



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

PROCESSO Nº1336602015-6

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRecorrida:CLARO S/A

2ªRecorrente:CLARO S/A

2ªRecorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora:CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ

Autuante(s):MARISE DO O CATAO, CARLOS GUERRA GABINIO

Relatora:CONS.^a MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS (ATIVO IMOBILIZADO). COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

Exclusão da multa recidiva, ocorrência da infração anteriormente ao trânsito em julgado, em observância aos ditames do artigo 87 da Lei nº 6.379/96.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora pelo recebimento dos recursos hierárquico por regular, e o voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovitamento de ambos, para manter inalterada a sentença monocrática e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001658/2015-60, lavrado em 23/9/2015, em desfavor da empresa CLARO S/A., inscrição estadual nº 16.147.111-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 819.947,26 (oitocentos e dezenove mil, novecentos e quarenta e sete reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 409.973,63 (quatrocentos e nove mil, novecentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos), de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II, III do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e, multa por infração, de igual valor, com fulcro no artigo 82, inciso V, alínea "h", da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no valor de R\$ 1.930.299,04 (um milhão, novecentos e trinta mil, duzentos e noventa e nove reais e quatro centavos), pelos motivos expostos.

Intimações necessárias na forma regulamentar.

Com relação ao pedido para intimar os advogados citados, sob pena de nulidade, faço observar que há a impossibilidade de se tomar tal providência pelos órgãos julgadores, dada a ausência de previsão legal para tanto.

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 07 de junho de 2019.

MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno de Julgamento, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, GÍLVIA DANTAS MACEDO, THAÍS GUIMARAES TEIXEIRA, MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, PETRONIO RODRIGUES LIMA e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

ALENCAR
SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE
Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001658/2015-60, lavrado em 23/9/2015,

em desfavor da empresa CLARO S/A., com ciência pessoal, em 28/9/2015, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2010 e 31/12/2010, onde consta a seguinte denúncia:

Descrição da Infração:

CRÉDITO INDEVIDO (BENS ADQUIRIDOS P/ATIVO FIXO) >> Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte ter aproveitado o crédito relativo à aquisição de ativo (s) fixo (s), em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.

Nota Explicativa:

AUTUAÇÃO SE REPORTA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PROVENIENTE DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL (ICMS/ICMS-DIFAL), EM VIRTUDE DE O CONTRIBUINTE NÃO TER OBSERVADO A CORRETA FORMA PARA A APURAÇÃO DO IMPOSTO, UTILIZANDO INCORRETAMENTE NO CIAP MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO COMO SE DE ATIVO FIXO FOSSEM, INCLUSIVE CELULARES E MODENS CEDIDOS EM COMODATO, 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) ESTABELECIDO NO INC. II DO ART. 78 DO RICMS/PB, FATO CONSTATADO ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DO CIAP, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS QUE FICAM SENDO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

CUMPRE RESSALTAR QUE OS CELULARES E MODENS CEDIDOS EM COMODATO FORAM EXCLUÍDOS DO CIAP POR INEXISTIR COMPROVAÇÃO DE POSTERIOR RETORNO DOS MESMOS À EMPRESA, CONFORME FICOU CONSTATADO ATRAVÉS DE CONFRONTO ENTRE OS VALORES REGISTRADOS NA EFD DOS EXERCÍCIOS 2010 E 2011, CFOP 5908 E 6908 (REMESSA DE COMODATO) E CFOP 19090E 2909 (RETORNO DE REMESSA EM COMODATO).

ACRESCENTE-SE AO DISPOSITIVO INFRINGIDO O ARTIGO 72, INCISO I, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97.

Foi dado como infringido o artigo 78, I, II e III, do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, com proposição da penalidade prevista no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

E apurado um crédito tributário no valor de R\$ 2.750.246,30, sendo R\$ 1.100.098,51, de ICMS e R\$ 1.100.098,51, de multa por infração.

Documentos instrutórios acostados às fls. 5-200, do libelo.

Inconformada com a ação fiscal, a autuada apresentou *reclamação*, em 28/10/2015, fls. 211-307, pleiteando a insubsistência do auto de infração.

Sem informação de constarem antecedentes fiscais, fl. 308, os autos foram conclusos, fl. 309, e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, que em medida de diligência solicitou à Repartição Preparadora, que fosse aposta a ausência de assinatura, fl.310, conforme se observa à fl. 247, do libelo.

