. 309, III, “b” e 312, IV, do RICMS-BA, que, respectivamente: **a)** Art. 309, III, “b”: limita o uso do crédito fiscal relativo às operações de serviços de comunicação na proporção das suas subseqüentes saídas sobre as saídas ou prestações totais; **b)** Art. 312, IV: obriga o estorno do imposto creditado pelas entradas (na proporção, inclusive), sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar (que é o caso). Em outras palavras, não constituir efetiva saída subseqüente tributada, já que a situação em apreço não se enquadra em qualquer das exceções de manutenção de crédito legalmente instituídas.

Com meus pertinentes destaques, eis as redações destes dispositivos:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

III - o valor do imposto cobrado, relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

...

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

A três, porque, ainda que apenas os dispositivos legais originalmente expostos no Auto de Infração sejam claros e suficientes para determinar com segurança a infração acusada, bem como a disposição legal infringida (dispositivos relativos à apuração do imposto devido pelo contribuinte, procedimento que a legislação originalmente lhe outorga no lançamento tributário sujeito à posterior homologação do sujeito ativo da relação jurídico tributária), a eventual incompletude ou até incorreção na indicação de dispositivo legal não implica em nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (RPAF: Art. 19), como é o caso em apreço, até porque o crédito fiscal foi constituído atendendo ao disposto no art. 142 do CTN, não restando dúvida quanto à sua liquidez, de modo que, claramente explicitado o método de apuração aplicado no procedimento fiscal (recomposição da conta corrente fiscal dos períodos Janeiro 2019 a Dezembro 2022 – fls. 04-07), não há falar em cerceamento ao direito de defesa, nem em impossibilidade de compreensão do método aplicado para apuração do tributo que o próprio contribuinte efetuou, uma vez que, como explicitado nos demonstrativos suportes da infração, tampouco em violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, já que apenas a parte excedente ao seu direito foi objeto de glosa no procedimento fiscal do qual resultou o lançamento tributário em apreço.

Afasto, pois, a preliminar suscitada e tenho a infração acusada como subsistente.

Por ser a legalmente prevista para o caso, e não incluir na competência deste órgão julgante administrativo apreciar a inconstitucionalidade arguida relativa ao caráter confiscatório da penalidade proposta, com fundamento no art. 167 do RPAF, tenho por prejudicada tal alegação, ao tempo que, por falta de previsão legal para tanto, também tenho por prejudicado o pedido de redução do seu valor.

As intimações relativas a este caso devem seguir a forma especificamente regulamentada, mas nada impede o atendimento de envio de cópias aos patronos do sujeito passivo, especialmente se cadastrados no Diretório Eletrônico da SEFAZ – DT-e.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, argui a nulidade do acórdão por cerceamento do direito de defesa porque a decisão não teria analisado os argumentos apresentados em relação à aplicação da alíquota de 28% aos valores imputados e à base de cálculo.

Sustenta, ainda em sede de preliminar, a nulidade do procedimento e do Auto de Infração pela falta de indicação do dispositivo supostamente infringido indicando que a autuação deixou de indicar o método aplicado para apuração do tributo, elencando genericamente artigos da legislação que não explicitam formalmente o perecimento dos serviços prestados pela recorrente, além de não se manifestar sobre o fundamento para a alíquota de 28% aplicada sobre a base de

cálculo indicada.

No mérito, defende a inaplicabilidade do previsto no inciso IV, do art. 312 do RICMS/BA sobre os serviços de telecomunicações adquiridos porque o dispositivo somente se refere a mercadorias, não havendo qualquer menção ao perecimento de serviços, justamente por não estarem sujeitos a esta condição, evidenciando uma interpretação extensiva da norma.

Aponta ainda violação ao princípio da não-cumulatividade pela visão da fiscalização de que tendo ocorrido prestação de serviços por valor inferior aos adquiridos pela recorrente deveria ser efetivado o estorno proporcional dos créditos de ICMS em razão do perecimento dos serviços não comercializados.

Esclarece que “[...] *provê, precipuamente, redes corporativas de dados na modalidade MPLS, as quais são formadas a partir do provimento de acessos locais (semelhantes a acessos à internet) interligados a um ponto de entrada da rede mundial de computadores (rede IP, com uma banda definida a partir da necessidade de tráfego do cliente)*”, sendo que, “[...] *Para a prestação desses serviços aos seus clientes, a RECORRENTE contrata infraestrutura de rede de outras Operadoras de Telecomunicação, que compõem o chamado “backbone”, sendo todos esses serviços regularmente tributados pelo ICMS*”.

Defende que faz jus ao creditamento do ICMS incidente na aquisição de tais serviços, necessários à prestação dos seus próprios serviços de modo que a interpretação da 2ª JF impede a tomada de créditos dos produtos que perecem na competência, afrontando as disposições constitucionais e legais que preveem a possibilidade de creditamento em respeito à não-cumulatividade.

