



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 070.889.2011-5**

**Acórdão nº 438/2015**

**Recursos HIE/VOL/CRF-139/2013**

- 1ª RECORRENTE : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
1ª RECORRIDA : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÃO S/A.- EMBRATEL.  
2ª RECORRENTE : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÃO S/A.- EMBRATEL.  
ADVOGADO(S) : MARCOS ANDRÉ V. CATÃO (OAB/RJ Nº 67.086), RONALDO REDENSCHI (OAB/RJ Nº 94.238) E JULIO S. C. JANOLIO (OAB/RJ Nº 119.528).  
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
PREPARADORA : **RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.**  
AUTUANTE(S) : MARISE DO Ó. CATÃO; FERNANDA CÉFORA V. BRAZ; MARIA JOSÉ L. DA SILVA.  
RELATORA : CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA

***PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS. PREMININARES. ACOLHIMENTO EM PARTE. AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE NA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DECADÊNCIA PARCIAL. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.***

*- A similitude entre a matéria que constitui uma parte do objeto do lançamento de ofício e a veiculada em processo consultivo formalizado antes da autuação fiscal caracteriza espontaneidade da recorrente tão-somente para o efeito de excluir da exigência fiscal os valores relacionados à matéria consultada.*

*- A elucidação no laudo revisional aos quesitos formalizados em petição da interessada e, ainda, a anexação da documentação capaz de instruir a acusação fiscal, oferecendo-lhe condições de entendimento sobre o resultado da fiscalização, consistem em razões suficientes para determinar a rejeição das respectivas preliminares. Validade do lançamento de ofício.*

*- O aproveitamento de créditos relativos a aquisições de bens para compor o ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS. A argumentação recursal sobre a ocorrência de equívocos do*

*procedimento fiscal carece de elementos probantes, exceto quanto à matéria relacionada à consulta fiscal.*

*- Decadência de parte dos créditos tributários, em decorrência da sua constituição após cinco anos contados da data do fato gerador.*

*- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.*

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o lançamento de ofício efetuado através do Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00000255/2011-70, lavrado em 6/6/2011, contra o contribuinte acima identificado, **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL**, inscrita no CCICMS sob nº 16.055.892-1, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 955.784,50** (novecentos e cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e cinquenta centavos), por infração aos artigos 78, I, c/c o art. 106, III, “c”, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração em idêntico valor (**R\$ 955.784,50**, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, com as alterações advinda da Lei Estadual nº 10.008/2013, perfazendo, o crédito tributário, o total de **R\$ 1.911.569,00** (um milhão, novecentos e onze mil e quinhentos e sessenta e nove reais).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 1.117.130,89, sendo R\$ 53.782,13 de ICMS e R\$ 1.063.348,76 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

As intimações necessárias devem incluir as pessoas com endereço abaixo indicados, além das ordinariamente efetuadas.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.**

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 03 de setembro de 2015.**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima**  
**Cons<sup>a</sup>. Relatora**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros,**  
**PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**  
**ROBERTO FARIAS DEARAÚJO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA**  
**FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.**

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

---

**Recursos HIE./VOL. CRF N.º 139/2013**

**1ª RECORRENTE:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**1ª RECORRIDA:** EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÃO S/A.- EMBRATEL.  
**2ª RECORRENTE:** EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÃO S/A.- EMBRATEL.  
**ADVOGADO(S):** MARCOS ANDRÉ V. CATÃO (OAB/RJ N° 67.086), RONALDO REDENSCHI (OAB/RJ N° 94.238) E JULIO S. C. JANOLIO (OAB/RJ N° 119.528).  
**2ª RECORRIDA:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.  
**AUTUANTE(S):** MARISE DO Ó. CATÃO; FERNANDA CÉFORA V. BRAZ; MARIA JOSÉ L. DA SILVA.  
**RELATORA:** CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA

**PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS. PREMININARES. ACOLHIMENTO EM PARTE. AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE NA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DECADÊNCIA PARCIAL. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- A similitude entre a matéria que constitui uma parte do objeto do lançamento de ofício e a veiculada em processo consultivo formalizado antes da autuação fiscal caracteriza espontaneidade da recorrente tão-somente para o efeito de excluir da exigência fiscal os valores relacionados à matéria consultada.

- A elucidação no laudo revisional aos quesitos formalizados em petição da interessada e, ainda, a anexação da documentação capaz de instruir a acusação fiscal, oferecendo-lhe condições de entendimento sobre o resultado da fiscalização, consistem em razões suficientes para determinar a rejeição das respectivas preliminares. Validade do lançamento de ofício.

- O aproveitamento de créditos relativos a aquisições de bens para compor o ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS. A argumentação recursal sobre a ocorrência de equívocos do procedimento fiscal carece de elementos probantes, exceto quanto à matéria relacionada à consulta fiscal.
- Decadência de parte dos créditos tributários, em decorrência da sua constituição após cinco anos contados da data do fato gerador.
- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

## RELATÓRIO

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos **HIERÁRQUICO e VOLUNTÁRIO**, interpostos contra a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000255/2011-70, lavrado em 6 de junho de 2011, o qual acusa a empresa acima identificada, **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. – EMBRATEL**, de cometimento da irregularidade abaixo transcrita juntamente com a correspondente nota explicativa:*

- *Crédito Indevido (Ativo Imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal – Falta de recolhimento do ICMS, em virtude o contribuinte ter aproveitado o crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.*
- *Nota Explicativa: Falta de recolhimento do ICMS proveniente de utilização indevida de crédito fiscal oriundo de aquisições e transferências de ativo fixo (ICMS/ICMS-DIFAL), em virtude do contribuinte não ter observado a correta forma para apuração do imposto, utilizando incorretamente no CIAP mercadorias de uso e consumo como se ativo fixo fossem, bem como ter calculado erroneamente o coeficiente de creditamento correspondente à relação entre o valor das saídas/prestações tributadas e o total das saídas, desrespeitando a proporcionalidade (1/48 avos) estabelecida no inc. III do art. 78 do RICMS/PB. Fato constatado através da reconstituição do CIAP, conforme demonstrativos anexos.*

Por considerarem infringido o art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, as autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 1.009.566,63, ao mesmo tempo em que propuseram a aplicação de multa por infração no

importe de R\$ 2.019.133,26, com supedâneo no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário no montante de R\$ 3.028.699,89.

Documentos instrutórios constam às fls. 10 a 262 (Demonstrativo do Crédito Indevido das Aquisições e Transferências do Ativo Imobilizado Apurado Através de Reconstituição do CIAP/Exercícios de 2006 a 2009, Reconstituição da Planilha de Controle de Créditos de ICMS Sobre Aquisição/Transferência para Ativo imobilizado (CIAP) nos Exercícios de 2006 a 2009, Demonstrativo Mensal das Notas Fiscais de Aquisição do Ativo Imobilizado (CFOP's 2551, 2552) Consideradas no CIAP/Exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009, Demonstrativo das Notas Fiscais de Aquisições de Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Reconstituição do CIAP/exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009, Relação das Notas Fiscais de Aquisição (CFOP 2551) e de Transferência (CFOP 2552) cujos Itens Foram Excluídos da Reconstituição do CIAP/Exercícios de 2006 a 2009, Envelope com CD-RON/Arquivos Magnéticos/Embratel, Recibo de Entrega de Arquivo Eletrônico, e Registro de Apuração nºs 7, 8, 9, 10, com os respectivos Termos de Abertura e de Encerramento).

