



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO N.º : 0072/2010 – CRF  
PAT N.º : 561/2008-1ª.U.R.T.  
RECORRENTE : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A  
RECORRIDO : SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO  
RECURSO : VOLUNTÁRIO  
RELATOR : CONSELHEIRO NATANAEL CÂNDIDO FILHO

**RELATÓRIO**

De acordo com o Auto de infração nº 298/2008-COFIS, lavrado em 22/12/2008, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada supostamente pela falta de recolhimento do ICMS em face do aproveitamento indevido de crédito fiscal nas aquisições destinadas ao ativo imobilizado da empresa, em virtude da apropriação da fração de 1/48 avos, em percentual maior que a proporção das operações de saídas tributadas em relação ao total das operações de saídas ou prestações efetuadas, conforme demonstrativo anexo.

A atuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, incisos XIII c/c o art. 118 e art. 108, todos do RICMS, aprovado pelo Dec. 13640/97, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso II, alínea “a” do mesmo diploma legal acima, resultando numa pena de multa no valor de R\$ 235.034,00 (duzentos e trinta e cinco mil e trinta e quatro reais) sem prejuízo do recolhimento do ICMS no valor de R\$ 156.689,34 (cento e cinquenta e seis mil e seiscentos e oitenta e nove reais e trinta e

quatro centavos), totalizando um crédito tributário no valor total de R\$ 391.723,34 (trezentos e noventa e um mil, setecentos e vinte e três reais e trinta e quatro centavos), a serem corrigidos monetariamente.

Tal fato se originou da Ordem de Serviço nº 701/98-COFIS, para averiguar o aproveitamento de crédito referente à aquisição de ativo permanente, cujo período abrangido foi de 01.01.2003 a 31.05.2008.

Consta ainda que a autuada não é reincidente na prática das infrações acima mencionadas, conforme Termo de informação sobre Antecedentes Fiscais, (p.75).

Instruem o presente auto de infração :Auto de infração p. 01; Consulta a contribuinte - base SIGAT- apresentando como CNAE principal – Gerador de ICMS – 6190-6/99 – Outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente, p.02; CPF, consulta base CPF. p. 04/05; Demonstrativo de total de créditos do Ativo Imobilizado por período de apuração, p. 06/07; Termo de Ocorrência, p.08; Demonstrativos de Cálculo do coeficiente de Estorno de Crédito do CIAP, p. 09/38; Tabelas de valores de faturamento para cálculo do Estorno de créditos, p.38/45; Demonstrativo de Estorno de créditos, p. 46/62; Demonstrativo de Cálculos do Coeficiente de Estorno de crédito do CIAP, p..63/73; Consolidação de débito fiscais, p. 73; Termo de informações sobre antecedentes fiscais, p.75; Procuração, p. 76; Impugnação,83/93; Procuração, p. 94/99; cópias de documentos p. 100/175; Contestação, p. 176/189; Decisão COJUP Nº 36/2010, de 08 de junho de 2010, p. 191/198; Termo de Ciência da decisão, p. 204; Procuração, p.205/210; Recurso voluntário, p. 211/224; Despacho do Conselheiro Pedro de Medeiros Dantas Júnior, remetendo o processo a repartição preparadora, para recolher o imposto com os benefícios do art. 337, § 3º do RICMS/97, p.227; despacho da PGE, p. 232.

Intimada para apresentar sua defesa administrativa, a autuada alegou (p. 83), em síntese, que:

A autuada afirma que “utiliza-se de diversos equipamentos, os quais, destinados a composição de seu ativo permanente, são utilizados em todas suas prestações, as quais podem ser tributadas pelo ICMS, isentas ou não tributadas pelo imposto”.

Diz que em sua contabilidade atende ao que determina a legislação e aproveita os créditos do ICMS referente a esses bens, à proporção de um quarenta e oito avos por mês em seu livro CIAP, em estrita observância ao art. 621, parágrafos 5º ao 7º do RICMS.

Em relação ao mérito, expõe que no lançamento “não aponta dívida tributária, mas crédito em favor da impugnante”, alegando que no demonstrativo anexo ao auto de infração verifica-se que há mais valores creditados a menor do que o imposto devido.

Alega que é descabida a cobrança de ICMS como também a imposição de eventuais penalidades, pois em momento algum ficou com saldo devedor, em relação ao fisco, no seu livro CIAP.