Após saneamento, os autos foram distribuídos à julgadora singular, Adriana Cássia Lima Urbano, que se pronunciou em sentença, com *recurso de ofício*, fls. 313-340, pela *parcial procedência do auto infracional*, conforme ementa abaixo transcrita:

PRELIMINAR DE NULIDADE ACOLHIDA EM PARTE. DECADÊNCIA. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS (ATIVO IMOBILIZADO). APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO EQUIVOCADO. DENÚNCIA COMPROVADA.

Decadência de parte dos créditos lançados, em observância ao disposto no artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13.

O permissivo legal para utilização dos créditos de ICMS relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado alberga-se no princípio da não-cumulatividade deste tributo. Todavia, o creditamento está condicionado ao cumprimento das disposições contidas no artigo 78 do RICMS/PB.

Exclusão da multa recidiva, ocorrência da infração anteriormente ao trânsito em julgado, em observância aos ditames do artigo 87 da Lei nº 6.379/96.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, com AR, em 11/12/2017, fl. 342, a autuada, através de advogados constituídos, protocolou *recurso voluntário*, fls. 343-433, perante este Colegiado, em 8/1/2018, conforme relatado em síntese:

Alega omissão e cerceamento de defesa, especificamente, quanto ao cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP realizado pela fiscalização estadual, que reduziu indevidamente o respectivo coeficiente ao desconsiderar as peculiaridades das operações realizadas pela empresa.

Declara que a primeira instância incorreu em *cerceamento de defesa* e

possível supressão de instância, pois deixou de analisar os argumentos apresentados os quais comprovam que as operações de saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (CFOPS Nº 5409/6409 e 5405/6405) são plenamente tributadas através do regime de substituição tributária.

Entende como ilegal a glosa de créditos tributários relativos a bens do ativo fixo da recorrente, em face da *equivocada classificação como bens de uso e consumo*, bens imprescindíveis à prestação de serviços pela recorrente.

Em seguida, considera que as operações de *remessa para comodato (CFOP Nº 5908 e 6908)* foram erroneamente incluídas no denominador do cálculo do quociente da equação, pois se referem a saídas transitórias, em que não há circulação jurídica do bem.

No que se refere às operações de *cessão onerosa de redes de telecomunicações*, afirma que houve equívoco da fiscalização, ao considerá-las como isentas, ou não tributadas, alegando que a Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98, transfere a responsabilidade, do pagamento do imposto incidente sobre tais operações, para a prestadora cessionária dos meios de redes.

Logo, entende que a transferência de responsabilidade pelo pagamento do tributo não implica em sua exoneração, restando *induidoso que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do ICMS*, portanto, *devem ser consideradas normalmente tributadas para fins de apuração do coeficiente de crédito*.

No caso das *receitas decorrentes de cartões pré-pagos (CFOP Nº 5949/6949)*, embora o Convênio ICMS nº 55/05 determine a cobrança do imposto no momento da ativação do serviço, entende que há tributação, devendo tais receitas serem incluídas tanto no numerador, como no denominador da equação.

No tocante às operações tributadas através do regime da substituição tributária (CFOP Nº 5409/6409 e 5405/6405, não há que se falar em isenção ou ausência de tributação das saídas de mercadorias.

Quanto às operações com brindes ou doações (CFOP Nº 5910 e 6910), reitera a indevida consideração pela fiscalização referente a estas remessas por considera-las como saídas isentas, em que pese à devida comprovação de se tratarem de operações regularmente tributadas.

No tocante à multa aplicada, aduz que é de caráter confiscatório, devendo ser

reduzida a um patamar satisfatório.

Por fim, requer que seja dado provimento ao recurso voluntário, para reformar integralmente a decisão de primeira instância.

Requer que todas as notificações, intimações ou publicações sejam dirigidas em nome dos advogados elencados à fl. 376, por ocasião do julgamento do presente recurso.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o *recurso voluntário* interposto contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001658/2015-60, lavrado em 23/9/2015, em desfavor da empresa em epígrafe.

In casu, cumpro-me declarar que a peça acusatória se apresenta apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observa os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação das operações promovidas, base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), o que atende os requisitos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN.

Por sua vez, o Auto de Infração não afronta as disposições contidas no artigo 41 da Lei nº 10.094/13¹⁴.

Prosseguindo, verifico o atendimento ao aspecto temporal de interposição do *recurso voluntário*, razão pela qual atesto a sua *regularidade formal* no que tange ao pressuposto extrínseco da tempestividade e passo à análise do mérito da demanda.