Sustenta ainda a violação ao princípio do não confisco pelo valor exorbitante da multa aplicada, afirmando que está em gritante desproporcionalidade com o valor do imposto devido.

Requer a realização de diligência/perícia fiscal por fiscal/órgão imparcial.

Encerra requerendo o provimento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 28/03/2025 e convertidos em diligência ao autuante para que tomasse conhecimento dos documentos que foram juntados pela recorrente apenas por ocasião da interposição do Recurso Voluntário.

No relatório de diligência fiscal de fls. 204-207 o autuante aponta que o contrato de prestação de serviço juntado pelo Recurso Voluntário não altera os fatos apurados e nem os valores de cobrança, indicando que foi firmado por pessoas jurídicas distintas da autuada, não tendo relação com o Auto de Infração. Esclarece ainda que a recorrente presta serviços de comunicação multimídia, comercializando serviços de comunicação de dados.

Informa que, para tanto, compra links de infraestrutura que geram créditos fiscais na alíquota de 28%, que a mesma se apropria 100% em seu livro de Entradas, revendendo aos seus clientes estes links adquiridos em operações tributadas em 28%, lançando o débito do ICMS em seu livro de Saída. Afirma que a regra do setor de comunicação é de que todos os serviços contratados e não utilizados expiram sempre ao final do mês, não permitindo seu estoque, acúmulo ou transferência de saldo para o mês seguinte, regra esta que se aplicaria aos links adquiridos pela recorrente.

Diz que, quando um cliente adquire os serviços de telecomunicações da recorrente, o pacote de dados adquirido, independentemente de sua utilização ou não, sempre irá expirar/desaparecer/perecer ao final de cada mês, não permitindo sua acumulação, transferência ou geração de créditos financeiros para o mês seguinte sendo o oposto válido, de modo que quando a recorrente adquire mensalmente links de infraestrutura para prestação de serviços, estes links comprados mensalmente e não utilizados em sua totalidade dentro do mês não podem ser estocados, acumulados, transferidos, nem gerar créditos financeiros para o mês seguinte, de modo que a parte não consumida através de vendas para prestação de serviços expira/perce/desaparece ao final do mês.

A título exemplificativo, cita a hipótese onde a recorrente adquire link com capacidade de transmissão de dados de 1.000gb, se creditando em 100% do imposto desta aquisição, porém, durante o mês, oferece 10 pacotes de 100gb para prestação de serviços, mas só comercializa 9 pacotes, gerando receitas tributadas em 28% de ICMS. Diz que, neste caso, a parte do link adquirido e não comercializado não pode ser acumulado, estocado ou transferido para comercialização, ou seja, o pacote de 100gb remanescente expira/perde a validade/perece, pois não haverá nenhuma saída tributada referente ao mesmo, devendo o crédito correspondente ser estornado, destacando o que dispõe o inciso IV do art. 312 do RICMS/BA.

A recorrente se manifestou às fls. 217-223, pontuando, inicialmente que o autuante se equivocou em relação às partes do contrato juntado, que teria sido firmado pela matriz e não pela filial autuada, porque o anexo IV do Termo Aditivo nº 07 indica o CNPJ de todas as filiais que prestam o serviço contratado, não existindo qualquer dúvida da sua relação com o serviço autuado.

Sobre a questão do perecimento dos dados na mesma competência, afirma que tais argumentos são desprovidos de cunho técnico pois parte do princípio equivocado de que os clientes da recorrente não possuem o direito de utilizar o pacote de dados não integralmente consumido na competência em que foram adquiridos, motivo pelo qual a mesma lógica se aplicaria à empresa de telecomunicações que adquire mensalmente links de infraestrutura para prestação de serviços aos seus clientes.

Esclarece que a natureza dos serviços que presta não tem as características daqueles que perecem na forma como afirmado porque se trata de prestação de serviços contínua com sistema extremamente complexo, exigindo que o fornecimento deve ocorrer 24h por dia, 7 dias por semana e 365 dias por ano, inexistindo cláusula limitando aos “gigas” mencionados pelo autuante em sua manifestação.

Destaca que não há menção no contrato sobre limite temporal para utilização, indicando apenas a capacidade de transmissão de dados através da rede, sendo assim incabível a interpretação acerca de perecimento do produto adquirido e posteriormente comercializada já que a prestação do serviço é contínua e os serviços de comunicação multimídia não se extinguem pela simples ausência de uso, por não se tratar de bens materiais e sim da transmissão ininterrupta do serviço contratado e repassado.

O processo retornou e foi pautado para a sessão de julgamento do dia 14/08/2025 e adiado para a sessão do dia 22/08/2025. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Mayara de Oliveira Santos Calabro, OAB/RJ 235.679 e Dr. Victor Marinho Batista, OAB/RJ 243.713.

VOTO VENCIDO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Entendo que o Recurso Voluntário deve ser acolhido.