Assevera que a multa que ultrapassa o valor de 100% do tributo devido é inconstitucional por ferir o princípio da vedação de tributos com efeito confiscatório.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração e a exclusão da multa por ser confiscatória

Chamado as falas processuais o autuante, contesta (p.178):

“Em atendimento a Ordem de Serviço nº 701/COFIS, para que fosse averiguado o aproveitamento de crédito referente às aquisições destinadas ao ativo imobilizado, intimamos a Empresa Brasileira de Telecomunicações S.A, inscrição estadual nº 20.053.161-1, a apresentar livros fiscais/contábeis e documentos fiscais.

Da análise do material disponibilizado pelo contribuinte, bem como das informações constantes dos sistemas de informática da SET/RN, foi constatado que a empresa incorreu, nos períodos de fevereiro/2004, janeiro/2005, julho/05 a maio/2008, no aproveitamento indevido de crédito fiscal, em face de se apropriar da parcela de 1/48 avos do montante

acumulado, resultante da proporção das saídas tributadas em relação às saídas totais, em percentual superior ao estabelecido na legislação, como dispõe o artigo 105, parágrafo 5º do RICMS/RN, conforme demonstrativo I anexo (fls. 6 e 7)".

Alega que a impugnação apresentada pela autuada reveste-se de dos artifícios ínsitos de procrastinação.

Assegura que não é pertinente, a tese da impugnante, de compensar o montante do crédito fiscal não utilizado com os créditos apropriados indevidamente, além de que o creditamento decorrente da entrada no estabelecimento de mercadorias destinadas ao ativo permanente deve obedecer ao disposto no § 5º do art. 105 do RICMS.

Informa que a utilização dos créditos extemporâneos seguem dispositivos constantes no art. 109, §§ 3º e 17º, sendo calculados na forma prevista no art. 105, § 5º, incisos I a VII, do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97.

Em relação aos argumentos apresentados pela autuada de que a multa aplicada é confiscatória, diz que as mesmas por serem sanções administrativas, são medidas repressivas a uma conduta reprovável.

No final, requer a manutenção do auto de infração em sua integralidade.

A julgadora fiscal através da decisão 36/2010- COJUP (p.191), entendeu pela procedência total do feito, onde se conclui que a autuada ao não observar as disposições regulamentares infringiu a legislação do ICMS, incorrendo em falta de recolhimento do imposto, em decorrência do creditamento ser realizado a maior, em razão de não ter sido excluídas do montante do crédito as prestações isentas e não tributadas, confirmando-se a ação fiscal em tela.

Cientificada da decisão monocrática que lhe fora desfavorável, a autuada apresenta sua peça recursal (p. 211) assim se pronuncia:

Alega que, no exercício de suas atividades, exerce plenamente a concessão para exploração de serviços de telecomunicações, seja de voz ou

dados, pelas mais diversas modalidades possíveis, na forma prevista no contrato de concessão e em seu Estatuto Social e nos termos estabelecidos pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL-. Para tanto, utiliza-se de diversos equipamentos, os quais, destinados à composição de seu ativo permanente, são utilizados em todas suas prestações, as quais podem ser tributadas pelo ICMS, isentas ou não tributadas pelo imposto.

Em sua contabilidade a empresa atendendo ao que determina a legislação ( em especial a Lei Complementar nº 87/96, com a alteração dada pela Lei complementar nº 102/2000), aproveita créditos do ICMS referentes a esses bens, à proporção de um quarenta e oito avos por mês, no seu livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em estrita observância ao art. 621 do RICMS, citando-os seus parágrafos 5º ao 7º do mesmo diploma legal.

Enquanto os bens permanecem em poder do contribuinte (e, conseqüentemente, é garantido o direito de crédito), o parágrafo 6º do RICMS exige estorno dos créditos de ICMS que lhe refiram, proporcionalmente às operações e prestações isentas e não tributadas que venham a ocorrer. Esses estornos é que foram apontados como indevidos na fiscalização que culminou no presente lançamento tributário.

Alega que a decisão recorrida – assim como o próprio lançamento tributário – reconheceu que a recorrente possui mais valores a seu favor do que contra si na composição do saldo para fins de definição do percentual de estorno de créditos do CIAP e a decisão recorrida não refutou os argumentos da ora recorrente

Diz que os diversos aproveitamentos de ICMS que a recorrente fez a menor sempre tiveram capacidade de absorver os supostos aproveitamentos a maior que teriam sido feitos, segundo o levantamento fiscal.