Regularmente cientificada da ação fiscal, sob a forma pessoal, em 7/6/2011, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, a autuada apresentou defesa tempestiva (fls. 265 a 307), através de representantes legais (conforme documento de fls. 309 a 314), alegando prejudiciais de mérito, em virtude das quais requer a nulidade ou o cancelamento da referida peça basilar, tendo em vista que (a) a autuação tem por objeto as mesmas questões que suscitara em processo de consulta anteriormente formalizada e ainda pendente de resposta; (b) o lançamento consignou créditos tributários referentes a períodos já abarcados pela decadência, conforme disciplinamento do art. 156, V, do CTN.

Quanto ao mérito, requer a improcedência do lançamento de ofício, ao argumento da existência de equívocos da Fiscalização quanto à aplicação da legislação tributária, tendo em vista que:

*- uma parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela Cláusula Décima do Conv. ICMS nº 126/98;*

*- outra parte diz respeito a remessas em comodato, conserto ou reparo, no Estado da Paraíba, que não estão sujeitas ao ICMS ante a ausência de circulação jurídica dos bens e em razão da natureza transitória;*

*- há mercadorias de transferências, destinadas a estabelecimentos da impugnante situados fora do Estado da Paraíba, ante o destaque do ICMS nas notas fiscais de transferências dos bens a estes estabelecimentos, e recolhimento dos respectivos valores, verificados para todo o período abarcado pelo auto de infração, ensejando a revisão do montante capitulado na autuação.*

*- inclusão de valores a título de transferência de bens de ativo da impugnante para seus estabelecimentos situados nesta unidade da Federação, as quais não*

podem ser equiparadas a saídas, visto que a escrituração das operações é centralizada em um único estabelecimento, tampouco é possível exigir que em tais situações seja realizado o estorno do crédito, vez que o bem continua circunscrito às áreas de atuação do Estado da Paraíba, impondo-se, por essa razão, a sua exclusão do coeficiente de estorno, em face da determinação acerca da escrituração centralizada, conforme previsão no Conv. ICMS nº 126/98.

- parcela do crédito se refere a prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos, as quais são igualmente tributadas, e não isentas ou não tributadas, conforme assim considerou a Fiscalização, ante a ausência de destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pela impugnante;

- a cessão onerosa de redes de telecomunicações consiste em operações tributadas, ainda que o recolhimento do ICMS não tenha sido efetuado pela devedente, em razão da transferência dessa responsabilidade para uma etapa posterior, por meio de diferimento do imposto.

- inclusão de receitas estranhas ao ICMS (taxa de emissão de nota fiscal/fatura; multa e juros por atraso no adimplemento das notas fiscais/faturas emitidas para clientes, receitas próprias ao ISS) na base de cálculo do imposto;

- parte da exigência fiscal se refere ao ICMS sobre serviços de telecomunicação prestados a pessoas jurídicas isentas e sobre descontos financeiros decorrentes e recolhimentos a maior, devendo, por essa razão, serem excluídos.

- sem qualquer respaldo ou esclarecimento a Fiscalização realizou a glosa das parcelas acumuladas nos meses anteriores, até então aproveitadas pela impugnante, procedendo a novo cálculo do montante a ser aproveitado mensalmente, impedindo, assim, o exercício do seu direito de defesa e ao contraditório, violando os princípios constitucionais e fulminando a validade da autuação.

- a penalidade aplicada possui evidente caráter confiscatório.

Subsidiariamente, pugna pela conversão do julgamento em diligência fiscal, para que sejam respondidos os requisitos que formaliza na peça defensiva, tendo em vista a comprovação do que o aproveitamento de créditos realizado ao longo de 2006 a 2009 observou à legislação de regência.

Acosta documento às fls. 309 a 398.

Instadas à contestar, as autuantes se contrapõem às preliminares suscitadas na defesa, oportunidade em que, às fls. 400 a 415, aduzem os seguintes argumentos:

- não se aplica ao caso em foco a regra da suspensão de qualquer procedimento fiscal contra o contribuinte enquanto pendente de solução a consulta formalizada mediante processo, relativamente à espécie consultada, em face da dessemelhança das matérias tratadas nesta e naquela situação;

- inexistência de decadência dos créditos tributários relacionados ao período de 1/1/2006 a 31/3/2006, visto que a matéria se regula pela norma do art. 173, I, do CTN, de modo que a expiração do prazo para constituição do crédito tributário correspondente a esse exercício somente ocorreria em 31/12/2011 e, considerando a data da lavratura e ciência do auto infracional, não haveria que se falar em decadência.

Quanto ao mérito, informam que:

- o conteúdo da matéria não ataca frontalmente o âmago da matéria objeto da autuação, pois a autuada não apresenta o CIAP no modelo por ela praticado, este, sim reconstituído pela Fiscalização, todavia, em todo desenvolvimento da impugnação defende o modelo com diferimento, o qual simplesmente não utiliza;

- a delação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS refere-se aos lançamentos indevidos no CIAP de entradas e transferências de materiais (CFOPs 2551 e 2552) identificadas como material de uso e consumo, erroneamente considerados pela autuada como ativo permanente, bem como a apuração incorreta do coeficiente de creditamento, resultando numa parcela de 1/48 avos do crédito de ICMS de bens do ativo fixo apropriado a maior;

- para demonstrar as irregularidades foram elaboradas as planilhas de fls. 136 a 156;

- os produtos objeto da glosa dos créditos fiscais são materiais de uso e consumo, ou peças inerentes aos serviços de comunicação como cabos, fios, conectores e afins;

- o modelo de apuração adotado pela autuada não se coaduna com o prescrito pela legislação, em virtude de apurar o coeficiente de estorno e não o coeficiente de créditos, mas não obstante a inversão procedimental inexistente prejuízo ao Erário, pois é possível identificar o valor do crédito fiscal proveniente das aquisições e transferências do ativo fixo a partir do coeficiente de estorno ou de creditamento, como pode ser demonstrado nas planilhas que integram o auto infracional;

- há incompatibilidade dos atos escriturais levados a efeito pela autuada com os fatos narrados na reclamação, haja vista que a empresa não adota em sua escrita fiscal nem no cálculo do CIAP os argumentos expendidos, com exceção das receitas de prestação de serviços a órgãos públicos e serviços de TUP, as quais considera como tributadas;

- no que alude à cessão onerosa de meios de rede (interconexão), a própria autuante a considera como não tributada, visto que as ditas operações foram registradas no LAICMS nas Saídas de Operações Sem Crédito do Imposto, na Coluna Outras;

- por consistirem saídas as remessas para conserto, reparo e em virtude comodato devem compor o denominador do coeficiente de estorno, visto ser este composto



pelo total das saídas, ou o numerador da fração, por serem saídas não tributadas, na forma como a autuada apresenta sua planilha do CIAP;

- embora a saída interna de bens integrados ao ativo imobilizado esteja sob o manto da isenção (art. 5º, XXXII, “a”, do RICMS/PB), a transferência de mercadoria equipara-se à saída, sendo irrelevante, para a caracterização da incidência, o fato de a operação ser realizada entre estabelecimentos do mesmo titular, à vista do art. 2º, §4º, I e §7º, IV do RICMS/PB;

- as transferências de ativo fixo para outros Estados foram consideradas como tributadas, tal como estão escrituradas no livro fiscal;

- quanto aos encargos financeiros, ao contrário do que supunha a defendente, estes não foram considerados no cálculo do coeficiente de estorno;