Quanto à *decadência*, *corroboro com o entendimento da instância prima*, ao excluir da peça acusatória o período de 2010, diante do fato de que já se encontra solidificada a tese majoritária de que se aplica o § 4º do art. 150 do CTN, ao lançamento suplementar, decorrente de pagamento a menor de imposto sujeito a lançamento por homologação.

Indubitável é, portanto, tratar-se de lançamento por homologação, em que houve a entrega das devidas declarações de informações fiscais, sem omissão nestas dos documentos fiscais, e, por esta razão, aplicar-se-á o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, contando, para efeito de decadência, 5 anos a partir da ocorrência dos fatos geradores.

Desta forma, decaído estão os lançamentos referentes aos períodos de janeiro a agosto de 2010, no montante de **R\$ 1.725.312,22 (um milhão, setecentos e vinte e cinco mil, trezentos e doze reais e vinte e dois centavos)**.

Quanto aos tópicos de *nulidade da decisão recorrida*, seja por *omissão e cerceamento de defesa e da ilegalidade quanto à glosa de créditos relativos a bens do ativo fixo da recorrente*, observo que em todos os itens a recorrente se reporta a questões meritórias, às quais serão analisadas no item razões meritórias, todavia, quanto ao questionamento de nulidade da exordial, realço que a Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, em seus artigos 14 a 17 elencam as situações em que o ato administrativo poderá ser anulado. Vejamos o texto legal abaixo:

Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

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

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

suas finalidades;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou lhes sejam consequentes.

§ 2º Ao declarar a nulidade, a autoridade fiscal julgadora competente indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

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

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

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

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

Nesse norte, percebe-se que o libelo acusatório quaisquer incorreções capazes de provocar a *nulidade por vício formal* da autuação, conforme se extrai dos artigos transcritos acima, tanto do Código Tributário Nacional (CTN), como da Lei nº 10.094/2013.

Da análise dos autos, observa-se que as peças acostadas pelos auditores para embasar a denúncia conferem à recorrente, condições amplas para exercer, em sua plenitude, o seu direito de defesa. Ademais, a autuada compreendeu as acusações fiscais, o que se verifica pelas peças de defesa apresentadas, impugnação e recurso voluntário, abordando todos os aspectos relacionados com os fatos objeto do lançamento, não configurando, em momento algum, *cerceamento de defesa*.

Conforme se observa, os trabalhos da fiscalização seguiram o disposto na legislação de regência, onde foram considerados os valores constantes no Livro de Apuração do ICMS, e arquivos magnéticos fornecidos pela empresa.

Razões Meritórias

Adentrando o mérito da contenda, a solução para o caso passa por se desvendar quais as receitas que irão compor o numerador e o denominador da equação para o cálculo do coeficiente de creditamento, que determinará o montante dos créditos a apropriar relativos às aquisições de bens para o ativo fixo.

Como é de ciência, o direito ao crédito decorre do caráter não cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 88, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores.

Tal sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido, em cada fase da cadeia produtiva e de distribuição, conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal, *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 observa, pelo §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, *verbis*:

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; (g.n.).

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, como observado pela instância prima, a apropriação dos créditos do imposto, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, se dará à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), por período de apuração. Incidindo, apenas, 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

Observa-se dos dispositivos normativos que é necessária a realização do cálculo de proporcionalidade, levando-se em conta o quociente das saídas de mercadorias tributáveis pelo total de saídas (coeficiente de creditamento = operações de saídas tributadas/total das operações de saídas), para o aproveitamento do crédito fiscal decorrente das aquisições de ativo permanente do estabelecimento.

No caso dos autos, a recorrente, após ser autuada por *utilização de crédito indevido do ICMS*, nas operações para o ativo fixo, vem alegar que algumas operações foram consideradas, indevidamente, pela fiscalização no cômputo do coeficiente de creditamento.

Assim sendo, diante do exposto analisaremos cada argumentação, caso a caso.

Operações de Remessa em Comodato.

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 evidenciado 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, esses valores (CFOPS 5.908 e 6.908), não deveriam compor o cálculo do coeficiente de creditamento, pois configuram apenas um mero deslocamento de mercadoria/bens.

No entanto, não constam dos autos os respectivos contratos, para aferição dos prazos, nem tão pouco a recorrente acostou as notas fiscais, correspondentes aos CFOPS 5.908 e 6.908, através das quais se pudessem comprovar o montante específico, relativo às operações de retorno, ao estabelecimento da recorrente, dos bens dados em comodato.