Ou seja , o ICMS aproveitado a maior seria absorvido pelo ICMS aproveitado a menor.

No final, requer a improcedência do auto de infração e a exclusão da multa por ser confiscatória.

Aberta vista à Procuradoria Geral do Estado, seu representante, através de Despacho (P. 232), e com fulcro no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72, reservou-se ao direito de apresentar parecer oral, por oportunidade da sessão de julgamento, perante o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 17 de outubro de 2011.

Natanael Cândido Filho

Relator



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO N.º : 0072/2010 – CRF  
PAT N.º : 561/2008-1ª.U.R.T.  
RECORRENTE : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A  
RECORRIDO : SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO  
RECURSO : VOLUNTÁRIO  
RELATOR : CONSELHEIRO NATANAEL CÂNDIDO FILHO

**VOTO**

Nos moldes do relatório acima posto, consta que contra a atuada já bem qualificada, foi lavrado o auto de infração nº 298/2008-COFIS, onde se depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi atuada supostamente pela falta de recolhimento do ICMS em face do aproveitamento indevido de crédito fiscal nas aquisições destinadas ao ativo imobilizado da empresa, em virtude da apropriação da fração de 1/48 avos, em percentual maior que a proporção das operações de saídas tributadas em relação ao total das operações de saídas ou prestações efetuadas

A recorrente afirma em sua defesa que os equipamentos que compõem seu ativo imobilizado são utilizados em todas as suas prestações, as quais podem ser tributadas pelo ICMS, isentas ou não tributadas pelo imposto e que observa a legislação do imposto relativa a utilização dos créditos do ICMS, referentes a aquisição desses bens.

Embora a recorrente alegue ser cumpridora da legislação pertinente ao aproveitamento dos créditos relativos as aquisições de bens do ativo imobilizado, e sabendo que tais prestações podem ser tributadas pelo ICMS, isentas ou não tributadas pelo imposto, parece desconhecer os

dispositivos que regem à matéria, incisos I, II e III do parágrafo 5º do art. 105 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97, senão vejamos:

“Art. 105. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente por este Estado ou por outra Unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, apurado por um dos seguintes critérios:

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

**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 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;**

**IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;**

**V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;**

**VI – além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 109-A, deverá ser escriturado no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente; (NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)**

**VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (§ 5o acrescido pelo Decreto 15.271, de 4/1/2001)”**

Ora, os dispositivos são claros ao determinar que apropriação seja feita à razão de quarenta e oito avos por mês, que não será admitido o creditamento em relação à proporção das prestações isentas ou não tributadas sobre o total das efetuadas no mesmo período e que o montante do crédito a ser apropriado 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 tributadas e o total das prestações do período, equiparando-se às tributadas as prestações com destino ao exterior, como bem frisou a ilustre julgadora.

As normas regulamentares supracitadas reproduzem o teor dos dispositivos constantes no art. 20, parágrafo 5º, inciso I a VII da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e do art. 29, parágrafo 1º, incisos I a VII, da Lei Estadual do ICMS, nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996.

Compulsando os autos o que se observa é que a recorrente ao não observar às disposições regulamentares a mesma infringiu a legislação do ICMS, incorrendo em falta de recolhimento do imposto, em decorrência do creditamento ser realizado a maior, em razão de não ter sido excluídas do montante do crédito as prestações isentas e não tributadas.

Não é pertinente, a tese da recorrente, de compensar o montante do crédito fiscal não utilizado com os créditos aproveitados indevidamente, e que reduziram o montante do imposto apurado, em seus respectivos períodos mensais, implicando em falta de recolhimento do imposto, em virtude do creditamento decorrente da entrada no estabelecimento de mercadorias destinadas ao ativo permanente, obedecer ao disposto no parágrafo 5º, do art. 105 do RICMS, a cada período de apuração do imposto.

Além disso, tal creditamento está condicionado à idoneidade da documentação fiscal e a à escrituração nos prazos e condições estabelecidos nos dispositivos regulamentares, o que não é o caso dos autos.