A autuação se fundamenta na hipótese de que a recorrente tem a obrigação de estornar parcela do crédito apurado na entrada de serviços adquiridos para prestação de serviços da mesma natureza, exemplificando que, ao contratar links de infraestrutura não pode manter o crédito correspondente à parcela deles que não foi objeto de venda posterior, caracterizando perecimento, para fins de ICMS, haja vista que a “regra do segmento” seria a expiração mensal dos serviços não utilizados.

Com todo o respeito, penso que este raciocínio confunde peculiaridades do próprio imposto e da própria legislação baiana, além de aspectos técnicos do setor de telecomunicações.

O equívoco fica ainda mais nítido na manifestação da diligência fiscal, quando se observa que o raciocínio que embasa a autuação considera links adquiridos e vendidos pela recorrente, como se

sua atividade correspondesse exclusivamente à mercancia de bens ou mercadorias, que caracteriza uma outra hipótese de incidência do ICMS.

É importante lembrar que o atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), previsto pela Constituição Federal de 1988, ampliou a base de incidência do anterior Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), passando a compreender os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, os quais possuíam regime tributário próprio.

Ocorre que, a Lei Complementar nº 87/96, ao regular o ICMS, acaba veiculando disposições comuns a todas as hipóteses de incidência, mas contém normas que somente são compatíveis com alguns dos seus fatos geradores, não havendo como se estender aos demais por uma evidente incompatibilidade lógica ou mesmo prática.

Destaque-se, neste sentido, o que diz o seu art. 21:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Ora, não há dúvidas de que, embora o *caput* faça menção a “serviço tomado” e “mercadoria entrada”, nem todos os incisos são aplicáveis às prestações de serviços, pois, não é possível cogitar do perecimento ou extravio de um serviço de transporte interestadual, por exemplo.

As mercadorias transportadas, assim como o veículo, com certeza podem ser objeto destas situações, mas há como cogitar de furto ou roubo do serviço de transporte? Penso que não, o que conduz ao reconhecimento de que os serviços, como obrigação de fazer que são, possuem características específicas que não permitem a subsunção a determinadas disposições da Lei Kandir.

Sabendo-se que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (art. 110 do CTN), não é possível ignorar que *perecimento* e *deterioração* são conceitos jurídicos relacionados ao objeto de uma *obrigação de dar coisa certa* (arts. 233-242 do CC) e, o *extravio*, ao *transporte de coisas* (arts. 734-742 do CC). O *furto* e o *roubo* se referem à “coisa alheia móvel”, por expressa disposição legal (arts. 155 e 157 do Código Penal).

Logo, são eventos inequivocamente relacionados aos *bens* (arts. 79-103 do CC). Mas, não se compatibilizam às hipóteses de *obrigação de fazer* (arts. 247-249 do CC).

Neste sentido, inclusive, analisando-se o teor do Projeto de Lei Complementar nº 95/1996 (disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25749>), que resultou na Lei Complementar nº 87/96, confirma-se que tais disposições foram propostas inicialmente apenas para a hipótese de circulação de mercadorias, conforme dispositivo abaixo reproduzido:

Art. 14º Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadoria, inclusive a destinada ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito quaisquer mercadorias e serviços que sejam objeto de operação isenta ou não tributada ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Deve ser estornado o crédito referente a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operação isenta ou não tributada, sendo esta circunstância não conhecida à época do creditamento.

§ 3º Observado o disposto nos §§ 4º e 5º, o contribuinte deve estornar o imposto de que se tenha creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - venha a perecer ou ser objeto de roubo, fruto ou extravio;

II - seja objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta;

III - seja utilizada ou consumida em industrialização ou na comercialização de mercadorias cuja saída seja isenta ou não tributada.

Do mesmo modo, cabe registrar que o RICMS/BA contém dispositivo tratando da “[...] *perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação* [...]” (art. 293) das mercadorias sujeitas à substituição tributária, porém, não contém qualquer previsão semelhante em relação à prestações de serviço de transporte sujeitas à substituição tributária (art. 298), o que apenas reforça a ideia de que nem tudo se aplica a todas as hipóteses de incidência do ICMS, exigindo uma adequada interpretação e/ou integração da norma.

Destarte, analisando-se a definição de *serviço de telecomunicações*, também não vejo como entender pela subsistência da autuação, dada a incompatibilidade dos eventos que podem acometer os *bens* daquilo que constitui um conjunto de atividades para ofertar a telecomunicação:

Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações)

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

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

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

Anexo à Resolução ANATEL nº 73/1998

Art. 2º Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Note-se que a definição de *serviços de telecomunicações* nas normas acima transcritas revela que estes não se confundem com a *telecomunicação* propriamente dita. Os serviços são as atividades que a possibilitam, ou seja, é a disponibilização de recursos para que a telecomunicação em si ocorra.

Também não é possível encontrar amparo para a autuação na legislação estadual. O Auto de Infração e, especialmente, a manifestação da diligência, apontam para o art. 310, III e o art. 312, IV

do RICMS/BA, sem, contudo, examinar sistematicamente as referidas normas.