Inclusive a recorrente, também, não acostou nenhuma prova do retorno desses bens ao estabelecimento do contribuinte, nos prazos estabelecidos na legislação.

Assim, diante da falta de provas, corroboro com o entendimento da instância prima ao não *acolher os proclames da recorrente.*

Cessão Onerosa de Redes de Telecomunicação CFOPS 5301 e 6301

Conforme já tratado pela decisão monocrática, as operações de compartilhamento de

redes se caracterizam pela cessão onerosa, de parte da rede da autuada, a outras empresas prestadoras de serviço de telecomunicação para utilização nos serviços prestados por estas últimas.

Nesses casos, a exigência do ICMS se dá conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS 126, de 1998, *verbis*:

Cláusula décima. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Na visão da recorrente, essas operações, tratadas pela fiscalização como não tributada pelo ICMS, na realidade, transfere-se apenas a responsabilidade, quanto ao recolhimento do imposto, o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção, e, portanto, a percepção dos valores respectivos pelo Estado.

Considera que tais operações são tributadas, pois se referem às hipóteses de *diferimento do imposto*, que será recolhido pela contratante do serviço sobre o valor do preço cobrado do usuário final. Portanto, deveriam constar do numerador da equação, para efeitos do cálculo do coeficiente de creditamento.

Relata que a empresa não recolhe o ICMS devido sobre as referidas prestações de serviço, pois, em virtude da vigência da referida Cláusula Décima, do Convênio ICMS nº 126/98, opera-se o diferimento do tributo estadual, fato este que não justifica fazer com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do ICMS.

Deve-se considerar que se a operação em comento se refere a caso de diferimento de imposto, como advoga a recorrente, é fato que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, prevê a desoneração do ICMS, nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final.

Ora, tendo em vista que o imposto é cobrado e recolhido pela cessionária dos meios de rede, que vem a suportar toda a carga tributária, repassando, apenas, o valor do serviço para a operadora cedente, logo, as receitas decorrentes dessas operações/prestações não devem constar do numerador da equação, por não sofrerem a incidência do ICMS, nessa fase de tributação.

Assim, sem outras disposições expressas da legislação, entendo que a fiscalização agiu corretamente, ao proceder ao cálculo do coeficiente de creditamento, considerando as receitas decorrentes de operações de compartilhamento de redes apenas no denominador da relação, como parte das operações e prestações do período, conforme disposto no art. 78, III, do RICMS/PB.

Receitas de Utilização de Cartões Pré-pagos (CFOP Nº 5949/6949)

No caso destas operações, ocorre a tributação no momento 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.

Trata-se de receitas de serviços de telecomunicação, cuja tributação se dará no momento da ativação do serviço, operações desoneradas do imposto, nesta fase de tributação, cujos valores, a ela referentes, devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, no denominador da equação, conforme relatado pela instância prima.

A recorrente relata que se tratam de operações tributadas conforme a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 55/05, o qual informa que o ICMS irá incidir sobre os cartões pré-pagos, quando da ativação dos seus créditos, ou seja, no momento do seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação.

Logo, por se tratarem de prestações de serviço de telecomunicação, onde o ICMS é devido em etapa posterior, não há parcela de créditos a apropriar nessas operações,

portanto, considero correto o procedimento da fiscalização ao computar o valor dessas operações no denominador da equação para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Das Operações Tributadas através do Regime de Substituição Tributária

Neste tópico a recorrente declara que a primeira instância incorreu em *cerceamento de defesa* e possível supressão de instância, pois deixou de analisar os argumentos apresentados, os quais comprovam que as operações de saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (CFOPS Nº 5409/6409 e 5405/6405) são plenamente tributadas através do regime de substituição tributária.

Não havendo o que se falar em *isenção ou ausência de tributação das saídas das mercadorias sujeitas à substituição tributária*, uma vez que não há a desoneração do imposto, mas sim a antecipação/postergação de seu pagamento – não pelo regime normal de apuração (créditos/débitos), mas pelo regime de substituição tributária.

Nesses casos, a exigência do ICMS se dá conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS 126, de 1998, *verbis*:

Cláusula décima. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Na ótica da recorrente, as operações tributadas através do Regime de Substituição Tributária, tratadas pela fiscalização como não-tributadas pelo ICMS, seriam na verdade operações tributadas, pois se referem à hipóteses de *diferimento do imposto*, que será recolhido pela contratante do serviço sobre o valor total cobrado do usuário final. Portanto, *deveriam constar do numerador da equação*, para efeitos do cálculo do coeficiente de creditamento.