- com referência aos serviços prestados a órgãos públicos estaduais, este benefício está previsto no Convênio ICMS 26/03, e regulamentado no Decreto Estadual de ICMS nas prestações internas a órgão da administração estadual direta, suas fundações e autarquias, e essas circunstâncias foram regidamente observadas, de modo que os respectivos serviços foram inclusos no rol das saídas isentas, não havendo como excluí-los do crédito tributário porque lá não estão computadas, todavia, repercutem no coeficiente de estorno enquanto saídas não tributadas;

- no tocante às receitas de prestações de serviço mediante utilização de cartões TUP, estas foram consideradas no levantamento tais como lançadas nos livros fiscais, portanto, a Fiscalização não poderia atribuir cunho de isenção e/ou não tributadas se assim não estavam registradas;

- quanto ao argumento de descabimento na glosa das parcelas acumuladas nos meses anteriores, merece registrar que, além de constar na “Nota Explicativa”, inserta no auto infracional como “...utilizado incorretamente no CIAP mercadorias de uso e consumo como se ativo fixo fosse...”, consta nos autos demonstrativo da relação das notas fiscais de aquisição (CFOP 2551) e de transferência (CFOP 2552) cujos itens foram excluídos da reconstituição do CIAP;

- a penalidade proposta está prevista em lei.

Por fim, requerem a manutenção *in totum* do lançamento de ofício.

Conclusos os autos logo após a prestação da informação sobre existência de antecedentes fiscais da autuada (fls. 417 e 418), porém sem caracterização de recidiva, estes foram distribuídos ao julgador fiscal, Francisco Alekson Alves, que, em medida de diligência, exarada no despacho de fls. 421 e 422, retornou os autos à repartição de origem, com o fito de serem implementados os atos preparatórios para instauração do procedimento revisional, inclusive pagamento de honorários periciais, designação de assistente técnico da interessada e notificação desta para apresentar a documentação necessária à elucidação dos questionamentos por ela levantados na sua petição reclamatória, ao que se deu cumprimento, conforme documentos de fls. 423 a 432, ocasião

em que foi produzido pela Fiscalização o resultado da perícia solicitada, na forma de Laudo Revisional, de fls. 433 a 438, confirmando em todos os seus termos o entendimento manifestado pelas autuantes.

Em manifestação acerca do resultado do procedimento pericial exibido no Laudo Revisional, a autuada apresenta defesa, às fls. 443 a 448, alegando que o referido Laudo não alcançou integralmente seu objetivo, visto que em sua análise se restringira a reiterar, em grande parte, as informações prestadas pelas autuantes, nos seguintes pontos:

- deixou de refutar a informação prestada pela autuante, no sentido de que inexistiria previsão no âmbito da legislação do Estado da Paraíba que dispusesse sobre o diferimento estabelecido na Cláusula Décima, do Convênio ICMS nº 126/98;

- com relação à cessão onerosa de redes, não reconhece uma questão de fato, qual seja, a de que, embora essas operações/prestações estivessem registradas como isentas, no livro Registro de Apuração do ICMS, onde inexistente uma coluna própria para os lançamentos a esse título – operações/prestações diferidas -, o imposto incidente sobre estas foi recolhido numa etapa posterior, pela concessionária dos meios de redes da defendente;

- relativamente às operações de remessa de bens para comodato, reparo e conserto de equipamentos, reconheceu que estas operações foram incluídas no cálculo do crédito do CIAP como isentas, reduzindo o direito de crédito da impugnante, que entende que não deveriam ser computadas no cálculo do coeficiente, como consequência da inexistência de circulação jurídica dos bens objeto dessas operações/prestações;

- no que toca às transferências de bens do ativo permanente no Estado da Paraíba, o Laudo as considera como isentas, o que traduz um equívoco, eis que não há transferência de titularidade, tal como alhures, e assim não deveriam compor o coeficiente de creditamento;

- sobre as saídas de bens em transferência para estabelecimentos da empresa situados em outras unidade da Federação, o quesito apresentado se destinou a confirmar se essas remessas foram submetidas à tributação pelo ICMS, mas a legislação tributária paraibana caminha em sentido contrário à jurisprudência pátria, eis que exige o ICMS nessas operações;

- com referência às receitas oriundas da utilização de Terminais de Uso Público (TUP) e de “cartões pré-pagos”, o Laudo ignora a natureza dessas prestações, pois o seu registro, como sendo isentas, ou está vinculado à antecipação do ICMS, que já teria incidido por ocasião da venda do cartão, ficha ou assemelhado, ou ao diferimento do imposto, o qual só irá incidir quando da ativação do cartão, hipótese em que há tributação, ora de modo antecipado ora diferido, cumprindo o seu registro como isento, sob pena de dupla incidência do imposto sobre uma mesma prestação, o que, por certo, não se pode admitir.

Com essas considerações, repisa o seu pleito de cancelamento do auto infracional.

Aportados os autos do Processo na instância “*a quo*”, estes foram distribuídos ao julgador fiscal, Francisco Alekson Alves, que em seu julgamento decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, excluindo o crédito tributário atinente ao período de janeiro a março de 2006, por entendê-los alcançados pela decadência, haja vista que se trataria de situação regulada pelo art. 150, § 4º do CTN. Quanto aos valores referentes aos demais períodos, concluiu pela regularidade da exigência fiscal.

Em face do que, o crédito tributário em relação ao qual entendeu devido passou a ser composto dos valores de R\$ 997.972,38, de ICMS, e R\$ 1.995.944,76, de multa por infração, totalizando R\$ 2.993.917,14.

Regularmente cientificada da decisão monocrática, conforme atesta o comprovante de entrega do AR, identificado sob nº RA 15919092 5 BR, constante entre os documentos de fls. 507 e 508, a autuada recorre a este Conselho de Recursos Fiscais, mediante a peça de fls. 510 a 553, alegando PRELIMINARES de nulidade da autuação, relativamente aos seguintes aspectos:

a) na época da autuação a matéria se encontrava sob processo de consulta pendente de resposta ou do necessário reconhecimento da espontaneidade acerca dessa providência, portanto, a partir da apresentação da consulta até o 30º (trigésimo) dia posterior ao recebimento da resposta exarada pelo órgão competente a empresa não podia ter sofrido autuação que tenha como objeto as matérias versadas no respectivo processo consultivo, ainda que a resposta fosse desfavorável à orientação até então aplicada pela empresa, sendo que tal proteção não se verificou no caso em foco, logo deve ser retificada a autuação, quanto à matéria objeto da consulta, ou deve ser caracterizada a sua espontaneidade;

b) o laudo revisional teria deixado de cumprir o seu objetivo, ao não responder os quesitos formulados pela interessada e se limitado a reiterar o que já havia sido consignado pelas autuantes, o que teria cerceado o direito de defesa da empresa, seja por se voltar a questões de direito estranhas ao trabalho pericial, seja por deixar de responder às perguntas que lhe foram dirigidas, diante do que requer a elaboração de novo laudo com a elucidação dos quesitos propostos na impugnação;

c) descabimento da glosa das parcelas acumuladas nos meses anteriores, isto para fins de aferição do montante a ser considerado na aplicação do coeficiente de estorno, porquanto a medida adotada pela Fiscalização, quando considerou que a recorrente teria se creditado de mercadorias para uso e consumo como se fossem para ativo permanente careceria de motivação e/ou esclarecimento das razões que a justifiquem, caracterizando clara e inequívoca violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;

No mérito, alega que a legislação aplicável garante e respalda a utilização do crédito fiscal, pelos seguintes motivos:

Da Cessão Onerosa de Redes de Telecomunicações

- A recorrente somente não recolhe o ICMS devido por essas operações, pois em virtude da vigência da cláusula décima do Conv. ICMS 126/98, opera-se o diferimento do tributo estadual, fato que, contudo, não possui o condão de fazer com que tais cessões de redes deixem de ser sujeitas à incidência do ICMS, devendo, portanto, ser consideradas normalmente tributadas tais saídas para fins de apuração do coeficiente de estorno.