O inciso III do art. 310 se refere à hipótese de serviço cuja prestação subsequente não é tributada ou é isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior. Contudo, a própria tese da acusação fiscal é de inexistência de prestação de serviços, já que sustenta que a recorrente não teria “comercializado” parte do link que adquiriu, considerando o seu exemplo hipotético. Ora, partindo desta premissa, se não houve “comercialização”, não há prestação a ser caracterizada como “não tributada” ou “isenta” de modo a se aplicar o dispositivo. Ausência de serviço prestado não se confunde com prestação isenta ou não tributável.

Por sua vez, o inciso IV, do art. 312 do RICMS/BA não pode ser interpretado isoladamente porque, como já demonstrado, a ideia de perecimento não se amolda adequadamente a uma prestação de serviço, de maneira que a norma regulamentar se refere à hipótese da mercadoria à qual está relacionada o serviço de transporte ou de comunicação, considerando o disposto no § 6º do mesmo dispositivo:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...
IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

...
§ 6º A obrigatoriedade do estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação relacionados com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações ou ocorrências mencionadas neste artigo. (grifamos)

Ora, se qualquer hipótese de prestação de serviço de transporte e de comunicação comportasse estorno em razão de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar, qual seria a necessidade do § 6º no art. 312 do Regulamento? Cabe recordar a clássica lição de Carlos Maximiliano no sentido de que a lei não ostenta palavras inúteis (*Hermenêutica e aplicação do direito*, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204).

A expressão “qualquer outra ocorrência similar”, a despeito da indeterminação, não admite que o intérprete estenda o seu alcance para situações que não guardam o mínimo de similaridade com aquelas expressamente indicadas no dispositivo, ou seja, não autoriza a sua liberdade criativa para circunstâncias que não se assemelham à perda de um bem por algum imprevisto.

Não é demais ainda lembrar que a venda com preço abaixo do custo também não constitui hipótese de estorno de crédito, como ensina DEONÍSIO KOCH:

“[...] O contribuinte não pode ser compelido a vender seus produtos ou serviços mediante preços definidos ou mesmo sugeridos por norma tributária, ressalvadas as hipóteses em regimes especiais de tributação, como ocorre, por exemplo, na substituição tributária. Fixar o preço de venda é uma faculdade do vendedor, o que não terá nenhuma repercussão no direito ao crédito relativo à etapa anterior de circulação. Evidentemente, todo excesso é questionado pelo fisco. A redução de preços a patamares que não encontram lógica nas regras de mercado pode ensejar o arbitramento da base tributária, sobre o fundamento de venda subfaturada, mas, ainda assim, não se deve cogitar em exigir qualquer estorno de crédito.

Portanto, o sistema de compensação do imposto associado ao princípio da não cumulatividade pressupõe a existência de valor agregado nas operações realizadas por contribuinte, mas, ao mesmo tempo, absorve eventuais oscilações de preços. Assim, se a venda se realizar com grandes lucros, será também maior o imposto a recolher; se, por outro lado, o mercado exigir uma venda abaixo do custo de aquisição, por qualquer razão, de ordem financeira da empresa ou de mercado do produto ou serviço – venda com prejuízo – haverá também um prejuízo para o erário com relação a esta mercadoria, com crédito maior do que o débito, mas não haverá razões para exigir estorno de crédito. O sistema deve absorver estas oscilações de preços.” (Manual do ICMS: teoria e prática. 6ª ed., Curitiba: Juruá, 2020, p. 379)

Na mesma linha, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

“[...] I – Também a chamada venda com prejuízo dá direito a créditos de ICMS. Melhor explicitando: se na série de operações que levam a mercadoria do produtor ao consumidor final houver alguma venda com prejuízo, nem por isso o direito de crédito se esvai (ou deve ser ‘estornado’, na terminologia fazendária). Pelo

contrário, o crédito não utilizado é totalmente aproveitável na operação (ou prestação) seguinte tributável por meio de ICMS.

Desenvolvendo a ideia, temos para nós que as vendas com prejuízo não exigem o estorno proporcional dos créditos de ICMS advindos das respectivas operações de compra.

[...]

Em verdade, na venda com prejuízo se está diante, como é fácil perceber, de mera situação de fato, que passa ao largo da eventual existência de benefício fiscal, a ser equiparado à isenção, para os fins do art. 155, § 2º, II, 'a' e 'b', da CF.

II – Travejando melhor a assertiva, temos que o princípio da não cumulatividade do ICMS garante ao contribuinte, mesmo quando promove vendas mercantis com prejuízo, o direito de aproveitar integralmente – isto é, sem estorno proporcional – seu direito de crédito.