Relata que não se encontra desonerada do recolhimento do imposto, ainda que indiretamente, sendo que a consideração de tal operação como isente, para fins de redução de seu coeficiente de creditamento implica em interpretação, completamente, deturpada, na medida em que o Estado não deixa de receber o imposto decorrente das operações realizadas.

Conforme já relatado anteriormente, no item que diz respeito às operações de *cessão onerosa de redes de telecomunicação*, a operação em comento se refere à mudança de sujeito passivo (substituição). É fato, conforme já relatado, que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, prevê a desoneração do ICMS, nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final.

Tal entendimento é claro, que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, *prevê a desoneração do ICMS, nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final*. Assim, tratando-se de saída com desoneração do imposto, ou seja cujo imposto já foi recolhido antecipadamente, não há que se falar em crédito a ser compensado.

Logo, as receitas decorrentes dessas operações não devem constar do numerador da equação, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação, *eis que o ICMS é cobrado e recolhido pelo tomador do serviço, que suporta toda a carga tributária, apenas repassando o valor do serviço para a operadora*.

Assim, sem outras disposições expressas da legislação, entendo que a fiscalização agiu corretamente, ao proceder ao cálculo do coeficiente de creditamento, considerando as receitas decorrentes de *substituição tributária* no denominador da relação, como parte das operações e prestações do período, conforme disposto no art. 78, III, do RICMS/PB.

Das operações com brindes e doações e da ilegal glosa de créditos relativos a bens do ativo fixo da recorrente diante da equivocada classificação como bens de uso e consumo de bens imprescindíveis à prestação de serviços pela recorrente.

Quanto aos CFOPS Nº 5910 e 6910 *referentes às remessas de brindes ou doações*, reitera a indevida consideração pela fiscalização, como saídas isentas, em que pese à comprovação de se tratarem de operações regularmente tributadas.

Relata que as saídas de brindes ou doações realizadas pela empresa são operações tributadas para fins de cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do ativo permanente.

Examinando os autos, de pronto, verifica-se que as receitas 5.910 – remessa em bonificação, *doação ou brindes*, 5.949/6.949 - outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, 6.152 - transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, 6.413 – *devolução de mercadoria destinada ao uso ou consumo*, 6.552 - transferência de bem do ativo imobilizado, 6.557 – transferência de material de *uso ou consumo* e 6.913 – retorno de mercadoria ou bem para demonstração, foram tratadas pela própria autuada como *operações tributadas pelo ICMS*, conforme atestam as cópias dos livros de apuração do ICMS, fls. 257-293, e as telas de consulta do sistema ATF- SPED, abaixo copiadas, *vislumbra-se que a fiscalização considerou tais receitas, ocorre que não foram consideradas em sua totalidade, mas sim só a base de cálculo de incidência do ICMS*.

Repiso, os trabalhos da fiscalização seguiram o disposto na legislação de regência, onde foram considerados os valores constantes nos arquivos magnéticos, SPED fornecidos pela empresa.

Logo, não se tem o que falar sobre a não consideração da inclusão dos CFOPS Nº 5910 e 6910 *referentes às remessas de brindes ou doações*, como saídas isentas, em que pese à comprovação, conforme se observa da tela acima, pois se tratam de operações regularmente tributadas e devem compor a formação do coeficiente de creditamento, especificamente quanto ao valor referente à base de cálculo do ICMS, informada pela recorrente.

No que diz respeito à argumentação da recorrente de *ilegal glosa de créditos relativos a bens do ativo fixo* da recorrente diante da equivocada classificação como bens de uso e consumo de bens imprescindíveis à prestação de serviços, informando que os materiais de utilização direta na produção, por sua vez, são caracterizados por serem imprescindíveis na produção de respectivo produto, ou prestação de determinado serviço.

Relata, ainda, que os itens listados como excluídos do CIAP, observa-se que todos os bens listados como de “uso e consumo” são, notoriamente, utilizados exclusivamente de modo a viabilizar a prestação dos serviços de telecomunicações pela autuada.

No que tange aos argumentos apresentados e às notas fiscais de entradas de mercadorias, listadas à fl. 353, em quadro demonstrativo, cujos produtos foram considerados pela fiscalização como de uso e consumo, a autuada não demonstrou e comprovou a real aplicação de cada um dos itens, justificando sua classificação como *ativo fixo*, como, por exemplo, a sua aplicação em obras de expansão da rede da recorrente.