- Incorreu em erro a decisão de Primeira Instância por entender que a questão do diferimento nas operações de cessão de meios de rede não estaria prevista na legislação do Estado da Paraíba, tampouco no Conv. ICMS nº 126/98.

- Embora as operações/prestações de cessão onerosa de meios de rede tenham sido registradas na coluna isentas/outras, no Livro Registro de Apuração do ICMS, o imposto foi recolhido em uma etapa posterior, pela cessionária dos meios de rede da recorrente.

- Ademais, o Registro de Apuração do ICMS não possui uma coluna própria para operações/prestações diferidas, apenas para tributadas ou isentas/outras, por esse motivo não há outra opção, senão classificar essas receitas na coluna isentas/outras, pois outra forma de registro seria absolutamente contraditória com a regra do diferimento estabelecida no Decreto estadual nº 20.275/99, artigo 11.

Das Operações Sem Débito do Imposto – Comodato, Reparo e Conserto de Equipamentos

- As saídas de bens a título de comodato, conserto ou reparo não poderiam integrar negativamente a base de cálculo do coeficiente CIAP, por se tratarem de saídas provisórias sem mudança de titularidade, portanto, não há que se avaliar se tal operação se faz tributada ou não tributada por meio do ICMS, na medida em que a aplicação do coeficiente de creditamento tem por objetivo vincular o aproveitamento dos créditos proporcionalmente às operações mercantis de saída de mercadorias/prestações de serviço, ou seja, operações com circulação econômica e/ou jurídica de mercadoria.

Das Transferências de Ativo Entre Estabelecimentos da Recorrente no Estado da Paraíba – Apuração Centralizada do CIAP (Conv. ICMS nº 126/98)

- A essas operações a Fiscalização deu o mesmo tratamento dispensado às saídas para reparo, conserto e por comodato, contudo nesses casos também não há transferência da titularidade dos bens, haja vista que o Conv. ICMS nº 126/98 – cláusula segunda - determina que as empresas de telecomunicações, em cada unidade da Federação em que tiverem área de atuação, devem contar apenas com uma única inscrição no CCICMS e a centralização de sua escrituração fiscal e do recolhimento do ICMS, logo não há que se falar em saídas as transferências entre estabelecimentos da recorrente, situados no Estado da Paraíba.

Das Receitas Decorrentes da Utilização do Terminal de Uso Público (TUP) e de Cartões Pré-Pagos.

- As prestações originárias da utilização desses meios são regularmente tributadas, consoante previsão do Conv. ICMS nº 55/05 (cláusula primeira) e o RICMS/PB (art. 38, IX), sendo que a ausência de destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pela recorrente em relação às prestações de serviços utilizados mediante cartões pré-pagos e de utilização em terminais de uso público decorre do fato de que o recolhimento do ICMS foi diferido ou efetuado em um momento anterior, logo as receitas correlatas são tributadas e impactam positivamente para fins de apuração do coeficiente do CIAP.

Das Saídas em Transferências para Estabelecimentos da Recorrente localizados em outros Estados.

- Não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado, vez que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a título de ICMS, quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da recorrente, situados noutros Estados.

Após essas colocações, a recorrente conclusivamente tece considerações sobre a metodologia empregada pela Fiscalização, alegando que todos os coeficientes por esta utilizados estão contaminados por vícios na formação, seja do numerador (saídas tributadas), seja do denominador (total as saídas), e pretendendo demonstrar os valores corretos apresenta planilha na qual discrimina todas as circunstâncias motivadoras do novo resultado que atenderia à legislação de regência.

Na sequência, contrapõe-se à penalidade sugerida no auto infracional, e mantida na primeira instância, ao fundamento da existência de caráter confiscatório da medida fiscal, visto que esta violaria o princípio constitucional da proporcionalidade devendo, por esse motivo, ser fixada em patamar razoável, caso se verifique alguma infração no procedimento adotado pela empresa.

Por fim, em preliminar pugna: pelo cancelamento da parte do auto infracional correspondente à matéria cuja consulta foi formalizada; pela nulidade do Laudo Revisional e pela elaboração de nova diligência, ao argumento de que aquele não respondeu os quesitos apresentados na reclamação; pelo reconhecimento da ausência de motivos para a glosa do saldo acumulado nos meses anteriores, visto que teriam sido ofendidos os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Quanto ao mérito, solicita: a reforma da decisão monocrática, para que seja dado provimento ao recurso, reconhecendo-se a existência de violação à regra matriz constitucional que dispõe sobre a não-cumulatividade do ICMS; e, caso assim não se entenda, que a multa cominada seja calculada com base em um valor fixo e razoável frente à inexistência de prejuízo ao Erário.

Requer, ainda, a intimação pessoal em nome dos seus representantes legais, cuja identificação e endereço apresenta ao final de sua peça recursal.

Acosta documentos às fls. 468 a 508 e 570 a 602.

Comparecendo aos autos para apresentar contrarrazões, as autuantes corroboram os argumentos aduzidos na instância inicial, e acrescem que:

- Sobre a matéria objeto de consulta a tese recursal não condiz com a realidade dos fatos, haja vista que o sujeito passivo não reconhece na escrituração do CIAP a cessão onerosa dos meios de rede sujeita ao Diferimento do ICMS.

- O laudo revisional ostenta as respostas às questões propostas pela autuada e a discordância desta com o resultado não constitui motivo de nulidade do referido Laudo.

- A documentação mencionada pelo Julgador Singular se trata de demonstrativo da relação das Notas Fiscais de Aquisição (CFOP 2551) e de Transferência (CFOP 2552), cujos itens foram excluídos da reconstituição do CIAP, nos exercícios de 2006 a 2009, demonstrando-se, assim, inconsistência da tese recursal de que a glosa das parcelas acumuladas nos meses anteriores teriam sido realizadas sem respaldo ou esclarecimento pelo Fisco.

- Fica evidente a desarmonia dos atos escriturais da empresa com seu discurso prolapado, haja vista que esta não adota em sua escrita fiscal nem no cálculo do CIAP o tratamento tributário pleiteado para tais operações/prestações, com exceção das receitas referentes a órgãos públicos e de serviços TUP, as quais considera como tributadas, como pode ser observado no documento 8, anexo à reclamação, na tabela EMBRATEL – CÁLCULO PRATICADO.

- Remessas a título de comodato são operações não tributadas, conforme A Súmula nº 573 do STF.

- As remessas para conserto e reparo são amparadas por suspensão do ICMS (art. 8º, I, do RICMS/PB) e dessa forma foram consideradas no trabalho fiscal.

- As transferências internas de bens do ativo entre os estabelecimentos da empresa, por força do art. 78, II, do RICMS/PB, devem integrar o coeficiente de estorno, visto ser composto pelo total das saídas e as operações em referência constituem saídas.

- As transferências para outros Estados foram consideradas tributadas, como tais escrituradas nos livros fiscais.

- As receitas de cartões telefônicos (TUP) e de ativação de cartões pré-pagos foram consideradas como tributadas, da forma como lançadas nos livros fiscais.

Ao final, refutam o argumento recursal sobre o carácter confiscatório da multa infracional aplicada e pedem a manutenção da decisão singular.