Observamos, por vir de molde, que na venda com prejuízo não há redução legal da base de cálculo do ICMS, que continua a ser o valor total da operação mercantil realizada. Dito de outro modo: nela há apenas uma venda que não agregou valor econômico à mercadoria negociada; não um benefício fiscal, consistente na restrição, determinada pela lei, do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do ICMS. [...]” (ICMS. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2020, p. 395)

Além disso, na situação dos autos, há ainda outros aspectos que me fazem entender pela insubsistência do Auto de Ifração, como a própria ausência de demonstração do alegado perecimento do serviço, na forma como sustentada pela fiscalização. Em que pese na diligência fiscal o autuante tenha afirmado que o contrato apresentado pela recorrente não possui relação com os autos, a autuação não demonstra quais elementos de prova fundamentaram a acusação fiscal de que há perecimento de uma parte dos links de infraestrutura adquiridos.

A mídia contida à fl. 11 não contém contratos ou outros instrumentos que demonstrem a tese de que a recorrente adquire determinada quantidade de serviço e posteriormente presta serviços em volume quantitativamente inferior, de modo a importar na diferença perecível que justificaria os estornos pretendidos. Pelo contrário, ao analisar as planilhas, o que se identifica é que este raciocínio decorre de uma presunção, calcada apenas na existência de créditos em montante superior aos débitos da recorrente, sem demonstrar que decorrem exclusivamente das aquisições de links de infraestrutura, o que não é suficiente, a meu ver.

Porém, verifica-se também que o auto de infração parte da premissa – não justificada – de que a recorrente, necessariamente, somente poderia ter créditos menores ou iguais os débitos, apurados mês a mês, entendendo que é devido o estorno sempre que os créditos superarem os débitos. Entretanto, a lógica de controle mensal, especialmente quando vinculada às noções de perecimento, extravio e afins, a meu ver, só tem sentido quando se trata de mercadorias, pela necessidade de manter controle de estoque físico, vinculado a cada competência.

Todavia, em se tratando de prestação de serviços, a sua periodicidade se vincula às datas previstas nos respectivos contratos e não necessariamente ao calendário civil ou mesmo ao período de apuração do ICMS adotado pelo Estado, ressaltando mais uma vez que, prestação de serviços, embora possa se sujeitar ao ICMS, é uma *atividade* com características próprias e distintas dos bens e mercadorias.

Neste sentido, considerando as premissas adotadas na autuação, se chegaria à situação esdrúxula, precisamente apontada pela Ilma. Cons. Valdirene Pinto Lima em sessão de julgamento, na qual uma prestação de serviços sujeita ao ICMS, contratada no último dia do mês, jamais permitira creditamento pela necessidade de estorno neste mesmo dia, pela impossibilidade de promover as saídas tributadas posteriores em tempo hábil, o que, a meu ver, constituiria uma injustificável violação da não cumulatividade.

Não se nega que o acúmulo de crédito, a rigor, não é a regra, especialmente porque a não cumulatividade pressupõe o abatimento do imposto recolhido nas etapas anteriores. Mas, há circunstâncias que a própria legislação permite raciocínio diverso, como na exportação de serviços (art. 33, III, “b” da LC 87/96 e art. 312, § 3º, II do RICMS/BA), por exemplo, de maneira que a mera constatação de que a escrituração de determinado contribuinte não reflete a lógica habitual,

por si só, não autoriza a atribuição de conduta contrária à legislação.

E, no que diz respeito ao equívoco quanto ao aspecto técnico, a autuação parece confundir as noções de *largura de banda* e *franquia de consumo*, ao tratar do que seria a “diferença de serviço” passível de perecimento, no exemplo hipotético apresentado. Embora a franquia de consumo possa ser entendida como o limite de dados que um assinante pode consumir/utilizar/transmitir dentro de um mês, normalmente, a largura de banda se refere à capacidade de transmissão de dados do canal.

Mas, em que pese estar diretamente relacionada, *largura de banda* também não se confunde com *velocidade* (apesar da definição contida no art. 4º, XXI do Anexo da Resolução ANATEL nº 614/2013 dar a impressão de que são sinônimos). Uma analogia que pode ilustrar é que a largura de banda seria o equivalente ao diâmetro de um cano de uma tubulação, o que permite limitar a velocidade e a quantidade do líquido que passa, mas não se confunde com essas outras medidas.

Em se tratando de redes de computadores e de internet, a largura de banda da infraestrutura é, de modo semelhante, um fator limitador da velocidade. Uma infraestrutura com alta largura de banda pode usufruir completamente de um link com velocidade inferior sem comprometer uma parte da sua capacidade, que ficará ociosa, entretanto, se a velocidade for superior à capacidade de transmissão, não há como atingir todo o seu potencial e pode provocar um congestionamento ou “estrangulamento” da via.

Sendo assim, no exemplo hipotético apresentado pelo autuante, o link de infraestrutura de 1000Gb, na verdade, possibilitaria à recorrente oferecer a seus clientes a capacidade de transmissão simultânea de até 1000Gbps, o que não equivale à limitação de dados que é própria das franquias. A diferença é relevante porque em se tratando de largura de banda não há limitação prática para a prestação de serviços (a 10 links de 100Mbps, por exemplo).