Embora a recorrente alegue “... não deve ICMS algum; pelo contrário, no quadro “TOTAL DE CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO POR PERÍODO DE APURAÇÃO” verifica-se que há mais valores creditados a menor do que o imposto devido!,” tal assertiva não merece guarida, uma vez que que

o trabalho fiscal em exame naquele momento detectou naquele contexto o ilícito fiscal apurado. Por outro lado, se a recorrente acha-se com direito de utilização de supostos créditos fiscais não aproveitados e indicados no demonstrativo I, nada a impede que se compense com o imposto ora exigido no auto de infração, conforme art. 109-A, parágrafos 2º, 3º e 12º, observado o disposto no art. 105, parágrafo 5º, incisos I a VII, do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97, comunicando a Unidade de Tributação do seu domicílio fiscal a sua pretensão de compensação de tais créditos ora exigidos, como bem frisou a ilustre julgadora.

É relevante a confissão da autuada de que "... os diversos aproveitamentos de ICMS que a Recorrente fez a menor sempre tiveram capacidade de absorver os supostos aproveitamentos a maior que teriam sido feitos..."(p.220), confirmando o aproveitamento do crédito a maior ora apurado pelo fisco.

Tal ação fiscal não merece reparos, uma vez que o que está se exigindo é o pagamento desse crédito utilizado indevidamente a maior e detectado pelo fisco e não regularizado à época e inclusive confessada pela própria recorrente.

Portanto, procede a denúncia imputada à autuada, com a consequente aplicação da penalidade prevista na legislação tributária estadual

Não vislumbro nos autos quaisquer vícios que tivessem o condão de macular o feito de nulidade. Ao contrário, verifica-se que no decorrer do procedimentos fiscalizatórios e processuais, foram observados todos os princípios e normas que regem a espécie, pois bem identificado o fato gerador do auto em exame, a matéria tributável, calculado o montante devido, identificado o sujeito passivo e identificada a penalidade aplicável à espécie.

Quanto à alegação da recorrente de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre lembrar que tal argumento pode ser facilmente fulminado a partir da percepção do abismo existente entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

Segundo o magistério do ilustre professor Hugo de Brito machado, que leciona com brilhantismo: “A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não a penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica a multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito”.

(...) O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança resembram efetivamente desestimuladas”. (Curso de direito Tributário, 19ªed. Malheiros Editores, São Paulo, 2001)

Outro não é o entendimento da ilustre tributarista, Mizabel Abreu Derzi, que sobre o tema professa: “É que a obrigação tributária, como distingue o art. 3º do CTN, não é sanção de ato ilícito, sendo juridicamente inconfundível com penalidade”. (In comentários ao código Tributário nacional, p.377, 2ª ed. Forense Editora – RJ-1998.)

Logo , a ação fiscal acha-se delineada pela aplicação da legislação do ICMS, Decreto 13.640/97, bem como pelos demonstrativos fiscais tão bem explanados e também pela confissão da recorrente em admitir a possibilidade de compensação dos débitos fiscais ora apurados pelos supostos créditos fiscais a menores não utilizados, não merecendo a ação fiscal em exame qualquer reforma. O autuante, por imperativo legal, apenas cabe cumprir a norma sancionatória , uma vez que a atividade de fiscalização encontra-se estritamente vinculada a norma.

Ante o exposto, fundamentado nas normas regulamentares, da documentação acostada ao autos e da própria confissão da recorrente em ter

admitido o ilícito fiscal ora em exame, posiciono-me pela procedência do Auto de Infração em exame.

Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO, pelo conhecimento e improvimento do recurso voluntário, para manter a decisão monocrática que julgou feito precedente .

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo G. dos Santos, Natal RN, 17 de outubro de 2011.

Natanael Cândido Filho

Relator



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

ACÓRDÃO Nº \_\_\_\_\_/2011

PROCESSO N.º : 0072/2010 – CRF  
PAT N.º : 561/2008-1ª.U.R.T.  
RECORRENTE : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A  
RECORRIDO : SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO  
RECURSO : VOLUNTÁRIO  
RELATOR : CONSELHEIRO NATANAEL CÂNDIDO FILHO

**EMENTA:**

ICMS. Obrigação Principal e Acessória. Lançamento indevido de créditos fiscais de bens do ativo Imobilizado. Falta de recolhimento do ICMS. Comprovado o lançamento a maior dos créditos fiscais de bens do ativo imobilizado, uma vez que não foram excluídas do montante do crédito as prestações isentas e não tributadas. Comprovada a falta de recolhimento do ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal de bens do ativo imobilizado. Denúncia Procedente. Recurso voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade, em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, para manter a decisão singular em todos os seus termos.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal, 17 de outubro de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Natanael Cândido Filho  
Relator