Na seqüência, os autos foram remetidos a esta Casa, e a mim distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Após a leitura do relatório supra e da sustentação oral efetuada pelo advogado da parte e pela assessoria jurídica desta Casa, solicitei adiamento do julgamento do recurso em tela, a fim examinar mais uma vez os questionamentos trazidos aos autos por ambos os contendores, ocasião em que, considerando a existência da Consulta formalizada em 26/11/2007, mediante o Processo nº 0974292007-9, conforme atesta a etiqueta de protocolo e a cópia da referida consulta, as fls. 315 a 316, baixei os autos em diligência (despacho de fls. 603 e 604) a fim de que a Fiscalização promovesse a exclusão dos valores referentes à cessão de meios de comunicação do procedimento de apuração do coeficiente de estorno de créditos de ativo fixo, atinente ao CIAP.

Requisitei, ainda, na oportunidade, que se promovesse a exclusão dos valores correspondentes à saída de mercadorias em decorrência de comodato, em caso de comprovação, mediante contrato, da realização desse negócio jurídico, fato que, uma vez provado caracteriza a inoccorrência de circulação jurídica das mercadorias que lhe forem objeto, e, ao final, solicitei a juntada de demonstrativos do procedimento fiscal com os ajustes promovidos, inclusive com o crédito tributário resultante das medidas aplicadas.

Em atendimento às requisições acima referidas, as autuantes notificaram a autuada (documento de fl. 612) para apresentar os contratos referentes à cessão em comodato de bens/equipamentos, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, cujos valores somam respectivamente R\$ 6.366,79, R\$ 190.048,00 e R\$ 212.602,37, totalizando R\$ 409.017,16, de acordo com os lançamentos efetuados nos arquivos magnéticos (Conv. ICMS 57/99) que integram sua escrita fiscal e mediante informações, prestadas nas fls. 617 a 619, manifestam-se contrárias ao expurgo dos valores referentes às receitas recebidas pela cessão de meios de comunicação, aditando que, nos termos do art. 766 do RICMS/PB a consulta caracteriza espontaneidade do contribuinte quanto à espécie arguida “*a partir da sua protocolização na SER/PB, que ocorreu em 26/11/2007*” (sic.).

Em face do que, alegam que no seu entender “os períodos anteriores a esta data não estão sujeitos ao novo cálculo do coeficiente de estorno”, os quais excluem da cessão onerosa de meios de rede do numerador do coeficiente de estorno.

Acrescem que, cumprindo a diligência, procedeu a novos cálculos do coeficiente de estorno, os quais fizeram constar nos demonstrativos de fls. 613 a 616, e incluem os valores referentes às operações lançadas a título de comodato, tendo em vista a não apresentação dos contratos relativos a esse negócio jurídico, apesar de a recorrente ter sido notificada para assim proceder.

**Está relatado.**

**VOTO**

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de apropriação irregular de valores a título de crédito do ICMS, concernente a aquisições para o ativo fixo, em montante superior ao devido, em face de inobservância da forma correta de apuração do imposto em cada período.

Inicialmente, cumpre observar que o recurso da autuada atende ao requisito de tempestividade, haja vista ter sido interposto no prazo regimental, e que a peça acusatória apresenta-se apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, posto que sua confecção observou os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo (CTN, art. 142).

Passemos ao exame dos questionamentos trazidos pelas partes.

### **PRELIMINARES**

Autuação que tem como objeto matérias versadas em processo de consulta pendente de resposta.

Efetivamente, comprovam os documentos juntados aos autos (fls.) que em 26/11/2007, isto é, anteriormente à lavratura do auto de infração em foco, que se deu em 6/6/2011 e cuja se ciência ocorreu em 7/6/2011, a recorrente havia formalizado processo de consulta, em relação ao qual afirma que este suscita matéria versada no auto de infração em foco, qual seja, a incidência ou não do ICMS sobre a cessão onerosa de meios de rede de telecomunicação.

Nesse sentido, entende que há similitude entre ambas e, por isso, pede a nulidade da ação fiscal, pois estaria ao amparo do art. 766 do RICMS/PB, que estabelece a espontaneidade do contribuinte em relação à espécie consultada e, por essa razão, não poderia ter sido alvo da autuação em questão.

Com efeito, o processo de consulta formalizada perante a administração tributária, nos termos da legislação de regência, tem o efeito de excluir a aplicação de penalidade, salvo a multa de 0,20% ao dia, tendo como limite máximo 12% (doze por cento), se se tratar de falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, uma vez que formaliza a espontaneidade da consulente em relação aos tributos correspondentes à espécie consultada, exceto se formulada após o início do procedimento (Ilacção do art. 766, III, c/c o art. 675, § 1º do RICMS/PB, com redação vigente à época do fato).

A espontaneidade também está prevista na nova lei que rege o Processo Administrativo Tributário (Lei Estadual nº 10.094/2013) em suas espécies, estabelecendo o seguinte:

*“Art. 129. A consulta formaliza a espontaneidade do contribuinte em relação à espécie consultada, exceto quando rejeitada.*



*Parágrafo único. Proferido o despacho de solução dada à consulta e cientificada a consulente, desaparece a espontaneidade prevista neste artigo”.*

*“Art. 130. A apresentação de consulta sobre a incidência de tributo suspende o curso do prazo legal para pagamento, recomeçando a correr com a ciência da decisão definitiva, computando o tempo anterior à suspensão”.*

Isto considerando, insta examinar se o objeto da consulta a que se refere a recorrente se insere nos créditos tributários lançados no auto de infração em tela, para o efeito de saber se, sob esse aspecto, caracteriza-se sua espontaneidade. É o que veremos a seguir.

A acusação fiscal consiste de falta de pagamento do ICMS em decorrência da apropriação indevida de crédito fiscal relacionado à aquisição de bens de ativo fixo, uma vez que não teria sido observada a correta forma de apuração do imposto, segundo a qual deve-se considerar no numerador da fração que calcula o coeficiente de creditamento o valor das saídas tributadas e no denominador o valor das saídas totais (Coef. Cred. = Saídas Tributadas/Saídas Totais).

Antes de incursionar sobre a composição dos valores considerados pela Fiscalização na fração que apurou o coeficiente de creditamento em questão, abro um parêntese apenas para esclarecer qualquer dúvida porventura persistente sobre a sistemática do cálculo acima citada, que foi observado pela Fiscalização que a recorrente adota metodologia distinta, que consiste no coeficiente de estorno, definido pela relação entre as saídas não tributadas sobre as saídas totais (Coef. Est. = Isentas e Outras/ Saídas Totais).

Todavia, essa inversão não traz repercussão às partes, Erário e contribuinte, diante do somatório dos coeficientes (estorno e creditamento). Para confirmar o acerto dessa assertiva, transcrevo fragmento da informação fiscal, de fls. 617 a 619, que diz:

*“... o modelo adotado pela autuada na escrituração do CIAP não se coaduna com o prescrito pela legislação para calcular o coeficiente de creditamento... Ressalte-se, contudo, que isto não acarreta repercussão tributária, porquanto o somatório dos coeficientes de estorno e creditamento é igual a 1 (um). Explica-se, o coeficiente de estorno é definido pela relação entre saídas não tributadas e saídas totais (...) e o coeficiente de creditamento pela relação entre saídas tributadas e saídas totais (...) Assim, não obstante a inversão procedimental inexistente prejuízo para o Erário estadual, pois é possível identificar o valor do crédito fiscal proveniente das aquisições e transferências do ativo fixo a partir do coeficiente de estorno ou de creditamento, como é pode ser observado nos demonstrativos que integram o auto de infração *sub judice*”.*

Pois bem. Retomando o tema sobre a composição da fração que apura o coeficiente de creditamento do ICMS, a problemática reside no fato de a Fiscalização, ao promover os cálculos do crédito tributário indevido, haver considerado como tributadas as receitas decorrente da cessão onerosa de meios de rede/receitas de interconexão, matéria essa que, ao meu ver, constituiu objeto da consulta da recorrente perante esta Secretaria de Estado da Receita, consoante se infere da leitura da respectiva peça consultiva, com cópia às fls. 315 a 321, mediante a qual, em suas alegações, a consulente expõe que realiza a cessão de redes e ao auferir receitas de prestações de serviços de telecomunicações, albergadas pelo Convênio ICMS 126/98, não está obrigada a computar no cálculo do estorno a parcela relativa a tais receitas, por entender que somente seriam estornáveis os créditos vinculados a operações isentas ou não tributadas, e, ao final de suas considerações pugna por esclarecimentos referentes aos seguintes fatos que transcrevo da respectiva peça:

1 - “As prestações do serviço de cessão onerosa de meios de rede, de que trata a cláusula 10ª do Convênio ICMS nº 126/96, são prestações tributadas, contempladas pela hipótese do diferimento, e não de isenção de ICMS”.

2 - “Com base no entendimento acima, a Consulente deverá excluir da composição de seu percentual de estorno de créditos o valor relativo à remuneração pelo serviço de cessão onerosa de meios de redes, nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, por não tratar-se de hipótese isentiva”.

Portanto, dúvidas não há quanto à indissociabilidade da matéria tratada na consulta em referência e a versada nos autos de infração, no que concerne à inclusão das receitas oriundas da cessão de redes nos cálculos que apuraram o valor do crédito indevido, de modo que, ao menos sob esse aspecto, a recorrente encontra-se sob o manto do princípio da espontaneidade, para o efeito de ver excluídos do auto infracional os créditos tributários relacionados à cessão de meios, posto que sob essas circunstâncias, não podia ter sido alvo dessa exigência fiscal.

Resta saber qual o alcance da espontaneidade sob a perspectiva temporal, para o fim de determinar se esta se estabelece sobre os ilícitos fiscais consumados antes da consulta proposta pela recorrente. A solução nos é dada pelas normas combinadas dos §§ 2º e 6º do art. 766 do RICMS/PB, com redação então vigente. Ei-los:

“Art. 766. (...)”

§ 2º. *A adoção da solução dada à consulta não exime o consulente das sanções cabíveis, se já houver se consumado o ilícito tributário à data de sua protocolização na repartição competente.*

§ 6º. *Quando a consulta for declarada sem efeito, havendo imposto a cobrar, uma vez tornada definitiva a decisão, será o*

*processo encaminhado à repartição do domicílio do consulente para instauração do procedimento fiscal de lançamento tributário de ofício e proposição de penalidade cabível”.*

Frente ao exposto, infere-se que:

- quanto aos ilícitos consumados à data da protocolização da consulta aplicam-se as sanções cabíveis independentemente da solução dada à espécie consultada e também da sua adoção pelo contribuinte, portanto, a aplicação das sanções pressupõe a existência de resposta à consulta;

- somente é cabível a instauração de procedimento fiscal de lançamento tributário de ofício e proposição da penalidade (auto de infração ou representação fiscal) quando a consulta é declarada sem efeito.

Diante do que, considerado que um dos efeitos da consulta é a caracterização da espontaneidade do consulente, as sanções cabíveis consistem na multa prevista no art. 675, § 1º do RICMS/PB se já houver se consumado o ilícito antes da sua proposição, (caso de consulta posposta) e pela impossibilidade de autuação com proposição de penalidade.

A assertiva encontra respaldo também na Lei Estadual nº 10.013/2013, que no parágrafo único do art. 134 estabelece:

*“Art. 134. (...)*

*Parágrafo único. Quando a consulta for rejeitada, havendo imposto a cobrar, será encaminhado à repartição preparadora do domicílio do consulente para instauração do procedimento fiscal de lançamento tributário de ofício e proposição da penalidade cabível”.*

Portanto, a existência da consulta formalizada antes do lançamento de ofício e a ausência de decisão definitiva declarando-a sem efeito ou rejeitando-a torna incabível a cobrança de créditos tributários relacionados à matéria consultada via lavratura de auto de infração.

No caso dos autos, verifica-se que o processo da consulta a que se refere a recorrente foi formalizado antes do início do procedimento de fiscalização, conforme se infere das informações contidas no ofício, de fl. 2, e da data do protocolo da referida consulta, cuja cópia consta a fl. 322.

Diante do que, conclui-se que ao tempo da ação fiscal a recorrente estava amparada pelo princípio da espontaneidade e, por isso não podia ter sido autuada por ilícito tributário concernente à matéria consultada.

Eis porque, concluo pela regularidade da exclusão das parcelas referentes à cessão onerosa dos cálculos aplicados na apuração do coeficiente de

creditamento, decidindo, assim, pelo acolhimento da preliminar suscitada, tão-somente para esse fim.

Falta de cumprimento do Laudo Revisional quanto a seu objeto.

Também rejeito esta preliminar, tendo em vista que, ao contrário da alegação recursal, entendo que Laudo Revisional, de fls. 433 a 438, cumpriu o seu objeto quando respondeu claramente os quesitos formulados pela interessada, conforme se observa nas folhas 3 a 6, do referido laudo. Pelo que, entendo por regular o referido Laudo.

Ausência de motivação e/ou esclarecimento sobre glosa das parcelas acumuladas.

Os documentos que instruem o auto infracional, fls. 14 a 16, 17 a 61, 62 a 135 e 136 a 156, os quais têm por fim a demonstração da irregularidade da apropriação dos créditos de ICMS oriundos da aquisição de bens para o ativo fixo da recorrente, reproduzem o resultado do levantamento fiscal apurado por meio dos livros Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e arquivos magnéticos fornecidos pela própria recorrente (CD-Rom de fl. 157), e os demonstrativos de fls. 10, 11, 12 e 13 evidenciam a sistemática utilizada na determinação do coeficiente de creditamento e a discriminação de todos os elementos considerados na indicação do crédito excedente após a correção do coeficiente em foco.

Portanto, não tem suporte a preliminar recursal.

Em face do que, deixo de acolhê-la.

### MÉRITO

Como pano de fundo, a linha do questionamento recursal da autuada não se opõe à forma em tese de apuração do coeficiente de creditamento do ICMS/Comunicação, mas à sua aplicação prática, porquanto a Fiscalização teria incorrido em equívocos que maculariam o feito fiscal de modo suficiente a acarretar a sua improcedência, haja vista que consistiriam no fato de que uma parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, outra parte considerada no cálculo do coeficiente não estaria sujeita ao imposto, ante a ausência de circulação jurídica dos bens, e, ainda, uma terceira parte, que corresponderia a receitas advindas de operações/prestações regularmente tributadas, porém foram admitidas como isentas, pela Fiscalização, na laboração dos trabalhos de sua autoria.

Na categoria das receitas erroneamente consideradas como não tributadas se incluiriam, segundo a recorrente, as oriundas de Cessão Onerosa de Redes de Telecomunicação. Quanto esse questionamento resta ressaltar que o acolhimento da preliminar relacionada a essa matéria dispensa incursões sobre o mérito da causa, pois resultou no efeito prático de exclusão dos valores relativos a essas receitas do lançamento de ofício em questão.

Na segunda categoria, segundo a recorrente, estariam as operações de Remessa por Comodato, Reparo e Conserto de Equipamentos e, também, as Transferências de Ativo para seus estabelecimentos situados no Estado da Paraíba, e, ainda, na terceira situação – a das receitas que teriam sido consideradas como isentas, pela Fiscalização – se incluíam as decorrentes da Utilização de Terminais de Uso Público (TUP) e de Cartões Pré-pagos.

Há, ainda, uma quarta categoria de operações equivocadamente consideradas pela Fiscalização, as quais, segundo a recorrente, não implicariam crédito indevido, visto que este estaria lastreado em um novo recolhimento de ICMS quando da transferência de bens do seu ativo para estabelecimento da empresa, localizados noutros Estados.

Portanto, o deslinde da questão nos remete à identificação das receitas que devem compor o numerador e o denominador da fração para legitimamente se obter o coeficiente da apropriação dos créditos decorrentes das aquisições de ativo fixo, em períodos de apuração referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009, pois, como é sabido, e consabido, o direito de créditos de ICMS decorre do caráter não cumulativo do imposto, instituído na Carta Magna de 1988, cuja sistemática consiste em que o montante do ICMS devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores.

Essa sistemática evita a oneração excessiva, fazendo incidir o imposto apenas sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia de circulação da mercadoria ou bem, conforme se infere da disposição ínsita no art. 155, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.*

Como se conclui do § 2º, acima descrito, o direito ao crédito só se evidencia quando existe imposto devido para ser compensado com os valores incidentes nas operações anteriores. Dessa forma, não há que se falar em crédito do imposto, ressalvadas as determinações em contrário previstas na legislação, quando as operações e/ou prestações posteriores estão amparadas pela isenção ou não incidência, caso em que deverão ser anulados os créditos relativos às operações anteriores.

No que se refere aos créditos decorrentes das aquisições para o ativo fixo, o RICMS/PB prevê a compensação desses créditos na forma do art. 72, I, infra:

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

*I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85”. (Grifo não incluso no original)*

No entanto, o art. 78 do RICMS/PB estabelece critérios como condição para o aproveitamento desses créditos, determinando que o montante a apropriar seja compensado num período de 48 (quarenta e oito) meses, observando a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações no mesmo período, como se segue:

*“Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior.”*

Assim, a apropriação de créditos do imposto, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, deve se dar à razão de 1/48

(um quarenta e oito avos), por período de apuração e se aplica sobre a proporção das saídas tributadas no período, conforme a equação seguinte:

Montante a apropriar = créditos do período x 1/48 x Coeficiente de Creditamento
Coeficiente de Creditamento = operações e prestações tributadas / total de operações e prestações

Isto considerando, examinemos, pois, cada situação objeto da controvérsia, segundo a sequência dos argumentos trazidos pela recorrente.

Antes, porém, mais uma vez faço registrar que, embora a metodologia utilizada pela recorrente, na apuração dos créditos do seu ativo fixo, consista na apuração do coeficiente de estorno, conforme afirmação da Fiscalização - cujo cálculo é definido pela relação entre as saídas não tributadas, a compor o numerador da fração, e as saídas totais, postas no denominador da fração -, e não no coeficiente de creditamento do ICMS - que estabelece a relação das saídas tributadas, no numerador da fração, e as saídas totais, no denominador -, não acarreta prejuízo ao Erário, conforme observaram as próprias autuantes, na peça contestatória, visto que é possível identificar, mediante esses critérios, o valor do crédito fiscal proveniente das aquisições para ativo fixo, isto é, ambos conduzem ao mesmo resultado.

Eis os fatos.

#### **REMESSAS EM VIRTUDE DE COMODATO, REPARO E CONserto DE EQUIPAMENTOS**

O Código Civil, no seu artigo 579, trata o comodato como um *empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.*

Tratando-se de empréstimo gratuito, fica consumado o cumprimento do contrato com a simples tradição da coisa dada em comodato, sem caracterizar uma real transferência da propriedade ou circulação de mercadorias para efeitos do ICMS, logo, *a priori*, esses valores (CFOPS 5.908 e 6.908) não devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, por representarem operações oriundas de mero deslocamento físico sem mudança de titularidade das mercadorias/bens que constituem seu objeto.

Todavia, considerando-se que a recursante não atendeu à notificação de fl. 612, promovida pela Fiscalização para comprovar existência desses empréstimos mediante a apresentação dos respectivos contratos, não há como acolher o argumento recursal para excluir as referidas operações do cálculo do coeficiente de creditamento.

Considerando que a recorrente se utiliza do coeficiente de estorno, os respectivos valores foram computados no cálculo do referido coeficiente.

Pelo que, devem ser mantidos na fração que apura o coeficiente de estorno.

Por sua vez, as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo não devem constar do cálculo do coeficiente de estorno, por se tratarem de meros deslocamentos de mercadorias ou bens do estabelecimento do contribuinte ao local do conserto, com seu posterior retorno, não configurando casos de saída definitiva ou de transferência de titularidade.

O artigo 4º do RICMS/PB dá tratamento específico para o assunto, conforme se confere:

*“Art. 4º O imposto não incide sobre:*

*(...)*

*XII - operações com mercadorias, nas saídas internas, destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal ou vegetal;*

*(...)*

*§ 5º As mercadorias referidas no inciso XII, deverão retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prorrogável por igual prazo, a critério da Secretaria de Estado da Receita.”*

Neste caso, fica caracterizada como operação à margem do ICMS, não devendo ser incluída no cômputo do coeficiente de creditamento, nem no numerador nem no denominador da equação, ou, tratando-se de coeficiente de estorno, como adotado pela empresa, computar-se tanto no numerador como no denominador da fração, que permite resultado idêntico, por não acarretar repercussão tributária alguma, conforme observaram, também, as autuantes, na folha 15, da peça contestatória, de fls. 400 a 415.

Portanto, devem ser mantidos os referidos valores (CFOPS 5.915 e 6.915) do cálculo do coeficiente de estorno, apurado pela Fiscalização.

### **TRANSFERÊNCIAS DE ATIVO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA, SITUADOS NA PARAÍBA.**

As transferências de mercadorias ou bens do ativo imobilizado, efetuadas entre estabelecimentos da mesma empresa, caracterizam incidência do ICMS, considerando-se o princípio da autonomia dos estabelecimentos, disciplinado no art. 30, da Lei 8.697/08 do Estado da Paraíba, *verbis*:

*“Art. 30. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, industrial, comercial, importador ou prestador de serviço de transporte e de comunicação, do mesmo contribuinte.”*

Com efeito, o dispositivo contido na norma acima descrita, ao considerar como autônomo cada estabelecimento pertencente ao mesmo contribuinte, considera que as transferências de mercadorias ou bens, entre esses estabelecimentos,



caracterizam uma efetiva circulação de mercadorias com fato gerador do ICMS, pressupondo uma transferência de titularidade para os efeitos de apuração do imposto.

Todavia, o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB concedeu benefício fiscal, isentando essas operações, na forma estabelecida do art. 5º, XXXII, “a”, do RICMS/PB, como se segue:

*“Art. 5º São isentas do imposto:*

*(...)*

*XXXII – as saídas internas:*

*a) entre estabelecimentos de uma mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado e produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e que não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, consumidos no respectivo processo de industrialização.”*

Como se observa, sendo essas operações isentas do ICMS e, levando em consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos, configurando saídas definitivas e não como meros deslocamentos de bens ou mercadorias, devem ser incluídas no cálculo do coeficiente de estorno, nos moldes em que procedeu a Fiscalização.

Logo, ratifico o procedimento da auditoria, que incluiu esses valores no numerador e no denominador do coeficiente de estorno, por não haver como justificar o tratamento de tributada a uma operação nitidamente desonerada do imposto.

### **RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE CARTÕES TELEFÔNICOS (TUP E PRÉ-PAGOS)**

No caso das operações relativas às vendas de cartões pré-pagos, ocorre a tributação quando da ativação do serviço, como prevê o Convênio ICMS nº 55/05, *verbis*:

*“Cláusula primeira 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), 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.*

*§ 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.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no inciso I quando se tratar de cartão, ficha ou assemelhado, de uso múltiplo, ou seja, que possa ser utilizado em terminais de uso público e particular.”*

O caso se refere a receitas de serviços de telecomunicação cuja tributação ocorre no momento da ativação do serviço. Portanto, tratando-se de operações desoneradas do imposto, nesta fase de tributação, os valores a ela referentes não devem integrar o numerador da fração do coeficiente de estorno.

Ademais, consoante assertiva da Fiscalização, os valores referentes a essas receitas foram considerados da forma como se encontram lançados no livro de Apuração do ICMS, não devendo, pois, compor o numerador do coeficiente de estorno.

### **TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS PARA ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA LOCALIZADOS EM OUTROS ESTADOS.**

As operações de transferência de mercadorias ou bens para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, ainda que para o mesmo titular, configuram operações sujeitas à incidência do ICMS (art. 2º, § 4º, I, § 7º, IV, do RICMS/PB).

Logo, correta sua exclusão do numerador da fração que apura o coeficiente de estorno, visto que este se compõe das operações isentas ou não tributadas.

Ademais, a própria recorrente aplica a norma acima transcrita, na medida em que tributa essas operações, conforme registra na sua escrita fiscal.

Pelo exposto, inaceitável seria levar a efeito os valores de tais receitas no numerador da fração que apura o coeficiente de estorno, principalmente em face do disposto na legislação de regência.

### **PENALIDADE**

Por último, e agora sim, decido sobre as razões recursais de oposição à penalidade sugerida no auto infracional.

Com esse escopo, verifico que os fazendários propuseram a multa por infração com base em dispositivos da Lei nº 6.379/96, com redação vigente à época da autuação. Portanto, a tese de abusividade não possui força para prosperar, visto que o

agente administrativo, categoria onde se insere este órgão de julgamento, está adstrito ao princípio da legalidade administrativa. Portanto, somente pode agir nos limites da lei.

As penalidades aplicáveis às infrações denunciadas no auto de infração em tela têm na lei o seu fundamento e, portanto o atributo da legitimidade da sua aplicação ao infrator, uma vez configurada a conduta típica e antijurídica nela prevista, como ocorre nos caso vertente.

Contudo, um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe a penalidade. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de 200% passam a ser calculadas com base no percentual de 100%.

Portanto, não há como acolher o pleito da recorrente, para excluir a penalidade aplicada, por absoluta falta de competência legal desta Corte para fazê-lo sem fundamento de fato que o justifique.

Com esses fundamentos, exceto no que toca à penalidade aplicada, confirmo a decisão singular, inclusive quanto à declaração da decadência dos créditos referentes ao período de janeiro a março de 2006, tendo em vista que a situação se rege pelo disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Em decorrência desses fundamentos, o crédito tributário devido passa a ser constituído dos valores abaixo:

ICMS /Com	M. Infr.	Total
949.731,16	949.731,16	1.899.462,32

Diante do exposto,

**VOTO** pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o lançamento de ofício efetuado através do Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000255/2011-70**, lavrado em 6/6/2011, contra o contribuinte acima identificado, **EMPRESA BRASILEIRA DE**

**TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL**, inscrita no CCICMS sob nº 16.055.892-1, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 949.731,16** (novecentos e quarenta e nove mil, setecentos e trinta e um reais e dezesseis centavos), por infração aos artigos 78, I, c/c o art. 106, III, “c”, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração em idêntico valor (**R\$ 949.731,16**, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, com as alterações advinda da Lei Estadual nº 10.008/2013, perfazendo, o crédito tributário, o total de **R\$ 1.899.462,32** (um milhão, oitocentos e noventa e nove mil, quatrocentos e sessenta e dois reais e trinta e dois centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 1.129.237,57, sendo R\$ 59.835,47 de ICMS e R\$ 1.069.402,10 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

As intimações necessárias devem incluir as pessoas com endereço abaixo indicados, além das ordinariamente efetuadas.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 3 de setembro de 2015.**

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
Conselheira Relatora

**Nomes e endereços para intimações:**

**Marcus André Vinhas Catão, Ronaldo Redenschi e Júlio Salles Costa Janolo.**  
**Rua do Mercado, nº 11, 16º andar, Centro, Rio de Janeiro-RJ.**

#### **COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO**

Período	ICMS	M. por Infração	Total
01/2006	0,00	0,00	0,00
02/2006	0,00	0,00	0,00
03/2006	0,00	0,00	0,00
08/2006	2.525,25	2.525,25	5.050,51
09/2006	811,91	811,91	1.623,82

10/2006	68,29	68,29	136,59
11/2006	241,26	241,26	482,51
12/2006	542,09	542,09	1.084,18
01/2007	1.380,40	1.380,40	2.760,79
02/2007	881,12	881,12	1.762,24
03/2007	1.737,02	1.737,02	3.474,04
04/2007	3.652,42	3.652,42	7.304,85
05/2007	11.411,82	11.411,82	22.823,65
06/2007	11.053,37	11.053,37	22.106,73
07/2007	12.218,97	12.218,97	24.437,93
08/2007	11.496,20	11.496,20	22.992,41
09/2007	10.255,78	10.255,78	20.511,56
10/2007	18.355,85	18.355,85	36.711,71
11/2007	19.610,82	19.610,82	39.221,64
12/2007	22.363,53	22.363,53	44.727,06
01/2008	29.318,46	29.318,46	58.636,91
02/2008	23.672,97	23.672,97	47.345,94
03/2008	32.929,24	32.929,24	65.858,48
04/2008	20.068,93	20.068,93	40.137,87
05/2008	23.704,07	23.704,07	47.408,14
06/2008	26.724,25	26.724,25	53.448,50
07/2008	29.524,97	29.524,97	59.049,93
08/2008	29.729,89	29.729,89	59.459,78
09/2008	27.274,29	27.274,29	54.548,57
10/2008	31.704,90	31.704,90	63.409,80
11/2008	31.001,58	31.001,58	62.003,17
12/2008	29.532,60	29.532,60	59.065,21
01/2009	33.327,91	33.327,91	66.655,81
02/2009	72.740,82	72.740,82	145.481,64
03/2009	34.921,47	34.921,47	69.842,95
04/2009	35.007,60	35.007,60	70.015,20
05/2009	35.639,63	35.639,63	71.279,25
06/2009	37.190,99	37.190,99	74.381,98
07/2009	38.694,86	38.694,86	77.389,73
08/2009	47.346,04	47.346,04	94.692,07
09/2009	40.471,24	40.471,24	80.942,48
10/2009	39.624,92	39.624,92	79.249,85
11/2009	39.120,76	39.120,76	78.241,51
12/2009	37.906,01	37.906,01	75.815,03
TOTAL C. TRIBUTÁRIO	949.731,16	949.731,16	1.899.462,32