Neste sentido, nada impediria que a recorrente, por exemplo, com base no mesmo link de 1000Gbps, firmasse 20 ou mais contratos de 100Mbps de largura de banda, cada, pois, mesmo que celebrasse negócios jurídicos em volume aparentemente superior ao link adquirido, a capacidade de transmissão de dados somente seria comprometida se todos acessassem ao mesmo tempo, ou seja, apenas na hipótese de demanda simultânea.

Com efeito, ao tratar do conceito de *vazão disponível*, JAMES F. KUROSE e KEITH W. ROSS ensinam que “[...] no contexto de sessão da comunicação entre dois processos ao longo de um caminho de rede, é a taxa pela qual o processo remetente pode enviar bits ao processo destinatário. Como outras sessões compartilharão a largura de banda no caminho da rede e seus dados estão indo e voltando, a vazão disponível pode oscilar com o tempo” (*Redes de computadores e a internet: uma abordagem top-down*. 8ª ed., São Paulo: Pearson; Porto Alegre: Bookman, 2021, p. 71).

E, ainda assim, em se tratando de serviço contínuo, a eventual saturação da capacidade de transmissão em determinado instante não significaria “consumo” do link, pois, a capacidade apenas limita o que a infraestrutura suporta naquele momento de forte demanda e não um “direito de utilização” temporário, ou seja, após o “pico” ou excesso, o link manterá disponível a mesma capacidade de transmissão contratada, pelo período definido no contrato.

Por sua vez, a existência de capacidade ociosa não representa, a meu ver, fato relevante do ponto de vista tributário, pois, se, de um lado, não há uma obrigação da prestadora de serviços ocupar toda a capacidade de transmissão adquirida pela prestação de seus serviços, de outro lado, considerando que se trata de atividade econômica que visa lucro, não me parece razoável presumir que a hipotética (porque presumida apenas a partir da escrituração fiscal) capacidade ociosa da infraestrutura à sua disposição seria algo desejado, voluntário ou mesmo lucrativo, salvo se acompanhada de conjunto probatório capaz de suportar tal acusação.

Ademais, ainda que fosse possível considerar, no caso concreto, a hipótese de extinção de algum direito em determinado prazo, caberia ao autuante indicar, desde a autuação, qual a norma em

que fundamenta a afirmação de que os serviços adquiridos pela recorrente possuem “prazo de expiração” e não apenas indicar uma hipotética praxe do segmento, até mesmo porque existem diversos serviços no âmbito das telecomunicações com tratamento tributário distinto, dadas as suas peculiaridades.

Portanto, não há como presumir que a simples existência de créditos em volumes superior aos débitos representa um “perecimento” parcial dos serviços adquiridos. Sequer dá para presumir que o aproveitamento do link em si foi inferior à sua capacidade. Ademais, ainda que houvesse nos autos a demonstração de que os serviços comercializados pela recorrente possuíam uma largura de banda em volume inferior ao dos links adquiridos, isso só comprovaria a existência de uma capacidade ociosa da sua infraestrutura, o que não constitui hipótese de estorno do crédito fiscal escriturado, nos termos da legislação vigente.

Entendo pertinente registrar ainda que não vejo como considerar o auto de infração nulo porque, neste caso, não se trata de mera insegurança quanto à infração, ou demais hipóteses do art. 18 do RPAF/BA, ou seja, não enxergo ato administrativo que contém vício (seja ele sanável ou insanável), mas claramente insubsistente. Afinal, a própria ideia de “perecimento de serviços de telecomunicações” não possui respaldo legal, de modo que, mesmo que se possa admitir uma obrigação de a recorrente estornar créditos, um novo lançamento com a mesma acusação da que está sob exame neste PAF não teria condições de prosperar pela incompatibilidade da própria acusação fiscal.

Em outras palavras, ao menos em tese, não vejo problemas em admitir glosa de créditos ou exigência de estorno de créditos de serviços de telecomunicações, nas hipóteses efetivamente agasalhadas pela legislação, como em caso de operações isentas ou não tributadas, por exemplo. Contudo, penso que o lançamento calcado na tese do “perecimento” de prestação de serviços de telecomunicações não se sustenta, ainda que se altere a base de cálculo ou demais elementos da autuação, especialmente sem a mínima demonstração da sua ocorrência.

Assim, diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo INSUBSISTENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço licença para divergir do i. relator.

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0328-02/24-VD, proferido pela 2ª JF (Junta de Julgamento Fiscal), que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado sob a acusação de recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de desencontro entre os valores recolhidos e os escriturados na apuração do imposto.