Como exemplo cito o caso da Nota Fiscal nº 4549-001, cuja descrição do produto é: cabo ótico para dutos gelado 48 FIBRAS, a empresa justifica que os produtos descritos nas notas permitem à conexão entre dois pontos do território, viabilizando a prestação de serviço de rede e comunicação.

Logo, sem provas para classificar essas operações como destinadas ao ativo fixo da empresa, considero acertado o procedimento da auditoria, tratando esses produtos como peças de reposição, portanto, como materiais de uso e consumo, e excluindo do rol dos materiais destinados ao ativo fixo.

Redução da Multa Aplicada

No que diz respeito à multa aplicada, apontada pela autuada como de cunho confiscatório, veremos que não há sustentação para essas alegações pelos motivos a seguir expostos.

É cediço que a nossa Constituição Federal de 1988 trata do princípio de vedação ao confisco, dos tributos, no art. 150, IV. *In verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*IV – utilizar **tributo** com efeito de confisco; (g.n.)*

Neste norte, em que pese as multas, assim como os tributos, figurarem no campo das receitas derivadas do estado, por constituírem exploração do patrimônio do particular, com eles não se confundem, conforme definição de tributo extraída do artigo 3º do C.T.N. (Lei nº5.172/66), abaixo reproduzido:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (g.n.)*

Por outro lado, as multas, por não se configurarem tributos, mas sim sanções por ato ilícito cuja função é punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer prejuízos ao Estado, não estão limitadas ao preceito constitucional anteriormente transcrito. Portanto, a aplicação do postulado tributário do não confisco não deve a elas ser estendido.

Como se observa, as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua gradação varia conforme a gravidade da infração praticada, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Sendo inerente aos poderes de império e de polícia do Estado no dever de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no *quantum* da multa proposta na peça vestibular.

Além disso, os fazendários atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo paraibano.

Por fim, para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida. Observe-se o que diz o art. 99 da Lei do ICMS da Paraíba (cujo texto é repetido no art. 687 do RICMS/PB):

Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

No entanto, com o advento da Lei 10.008, de 05/06/2013, que começou a produzir efeitos a partir de 1º de setembro de 2013, a multa aplicada deve sofrer uma redução 50% (cinquenta por cento), conforme o novo texto do art. 82, V, “h”, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 82. As multas para as quais se adotar o critério referido no inciso II, do art.80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cinquenta por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Multa por Reincidência

No tocante à *multa por reincidência* constante da exordial, corroboro com o entendimento da instância prima, pois apesar de constar no Termo de Antecedentes Fiscais, às fls. 308, volume II, o processo administrativo tributário nº 1438152011-4, considerado Parcialmente Procedente pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, em 15 de julho de 2015, *NÃO se configura a ocorrência de reincidência pela prática da infração à mesma disposição legal (artigo 78, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 18.930/97), nos períodos denunciados.*

Reitero o agravamento da penalidade com a reincidência só é admissível nas hipóteses do artigo 673, parágrafo único, do RICMS/PB, vigente à época do fato gerador.

O parágrafo único do artigo 87 da Lei nº 6.379/96, recentemente alterada pelo artigo 1º da Lei nº 10.446/15, incluiu novas hipóteses como data limítrofe para contagem do prazo inicial, a saber:

Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Dessa forma, em vista das razões apresentadas, e após a exclusão dos períodos decaídos e da reincidência, corroboro com o entendimento da instância prima, julgando parcialmente procedente o auto de infração e mantendo inalterado os valores sentenciados, na instância monocrática. Conforme quadro demonstrativo abaixo:

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos hierárquico por regular, e o voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *provimento parcial*, para manter inalterada a sentença monocrática e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001658/2015-60, lavrado em 23/9/2015, em desfavor da empresa CLARO S/A., inscrição estadual nº 16.147.111-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 819.947,26 (oitocentos e dezenove mil, novecentos e quarenta e sete reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 409.973,63 (quatrocentos e nove mil, novecentos e setenta e três reais e sessenta e três centavos), de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II, III do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e, multa por infração, de igual valor, com fulcro no artigo 82, inciso V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no valor de R\$ 1.930.299,04 (um milhão, novecentos e trinta mil, duzentos e noventa e nove reais e quatro centavos), pelos motivos expostos.

Intimações necessárias na forma regulamentar.

Com relação ao pedido para intimar os advogados citados, sob pena de nulidade, faço observar que há a impossibilidade de se tomar tal providência pelos órgãos julgadores, dada a ausência de previsão legal para tanto.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 07 de junho de 2019.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira Relatora