Segundo a Fiscalização, ocorreu utilização a maior de créditos nas aquisições de serviços de telecomunicações. O sujeito passivo teria utilizado tais créditos, relativos a compras de serviços de telecomunicações, para prestação de serviços da mesma natureza, em valores superiores aos débitos correlatos. O fundamento de fato é de que o autuado, no final de cada período mensal de apuração, não efetuou o estorno do valor excedente do crédito fiscal, conforme determina o artigo o art. 312, inciso IV do RICMS/12.

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar”.

O autuante considerou que os serviços de telecomunicações adquiridos e não utilizados pereceram ao final de cada mês, bem como que os valores dos créditos acumulados e não estornados causaram recolhimento a menor. Por isso, o crédito excedente no final de cada período de apuração foi glosado.

Após intensos debates nesta Câmara, não restou plenamente esclarecido exatamente qual foi o critério jurídico tomado para se adotar tal entendimento, qual seja, de que ao final de cada mês o crédito que excede o montante dos débitos “*perece*”, de modo que dele o fiscalizado não mais possa fazer uso, incidindo assim o art. 312, inciso IV do RICMS/12, acima transcrito.

Por conseguinte, entendo que o fundamento de fato do ato administrativo foi claramente estabelecido, o que não aconteceu com o correspondente fundamento de direito, o que compromete a sua validade.

Por exemplo, foi constatado que algumas aquisições que suscitaram os aludidos créditos se deram nos últimos dias dos seus respectivos meses, mas não foi apresentado o embasamento legal que justificasse o suposto perecimento, logo após as compras, no final dos períodos (mensais), na hipótese de a totalidade dos créditos excederem os débitos. Essa situação inquina o lançamento de ofício de imprecisão na determinação da infração e da base de cálculo e reclama a aplicação do art. 18 do RPAF/99.

“Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o lançamento de ofício:*

- a) que não tiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Com efeito, o artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96 estatui que o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: **(i)** for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; **(ii)** for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto; **(iii)** vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento ou **(iv)** vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

O n. conselheiro relator concluiu que não é possível cogitar perecimento ou extravio de serviço. Com isso, ingressou no mérito. Data vênia, entendo que não é o caso, pois para isso, primeiramente, precisaria ter ficado evidenciada a subsunção dos fatos às normas acima discriminadas, sejam elas do artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, sejam do art. 312, inciso IV do RICMS/12, o que não aconteceu. Isso demonstraria a validade do ato e permitiria aos julgadores uma análise da matéria propriamente dita (mérito).

A legislação tributária brasileira, em especial a relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), institui requisitos rigorosos para a validade dos atos administrativos de lançamento do referido tributo, garantindo, assim, aos contribuintes, o pleno exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme assegurado pela Constituição Federal no seu artigo 5º, inciso LV.

O fundamento jurídico do ato e a base de cálculo devem ser precisamente definidos, assim como a descrição da infração cometida pelo contribuinte. O não cumprimento dessas exigências leva à nulidade do Auto de Infração, uma vez que a indeterminação da base de cálculo, da infração e a carência de fundamento comprometem a segurança jurídica e inviabilizam a defesa.

Quando um Auto de Infração não esclarece pormenorizadamente e não fornece de maneira precisa o fundamento legal de como se apurou a base de cálculo, resta criada uma situação de

insegurança jurídica. A indeterminação gera dificuldades à defesa, pois o particular não dispõe de informações suficientes para contestar a exigência. Um lançamento sem a definição clara de sua base de cálculo fere os princípios da legalidade e da segurança jurídica, essenciais para o Sistema Tributário. Assim sendo, a falta de definição da base de cálculo caracteriza um vício que compromete a validade do Auto de Infração.

Além da determinação da base de cálculo, o lançamento de ofício deve especificar de maneira suficiente a irregularidade cometida e o seu fundamento jurídico. A descrição dúbia da conduta considerada infracional é um fator que compromete ainda mais o ato.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgo NULO o Auto de Infração e determino a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas.

VOTO EM SEPARADO

Questão Preliminar

Embora acompanhe o raciocínio do consistente voto vencido do Ilustre Relator Conselheiro Anderson Pereira, pela improcedência do lançamento que ora se apresenta, entendo necessário registrar voto em separado quanto à nulidade do lançamento decretada pelo voto vencedor.

Isto porque a nulidade acolhida não foi tratada pelo voto vencido da maneira adequada, tendo em vista que o Relator adentrou diretamente na análise do mérito do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte.

Da distinção entre nulidade formal e nulidade material

A distinção entre a nulidade formal e material não se constitui em mero preciosismo deste julgador, posto que a sua identificação tem claras implicações práticas na realização do trabalho da fiscalização tributária. Isto porque a identificação do substrato do vício que implica no reconhecimento da nulidade irá repercutir diretamente na contagem do prazo decadencial para a eventual realização de um novo procedimento de fiscalização e lançamento.

É sabido que a nulidade considerada material não altera o prazo decadencial para efeitos de realização do lançamento tributário, que continua sendo a data do fato gerador (art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) para os casos do lançamento por homologação) ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN para os tributos cujo lançamento seja realizado de ofício).

O vício formal, por outro lado, uma vez reconhecido por decisão jurisdicional irá renovar o prazo de 5 anos para a contagem do prazo decadencial, nos termos do artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN). Trata-se de uma hipótese de interrupção de prazo decadencial.

Nesse sentido, mostra-se relevante identificar, de forma clara, o que seja vício material e vício formal, para efeitos de declaração de nulidade.

A nulidade formal está relacionada aos vícios extrínsecos do ato administrativo relacionados ao lançamento, em especial decorrentes da inobservância da autoridade no tocante aos procedimentos e formas que deveriam ter sido observados. Por outra via, a nulidade material está relacionada aos aspectos internos do lançamento, relacionando-se ao conteúdo do ato administrativo e à constituição de seus elementos essenciais.

A falta de intimação do contribuinte ou a realização do ato administrativo por autoridade incompetente caracterizam vícios de forma do lançamento; já o erro na identificação do sujeito passivo ou na construção da base de cálculo constituem claros vícios materiais do ato administrativo.

Na linha ora construída, tem se firmado a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 ERRO NA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL. O erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração. O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. (...) (CARF 16682720146201578 3301-012.054, Relator.: Semíramis de Oliveira Duro, Data de Julgamento: 22/11/2022, Data de Publicação: 27/01/2023) (grifos nossos)

Já na conceituação do vício formal, vale registrar recente julgado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) desse CONSEF:

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas ou direito aplicável ao fato. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de ilegitimidade passiva, em que houve erro de fato. Consoante previsão do Art. 173, II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Retornam os autos à Primeira Instância para novo julgamento. Decretar a Nulidade da decisão de 1º grau. Mantida a Decisão recorrida. Pedido CONHECIDO e NÃO PROVIDO. Decisão não unânime. (Processo nº. A. I. Nº 298620.3013/16-1, 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0062-12/25-VD) (grifos nossos)

Dentro da construção ora aduzida, parece-me que a nulidade ora reconhecida jamais pode ser formal, tendo em vista que não houve qualquer vício de procedimento relacionado à construção do lançamento.

Em verdade, partindo da premissa discutida na sessão de julgamento, o eventual erro a ser reconhecido seria pertinente à construção do elemento quantitativo do lançamento, o qual foi elaborado sobre o entendimento, ao meu ver equivocado, de que o serviço poderia perecer.

Tratando-se, portanto, de vício inerente a elemento essencial do ato administrativo, ainda que se entenda nulo, tal vício será material, sem reabertura de prazo decadencial para a realização do lançamento.

Na linha ora defendida, veja-se o quanto decidido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia:

EMENTA: APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE EXTINTA COM LIQUIDAÇÃO. ART. 51 CÓDIGO CIVIL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUTO DE INFRAÇÃO COM ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE RENOVAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL OU PRESCRICIONAL. ART. 173, II, CTN. EXECUÇÃO FISCAL EXTINTA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO ADESIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. PRECEDENTES DO STJ. OBSERVÂNCIA DO ART. 85 §§ 2º, 3º E 5º DO CPC PARA DETERMINAÇÃO DOS PARÂMETROS E PERCENTUAIS. SENTENÇA REFORMADA. Não há ofensa ao princípio da dialeticidade se as razões de Apelação dialogam suficientemente com a sentença, impugnando seus fundamentos principais. Preliminar de não conhecimento rejeitada. Considera-se como devidamente extinta a pessoa jurídica que encerrar o processo da liquidação, promovendo-se então, o cancelamento da inscrição, conforme se extrai do Código Civil, no seu art. 51. Dispõe o art. 173, II do CTN que o vício formal no auto de infração autoriza o reinício do prazo decadencial ou prescricional, a contar da decisão que anular. Não é o caso. Consabido que é necessário, para a execução do crédito tributário, a identificação correta do sujeito passivo, visto que, a capacidade de ser parte é um pressuposto processual. Vício em tal requisito é material e não meramente formal. Assim, o Auto de Infração que incorre em erro no requisito da certeza (subjetivo) é maculado por vício material, que o torna nulo, não renovando prazo decadencial e prescricional. (...) (TJ-BA - APL: 05143748720168050001, Relator.: ROSITA FALCAO DE ALMEIDA MAIA, TERCEIRA CAMARA CÍVEL, Data de Publicação: 30/10/2019) (grifos nossos)

Conclusão

Por tais fundamentos, em consonância com a jurisprudência citada, não acolho a nulidade suscitada pelo contribuinte, reconhecendo tratar-se de erro material de base de cálculo. O Auto de

Infração é formalmente válido e deve ser apreciado no mérito, preservando-se a contagem regular do prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **281081.0004/23-1**, lavrado contra **TELMEX DO BRASIL S/A**. Determina a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Bruno Nou Sampaio e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

BRUNO NOU SAMPAIO - VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS