



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

PROCESSO Nº 0171/2013-CRF
PAT 0391/2013 – 1ª URT
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE TNL PCS S/A
ADVOGADO STÊNIO ALADIM DE ARAÚJO NETO E OUTRO
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RELATOR CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

• **RELATÓRIO**

Trata-se de voluntário em face de decisão de primeira instância julgadora de processos fiscais, que julgou procedente o auto de infração nº0391/2013-SUFISE, lavrado em 27/05/2013 contra TNL PCS S/A, já qualificada nos autos.

Noticiam os autos que o recolhimento do imposto teria sido a menor do que o devido, em virtude de apropriação do crédito relativo à fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) do montante acumulado nos registro do CIAP (Controle do ativo imobilizado), sem levar em consideração a proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas, conforme estabelece o art. 105, § 5º, incisos I a III do RICMS/RN, conforme demonstrativo anexado.

Assim, indicam os autuantes, que o contribuinte teria infringido o art. 150, III c/c art. 108, art. 109-A, art. 115, art. 118 e art. 150, XIII, todos do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

Em virtude da infringência, além do ICMS devido no valor de R \$509.936,55 (quinhentos e nove mil novecentos e trinta e seis reais e cinquenta e cinco centavos), os autuantes propuseram a penalidade prevista no art. 340, II, “a” c/c art. 133, todos do RICMS, que resultou em Multa no valor de R\$764.904,85

(setecentos e sessenta e quatro mil novecentos e quatro reais e oitenta e cinco centavos), formando um crédito total ao favor do Estado no valor de R\$1.274.841,40 (um milhão duzentos e setenta e quatro mil oitocentos e quarenta e um reais e quarenta centavos).

Encontram-se anexados ao auto de infração, a correspondente ordem de serviço; Termo de Início de Fiscalização; Termos de Intimação Fiscal; Termos de Recebimento de Documentos; cópia de procuração; Relação de CFOP's utilizados no cálculo do coeficiente (fls. 16 a 20); Demonstrativo Total de Créditos do Ativo Imobilizado a Ser Apropriado Por Período de Apuração (fl. 21), figura 1 abaixo; Demonstrativo do Ocorrência; CD Rom (CIAP, LRA, LRE, LRS, Plano de Contas); Notificação nº 00000019/2013; Resumo das Ocorrências Fiscais; Relatório Circunstanciado de Fiscalização; Termo de Ocorrência; Termo de Devolução de Documentos; Consulta a Cadastro; Extrato Fiscal do Contribuinte; Termo de Informação Sobre Antecedentes Fiscais dando conta de que o contribuinte não é reincidente.

RAZÃO SOCIAL: TNL PCS S/A
IE: 20.088.911-7

DEMONSTRATIVO TOTAL DE CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO A SER APROPRIADO POR PERÍODO DE APURAÇÃO

Período { A }	Saldo acumulado { B }	ICMS – Ativo		Operações e prestações		% Tributado { D/E }	Crédito a Apropriar { G }={ Cx F }	LRA/ICMS/GIM crédito apropriado CIAP { H }	Crédito a maior { I } = { H-G }	Vr. estornado { J }	Imposto devido { K }={ I }-{ J }
		Fixo 1/48 Avos { C }	SAÍDAS								
			Tributadas { D }	Total { E }							
jan/08	5.245.882,48	109.289,22	10.952.384,66	17.357.272,68	63,10%	68.961,15	110.051,58	41.090,41	-	41.090,41	
fev/08	5.164.841,34	107.600,86	9.547.579,60	16.428.205,61	58,12%	62.534,39	107.585,83	45.051,44	-	45.051,44	
mar/08	4.949.015,11	103.104,48	10.774.075,41	17.058.867,76	63,16%	65.118,94	103.866,85	38.747,91	-	38.747,91	
abr/08	4.934.595,91	102.804,08	13.801.966,03	19.165.538,43	72,01%	74.033,84	114.398,00	40.364,16	3.000,00	37.364,16	
mai/08	4.934.546,14	102.803,04	11.268.319,77	16.915.687,68	66,61%	68.481,85	113.382,54	44.900,69	-	44.900,69	
jun/08	4.825.570,13	100.532,71	20.279.710,15	26.727.311,65	75,88%	76.280,56	111.416,38	35.135,82	-	35.135,82	
jul/08	4.798.182,55	99.962,14	12.736.952,29	18.468.825,84	68,96%	68.938,49	113.273,09	44.334,60	152,59	44.182,01	
ago/08	4.637.929,26	96.623,53	12.157.311,90	18.722.176,64	64,94%	62.742,83	105.175,81	42.432,98	-	42.432,98	
set/08	4.827.692,51	100.576,93	14.487.190,06	20.500.692,70	70,67%	71.074,53	110.774,78	39.700,25	-	39.700,25	
out/08	5.398.150,32	112.461,47	13.322.344,66	19.903.757,20	66,93%	75.274,75	121.953,27	46.678,52	-	46.678,52	
nov/08	5.016.535,67	104.511,16	8.264.961,24	15.297.818,85	54,03%	56.464,30	114.063,86	57.599,56	-	57.599,56	
dez/08	5.016.795,35	104.516,57	17.260.724,90	24.197.076,43	71,33%	74.555,77	111.608,57	37.052,80	-	37.052,80	
TOTAL-2008		1.244.786,18	154.853.520,67	230.743.231,47	-	824.461,41	1.337.550,54	513.089,13	3.152,59	509.936,5	

Figura

O “DEMONSTRATIVO DO TOTAL DE CRÉDITOS DO ATIVO

IMOBILIZADO A SER APROPRIADO POR PERÍODO DE APURAÇÃO” apresenta em sua coluna “A” o período de apuração do imposto. A coluna “B” traz o saldo acumulado do Livro CIAP no período, ao passo que a coluna “C” a fração de 1/48 do saldo acumulado do Livro CIAP. O valor total das saídas tributadas e o total das saídas – dados extraídos das GIM’s dos períodos – são apresentados nas colunas “D” e “E”, respectivamente, e a coluna “F”, o percentual da relação entre essas. A coluna “G” revela o valor do crédito a ser apropriado, nos respectivos períodos de apuração do imposto. A coluna “I” determina a apropriação indevida do crédito fiscal, enquanto a coluna “J” informa os valores estornados. As colunas “K” e “L” mostram, respectivamente, o valor do imposto recolhido a menor e o valor da multa aplicada.

Após notificada para recolher o tributo e multa devidos, a autuada apresentou **Impugnação** ao lançamento tributário, alegando em síntese:

Preliminarmente:

a) A Nulidade da autuação, por entender faltar elementos suficientes para a determinação da infração;

b) O reconhecimento da ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2008, entendendo aplicável ao caso, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, porque estaria expresso no próprio auto de infração que teria havido recolhimento a menor. Esse entendimento, segundo a autuada, seria uníssono na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Colaciona ementa de acórdão do STJ.

No Mérito:

a) Não sendo acolhida a preliminar de nulidade, alega que em exercício de dedução do que seriam as acusações, afirma imaginar que a autuação poderia não ter considerado como saídas tributadas, aquelas relativas às rubricas “EILD” (Exploração Industrial de Linha Dedicada), que no seu caso configuram-se na modalidade de contrato de interconexão de redes. Não sendo esse o motivo, requereu que os autuantes esclarecessem o motivo da autuação, lhe dando prazo para manifestação. Colacionou julgados dos Conselhos de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, nos quais se decidiu por reconhecer a condição de tributação, na

modalidade de diferimento, das operações de EILD. Requereu o mesmo pronunciamento;

b) O reconhecimento de multa com caráter atentatório ao princípio do não-confisco e à razoabilidade.

Ao final, requereu que fosse declarada nula a autuação; fosse reconhecida a decadência do lançamento de janeiro a maio de 2008; ou reconhecida a improcedência total do lançamento; ou fosse cancelada a multa imposta.

Em suas **Contrarrazões**, os autuantes defenderam o lançamento tributário.

I. Contra as **preliminares** suscitadas pela autuada, alegaram em síntese:

a) Consistência do auto de infração e do lançamento fiscal – infringência fiscal, aduzindo que a infração cometida estaria claramente descrita e tipificada em vários documentos do processo, com descrição no Relatório Circunstanciado e no Demonstrativo Total de Créditos do Ativo Imobilizado a Ser Apropriado Por Período de Apuração (fl. 21);

b) Correta aplicabilidade da multa por caracterização da tipicidade da conduta;

c) Não teria ocorrido decadência, uma vez que no caso de creditamento de ICMS o prazo decadencial seria regido pelo art. 173, I, do CTN, o que levaria o *dies a quo* do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte a dos fatos geradores do ICMS, qual seja, 1º de janeiro de 2009, findando o prazo em 31/12/2013.

No **Mérito**:

a) Que não haveria tributação na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações (interconexão de redes), nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, nos termos da **Cláusula**

décima do convênio ICMS 126/98, motivo pelo qual o creditamento considerando essas operações teriam sido indevidos. Cita entendimentos doutrinários e o Acórdão 099/2012-CRF/RN que julgando processo similar, decidiu por reconhecer procedente a denúncia de creditamento indevido de ICMS nas operações cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, como a do caso em tela.

b) que a multa se constituiria em pena administrativa e não teria caráter confiscatório, bem como não afrontaria o princípio da razoabilidade.

Requereram a manutenção do auto de infração em sua totalidade.

Em sua decisão, o I. Julgador singular julgou procedente o auto de infração, ementando sua decisão como se segue:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO. SERVIÇOS DE CESSÃO ONEROSA DE REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. DECADÊNCIA EM CREDITAMENTO INDEVIDO. CONFISCO.

1. Crédito tributário referente a aquisições de mercadorias destinadas ao ativo immobilizado será aproveitado na razão de 1/48 avos por período, considerado ainda a proporção das saídas tributadas em relação às saídas totais.

2. No seguimento de telefonia celular móvel, os serviços de interconexão ou cessão onerosa de redes destinados a outras operadoras não estão sujeitos ao ICMS e as receitas associadas não compõem o fator de apropriação do crédito fiscal.

3. O dies a quo do prazo decadencial nas situações de creditamento indevido está regido pela regra geral do CTN.

4. Multa de caráter confiscatório é aquela que supera o patamar de 200%, segundo julgou o STF em decisões recentes.

Assim, não acolheu a preliminar de nulidade suscitada pela autuada, considerando que: a) a descrição da conduta tributária estaria suficientemente clara, insuscetível de compreensão equivocada; b) em idêntica impugnação, explicitada no Processo nº 126.266/2013, concernente à mesma ocorrência, o contribuinte sequer teria ensaiado o menor traço de semelhante argumento; c) a autuada disporia de assessoria jurídica dos melhores escritórios de advocacia do mercado;

No **mérito**, que a operação prestada pela autuada, no caso em questão, cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, em que a cessionária não se constitui usuária final, não

configuraria operações sujeitas à incidência do ICMS, conforme cláusula décima do Convênio Confaz nº 126/98, recepcionada pelo Regulamento do ICMS.

Quanto à questão de decadência, que o *dies a quo* do prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fator gerador, conforme a regra prescrita no art. 173, I do CTN.

Inconformada com a decisão singular, a autuada interpôs **Recurso Voluntário**, entendendo que a decisão merece integral reforma, e que o recurso deve ser julgado procedente com o consequente cancelamento do lançamento.

Em síntese, reitera as alegações de sua impugnação, aduzindo que o a autuação seria nula porque faltaria na descrição da infração, elementos suficientes para identificá-la; ocorrência de decadência relativa aos fatos geradores de janeiro a maio de 2005; que não haveria qualquer indício de ter agido em conduta dolosa; que as operações de prestação de serviço, sobre a rubrica de cessão onerosa de meios de comunicação das redes de telecomunicações, não sendo as cessionárias usuárias finais, como no caso, configura hipótese de incidência do ICMS, embora que o lançamento e o pagamento do imposto ficariam adiados para uma etapa posterior, configurando-se em caso de diferimento. E sendo assim, comporia o numerador da fração da relação entre saídas tributadas e saídas totais, para compensação do imposto relativo ao ativo imobilizado na proporção de 1/48 do crédito relativo às entradas desses bens. Reitera os argumentos relativos dimensão da multa.

Ao final, requereu o conhecimento e provimento do recurso para reformar a decisão singular, e declarar nula a autuação, ou improcedência do lançamento; ou reconhecida a decadência aventada; ou cancelada a multa ante seu suposto caráter confiscatório.

Aberta vista à Procuradoria Geral do Estado, seu representante, através de Despacho, fl. 166, 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, 25 de novembro de
2014.

Sandro Cláudio Marques de Andrade
Relator



ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

- **SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

•

PROCESSO Nº0171/2013-CRF
PAT 0391/2013 – 1ªURT
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE TNL PCS S/A
ADVOGADO STÊNIO ALADIM DE ARAÚJO NETO E OUTRO
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RELATOR CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

VOTO

Cuida-se de recurso voluntário, onde se encontram presentes os pressupostos de validade para sua interposição, segundo o estabelecido no art. 116 do Regulamento de Procedimentos Administrativo Tributário - RPAT, motivo pelo qual, conheço do recurso.

Preliminarmente a Recorrente suscita questões de nulidades já bem enfrentadas na decisão da primeira instância de julgamento, a qual entendo não merecer reforma e coaduno com as motivações da decisão.

Inconformada com a decisão a autuada, ora Recorrente, reitera o pedido de declaração de nulidade do lançamento por entender faltar no auto de infração os elementos suficientes para identificar a infração a ela imputada.

A nulidade é sanção que somente pode ser decretada se houver a conjugação do defeito do ato produzido com a existência de prejuízo. Sendo assim, deve ficar demonstrado, primeiramente, que há um defeito no ato produzido, para posteriormente se verificar se esse defeito causa prejuízo ao autuado de forma a lhe impedir ou limitar sua defesa.

Não ficou demonstrado o defeito no ato produzido, haja vista que o lançamento cumpre todos os seus elementos constitutivos como prevê o CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o

procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Além dos requisitos previstos no RPAT, em especial os do art. 44,

in verbis:

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

- I** - data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;
- II** - nome, qualificação e domicílio do autuado;
- III** - nome, endereço e inscrição do estabelecimento;
- IV** - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;
- V** - referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;
- VI** - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;
- VII** - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;
- VIII** - demonstrativo dos tributos devidos;
- IX** - intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível;
- X** - indicação da repartição processante do processo, bem como seu endereço;
- XI** - nome, matrícula e assinatura do autuante.

§ 1º O Auto de Infração deve conter, ainda, em anexo:

- I** - cópia do termo de ocorrência lavrado em livro próprio ou relatório circunstanciado com descrição das infrações verificadas, dos dispositivos legais infringidos e respectivas cominações, além de outras informações que possam melhor esclarecer a matéria.
- II** - demonstrativo fiscal que deve separar, por períodos mensais, quinzenais, semanais ou diários ou, não sendo isto possível, por exercício ou determinado período, o montante dos valores tributáveis e das respectivas importâncias devidas.
- III** - quadro demonstrativo dos valores do crédito tributário atualizados monetariamente, até a data da lavratura do auto de infração.

§ 2º O Auto de Infração deve ser lavrado em 04 (quatro) vias, e terá a seguinte destinação:

- I** - primeira via, entregue à repartição processante para constituir o processo;
- II** - segunda via, para ser entregue ou remetida ao autuado;
- III** - terceira via, para ser entregue ou remetida à Corregedoria Geral do Fisco;
- IV** - quarta via, para o autuante.

Ademais, consta no Relatório Circunstanciado de Fiscalização, anexo ao auto de infração, o qual a Recorrente teve pleno acesso, explicação detalhada do procedimento, completando os elementos necessários a defesa da

Recorrente, que ora repito a transcrição:

RAZÃO SOCIAL: TNL PCS S/A
IE: 20.088.911-7

DEMONSTRATIVO TOTAL DE CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO A SER APROPRIADO POR PERÍODO DE APURAÇÃO

Período { A }	Saldo acumulado { B }	ICMS – Ativo	Operações e prestações		%	Crédito	LRAICMS/GIM	Crédito a	Vr.	Imposto
		Fixo	SAÍDAS		(D/E)	a Apropriar	crédito	maior		
		1/48 Avos { C }	Tributadas { D }	Total { E }	{ F }	{ G }= CxF	apropriado CIAP { H }	{ I } = (H-G)		
jan/08	5.245.882,48	109.289,22	10.952.384,66	17.357.272,68	63,10%	68.961,15	110.051,56	41.090,41	-	41.090,41
fev/08	5.164.841,34	107.600,86	9.547.579,60	16.428.205,61	58,12%	62.534,39	107.585,83	45.051,44	-	45.051,44
mar/08	4.949.015,11	103.104,48	10.774.075,41	17.058.867,76	63,16%	65.118,94	103.866,85	38.747,91	-	38.747,91
abr/08	4.934.595,91	102.804,08	13.801.966,03	19.165.538,43	72,01%	74.033,84	114.398,00	40.364,16	3.000,00	37.364,16
mai/08	4.934.546,14	102.803,04	11.268.319,77	16.915.687,68	66,61%	68.481,85	113.382,54	44.900,69	-	44.900,69
jun/08	4.825.570,13	100.532,71	20.279.710,15	26.727.311,65	75,88%	76.280,56	111.416,38	35.135,82	-	35.135,82
jul/08	4.798.182,55	99.962,14	12.736.952,29	18.468.825,84	68,96%	68.938,49	113.273,09	44.334,60	152,59	44.182,01
ago/08	4.637.929,26	96.623,53	12.157.311,90	18.722.176,64	64,94%	62.742,83	105.175,81	42.432,98	-	42.432,98
set/08	4.827.692,51	100.576,93	14.487.190,06	20.500.692,70	70,67%	71.074,53	110.774,78	39.700,25	-	39.700,25
out/08	5.398.150,32	112.461,47	13.322.344,66	19.903.757,20	66,93%	75.274,75	121.953,27	46.678,52	-	46.678,52
nov/08	5.016.535,67	104.511,16	8.264.961,24	15.297.818,85	54,03%	56.464,30	114.063,86	57.599,56	-	57.599,56
dez/08	5.016.795,35	104.516,57	17.260.724,90	24.197.076,43	71,33%	74.555,77	111.608,57	37.052,80	-	37.052,80
TOTAL-2008		1.244.786,18	154.853.520,67	230.743.231,47	-	824.461,41	1.337.550,54	513.089,13	3.152,59	509.936,5

Figura

O “DEMONSTRATIVO DO TOTAL DE CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO A SER APROPRIADO POR PERÍODO DE APURAÇÃO” apresenta em sua coluna “A” o período de apuração do imposto. A coluna “B” traz o saldo acumulado do Livro CIAP no período, ao passo que a coluna “C” a fração de 1/48 do saldo acumulado do Livro CIAP. O valor total das saídas tributadas e o total das saídas – dados extraídos das GIM’s dos períodos – são apresentados nas colunas “D” e “E”, respectivamente, e a coluna “F”, o percentual da relação entre essas. A coluna “G” revela o valor do crédito a ser apropriado, nos respectivos períodos de apuração do imposto. A coluna “I” determina a apropriação indevida do crédito fiscal, enquanto a coluna “J” informa os valores estornados. As colunas “K” e “L” mostram, respectivamente, o valor do imposto recolhido a menor e o valor da multa aplicada.

Ainda que se sobrassem dúvidas quanto à ocorrência ou não de prejuízo à defesa da autuada, fica claro, pelos argumentos defensórios, tanto na peça impugnatória quanto na do recurso, que elementos não faltaram na descrição do lançamento, e em todo o conjunto probatório.

A Recorrente demonstrou saber qual e todos os porquês da imputação da infração que lhe acomete, sobretudo o apontamento de que se utilizou

de creditamento indevido porque considerou, indevidamente, como valores a compor o numerador da relação entre as operações de saídas tributadas e todas as saídas, para efeito do computo de apropriação de 1/48 de créditos de ICMS decorrentes de aquisição para o ativo imobilizado, operações consignadas na Cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, recepcionada pelo art. 301 do Regulamento de ICMS, e posteriores alterações, abaixo transcritos:

Art. 301. Na cessão onerosa de meios das redes públicas de telecomunicações a outras operadoras de serviços públicos de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não for a usuária final, o imposto é devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Parágrafo Único. A cessionária não se constitui em usuária final quanto utilizar meios das redes públicas para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários.

Artigo 301 alterado pelo Dec. 14.480/99, de 13.07.99, com a redação seguinte:

Art. 301. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Parágrafo único do artigo 301 acrescido pelo Decreto 15.652, de 27/9/2001, com a seguinte redação:

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, às empresas de Serviço Limitado Especializado – SLE, que tenham como tomadoras de serviços as empresas relacionadas no Anexo 85 deste Regulamento

Art. 301 alterado pelo Decreto 20.503, de 2/05/2008, com a seguinte redação:

Art. 301. Na prestação de serviços de comunicação a empresas de telecomunicação relacionadas em Ato Cotepe, decorrente de contrato de interconexão, entre empresas prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, o imposto incidente sobre a remuneração dos meios de rede e sobre o tráfego cursado na interconexão será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final (Convs. ICMS 126/98 e 22/08).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, a empresas de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas relacionadas em Ato Cotepe, desde que observado, no que couber, o disposto no inciso VI do caput do art. 300 e as demais obrigações previstas neste Regulamento.

§ 2º O tratamento previsto neste artigo fica condicionado à elaboração do DETRAF contendo detalhamento do tráfego cursado e indicação do número do contrato de interconexão no corpo da nota fiscal relativo ao faturamento destes serviços (Convs. ICMS

126/98 e 22/08).

Art.301 alterado pelo Dec. 20.774/08, de 31/10/2008, com a redação seguinte:

Art. 301. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Ato Cotepe 10, de 23 de abril de 2008, 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 (Conv. ICMS 126/98 e 117/08).

§ 1º Aplica-se, também, o disposto no caput deste artigo às empresas de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas relacionadas no Ato Cotepe 10, de 23 de abril de 2008, desde que observado, no que couber, o disposto no inciso VI do caput do art. 300, e as demais obrigações estabelecidas neste Regulamento.

§ 2º Ficam convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes nos termos do caput deste artigo, com a redação dada pelo Convênio ICMS 117/08, no período de 1º de maio de 2008 até 31 de outubro de 2008.

§ 3º acrescido ao art.301 pelo Dec. 20.774/08, de 31/10/2008, com a redação seguinte:

§ 3º Aplica-se o tratamento previsto neste artigo até 31 de dezembro de 2008, observado o disposto no art. 301-A (Conv. ICMS 126/98 e 117/08).

§ 3º alterado pelo Dec. 21.000/08, de 30/12/2008, com a redação seguinte:

§ 3º Aplica-se o tratamento previsto neste artigo até 31 de junho de 2009, observado o disposto no art. 301-A (Conv. ICMS 126/98 e 152/08).

Art. 301-A acrescido pelo Dec. 20.774/08, de 31/10/2008, com a redação seguinte:

Art. 301-A. Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular – SMC ou Serviço Móvel Pessoal – SMP, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

§ 1º Aplica-se, também, o disposto neste artigo às empresas prestadoras de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas referidas no caput deste artigo, desde que observado o disposto no § 2º e as demais obrigações estabelecidas neste Regulamento.

§ 2º O tratamento previsto neste artigo fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

I – apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;

II – declaração expressa do tomador do serviço confirmando o uso como meio de rede;

III – utilização de código específico para as prestações de que trata este artigo, no arquivo previsto no Convênio ICMS 115/03, de 12 de dezembro de 2003, regulamentado na Seção XI do Capítulo XIX deste Regulamento;

IV – indicação, no corpo da nota fiscal, do número do contrato ou do relatório de tráfego ou de identificação específica do meio de rede que comprove a natureza dos serviços e sua finalidade.

§ 3º Aplica-se o tratamento previsto neste artigo a partir de 1º de janeiro de 2009 (Convs. ICMS 126/98 e 117/08).

§ 3º alterado pelo Dec. 21.000/08, de 30/12/2008, com a redação seguinte:

§ 3º Aplica-se o tratamento previsto neste artigo a partir de 1º de julho de 2009 (Convs. ICMS 126/98 e 152/08).

§§ 4º, 5º, 6º e 7º acrescidos pelo Dec. 22.004/2010, de 05/11/2010, com as seguintes Redações:

§ 4º A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede, nas hipóteses descritas a seguir (Convs. ICMS 126/98 e 128/10):

I - prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo;

II - consumo próprio.

§ 5º Para efeito do recolhimento previsto no § 4º, o montante a ser tributado será obtido pela multiplicação do valor total da cessão dos meios de rede pelo fator obtido da razão entre o valor das prestações previstas no § 4º e o total das prestações do período (Convs. ICMS 126/98 e 128/10).

§ 6º Não se aplica o disposto no caput deste artigo, nas seguintes hipóteses (Convs. ICMS 126/98 e 128/10):

I - prestação à empresa de telecomunicação que não esteja devidamente inscrita no Cadastro de Contribuinte deste Estado, nos termos da alínea “a” do inciso I do art. 300 deste Regulamento;

II – prestação à empresa de telecomunicação optante pelo Simples Nacional;

III – serviços prestados por empresa de telecomunicação optante pelo Simples Nacional.

§ 7º Os §§ 4º, 5º e 6º deste artigo somente produzirão efeitos a partir do dia 1º/12/2010.

Artigo 301-A REVOGADO pelo Dec. 23.557, de 02/07/2013.

Art. 301-A. (REVOGADO).

Fica, pois, assim, demonstrado que não houve qualquer prejuízo a sua defesa, motivo pelo qual, **VOTO** pelo não acolhimento da preliminar suscitada.

Como preliminar, suscita, também a Recorrente, ter ocorrido decadência do direito da Fazenda Estadual constituir o crédito tributário pelo lançamento, relativamente ao período de janeiro a maio de 2008, matéria que passo

analisar depois do mérito.

Vencida a preliminar, passo ao mérito, já adiantando que a questão cinge-se em torno de se admitir como tributada ou não as operações de “Exploração Industrial de Linha Dedicada” – EILD, que configura contrato de interconexão de redes, prevista no art. 301 do RICMS, que assim recepcionou a Cláusula décima do Conv. ICMS 126/98, *vebis*:

Art. 301. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Ato Cotepe 10, de 23 de abril de 2008, 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 (Convs. ICMS 126/98 e 117/08).

Porque, nos termos do art. 20, § 5º e incisos, da Lei Kandir, sendo tributadas comporia o coeficiente de aproveitamento dos créditos relativos aos bens do ativo permanente na condição de tributada, do contrário como não tributada.

De um lado a fiscalização, referendada pela decisão singular, afirma que não haveria tributação pelo ICMS nas operações de interconexão de redes, e por tal motivo, os valores correspondentes a essas operações não deveriam compor o numerador da relação entre saídas tributadas e o total de saídas, enquanto que a recorrente refuta tal argumentação alegando que há tributação, porém diferida para um momento posterior, e por assim ser, deve compor a relação acima citada.

Saliento que tal questão já foi enfrentada por esse egrégio Conselho no processo nº 0026/2011-CRF, tendo como acórdão o de nº 099/2012-CRF, ementa do acórdão transcrita abaixo, no qual pronunciou que as operações de interconexão não estariam afeitas à incidência do ICMS, e por assim ser deveriam compor o cálculo do coeficiente de participação das saídas tributadas a teor de operação isenta ou não incidente do imposto.

ACÓRDÃO Nº 099/2012

EMENTA: ICMS. Preliminares. Decadência acatada nos períodos de 01/2003 a 11/2003. Art. 150, § 4º do CTN. Pagamentos à menor. Exclusão das multas para o sucessor acatada. Art. 132 do CTN. Confisco não acatado para as multas rejeitadas. Retorno aos Autuantes rejeitada. Cinco Ocorrências: (01) Falta de recolhimento

de imposto nas prestações de serviço de comunicação, no período de 01.01.2003 a 31.12.2003. (02). Falta de recolhimento de imposto nas operações de vendas de mercadorias, no período de 01.01.2003 a 31.12.2003, constatada pela diferença entre o total da receita contábil de vendas de mercadorias (aparelhos de telefonia celular e acessórios) e o montante das operações registradas no Livro de Registro de Saídas. (03) Falta de recolhimento de imposto nas prestações de serviço de comunicação, em face de débito do imposto com alíquota menor que a devida para as respectivas prestações. (04) Recolhimento a menor do FECOP no período de 01.01.2004 a 31.12.2005 (05) Falta de recolhimento de imposto em face do aproveitamento indevido de crédito fiscal nas aquisições destinadas ao ativo imobilizado da empresa, em face de 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. Ocorrências 1 e 2 parcialmente alcançadas pela decadência. Ocorrência 03 procedente em parte conforme Autuantes e Primeira instância. Ocorrência 4 e 5 procedentes em parte pela exclusão das multas. RECURSO EX OFFICIO CONHECIDO E IMPROVIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE. AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE. DECISÃO SINGULAR REFORMADA.

De mesma sorte, como citaram os autuantes, em consulta à Secretaria de Tributação, restou decidido que as operações de cessão onerosa dos meios de rede de telecomunicações não são tributadas. Nestes termos:

EMENTA: Estorno de créditos de ICMS relativos às aquisições do ativo permanente, quando da cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações.

A cessão onerosa dos meios de rede de telecomunicação não é tributada pelo ICMS. é obrigatório o estorno do crédito, decorrente da entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saída ou prestações efetuadas no mesmo período.

É cediço, porque previsto em na Constituição Federal, e na Lei Kandir, que dispõe de normas gerais, que a prestação onerosa de serviço de comunicação é tributada pelo ICMS, nestes termos:

Constiuição Federal:

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;

.....
...

Lei Kandir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Há, portanto, que se perquirir, se a cessão onerosa dos meios de rede de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, quando estas não são usuárias finais, ou seja, quando estas utilizam os meios cedidos para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, se enquadraria no serviço de comunicação o qual a Constituição previu a tributação pelo ICMS.

Penso que não. É que, embora a cessão seja onerosa, elemento essencial, mas não único para se definir a prestação de serviço de comunicação tributado pelo ICMS, o serviço de comunicação, ou melhor, a comunicação, não é prestada entre a cedente e a cessionária. O que há, é a utilização das redes da cedente pela cessionária, ou seja, a utilização dos ativos de uma para uma oferta do serviço de telecomunicação.

A comunicação, sim, inclusive onerosa, ocorre entre a cessionária e o usuário final de telefonia.

Sendo assim, o EILD, configurado como cessão de onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que estas não são as usuárias finais, mas se utilizam desses meios para prestar serviço de telecomunicações a seus próprios usuários, não deve compor, na condição de serviço tributado pelo ICMS, o coeficiente para apropriação dos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, porque não é tributado pelo ICMS.

Daqui em diante, sobre a temática da tributação ou não dos serviços

prestados para interconexão de redes, empresto-me do elucidativo voto no Acórdão nº 073/2010, do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, citado no voto do acórdão nº 099/2012-CRF, no qual aquele julgou procedente o auto de infração lavrado contra contribuinte que se creditou indevidamente de créditos relativos à aquisição de bens destinados ao ativo fixo e diferencial de alíquota do ativo permanente, considerando como tributável as operações de interconexão de redes, nos moldes do caso em tela, verbis:

Para dar respostas às questões que se coloca é imperioso compreender o que vem a ser interconexão de redes. Por sinal, a matéria é de cunho bastante instigante em razão da complexidade técnica e documental que envolve a atividade de prestações de serviços de telecomunicações, principalmente no que se refere às prestações de serviços de comunicação envolvendo mais de uma operadora. Isso porque o tratamento jurídico dispensado às receitas provenientes de interconexão tem impacto direto no creditamento proporcional do ICMS quando da aquisição de bens do ativo imobilizado previsto pela Lei Complementar nº 87/96.

“Neste sentido, temos que as interconexões entre redes de prestadoras de serviço de telecomunicação são regidas pela [Lei n.º 9.472](#), de 16 de julho de 1997, pelo Regulamento Geral de Interconexão, aprovado pela Resolução nº 40, de 23 de julho de 1998, pelos Regulamentos e Normas específicas de cada serviço e, particularmente, pelos contratos de interconexão celebrados entre as prestadoras e homologados pela ANATEL.

Segundo a dita resolução Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

Exemplificando, vejamos: Determinado assinante X de uma empresa de telefonia celular C faz uma chamada para um telefone fixo de assinante Y da Companhia F. Evidentemente que a Concessionária C tem ponto de interconexão com F. A mensagem do assinante C é “entregue ou repassada” neste ponto à prestadora F que complementarmente a chamada até o seu destino (como se fosse um transbordo ou uma subcontratação). A conta telefônica é faturada por C contra o assinante X e há tributação normal sobre o valor que conclui a parte que será destinada a empresa F. A atividade de “completar a chamada” iniciada pela empresa F é cobrada junto à operadora de celular C.

O acerto de contas entre as operadoras, para pagamento e recebimento pelo uso de suas redes, é feito através do DETRAF que é trocado entre as operadoras até o dia 10 de cada mês, contendo os minutos cursados entre as redes no mês anterior. O Convênio ICMS 126/98 acordou que o DETRAF é considerado o documento que serve de base para determinação do valor do serviço prestado a ser incluído na nota fiscal.

“Assim sendo, o relacionamento entre operadoras vem descrito no Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços – DETRAF. Referido documento provê a elaboração e emissão de

documentos demonstrativos de “encontros de conta” entre as operadoras envolvidas, verificando a remuneração pelo uso de redes e facilidades, no provimento e monitoramento de chamadas inter-redes.

No que diz respeito as acusações postas na inicial, que tratam do direito de crédito de bens do ativo fixo previsto no art. 20 da LC nº 87/96, cujo §5º, III do mencionado dispositivo legal (alterações posteriores), ressalva que este creditamento proporcional do imposto (1/48) não será admitido em relação à proporção das operações e/ou prestações isentas e não tributadas.

Neste íterim calha trazer as disposições do *caput* da Cláusula 10ª do Convênio ICMS nº 126/98, cujo teor transcrevemos a seguir (e que corresponde ao teor do art. 11, § § 1º e 2º, do Decreto nº 20.275/99, e alterações posteriores):

Redação original, efeitos até 31.07.01.

Cláusula décima Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Redação anterior dada à cláusula décima pelo Conv. ICMS 31/01, efeitos de 01.08.01 a 30.04.08.

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.

Como se vê na norma supracitada, o imposto será devido apenas sobre o preço cobrado do usuário que efetuou a ligação (tributação na origem) o Estado destinatário da ligação não recebe o imposto devido pelo serviço decorrente da cessão dos meios de rede, trata-se de uma simples renúncia ao imposto.

“Diante deste jaez, concluímos que o preço pago pela interconexão, e que constituem receitas provenientes da cessão onerosa dos meios de utilização das redes, nada tem a ver com a tarifa definida pela ANATEL, e, posteriormente cobrada dos usuários do serviço, logo, devem ser consideradas para efeito de determinar o creditamento proporcional na entrada de bens destinados ao ativo permanente.

Em suma, na interconexão ocorrem duas situações simultâneas: a primeira é o serviço de comunicação, que se dá entre dois usuários através de uma operadora de serviço de telecomunicação. A segunda é o serviço que uma operadora presta a outra para que seja possível a comunicação entre os dois usuários. Na primeira situação trata-se de serviço típico de comunicação e o valor tarifado (valor a ser cobrado do usuário pelo tempo da ligação) será a base

de cálculo do ICMS, e é daí que podemos aplicar as disposições do Convênio ICMS 126/98. A segunda situação trata-se de uma cessão, ou seja, uma operadora está cedendo a sua infra-estrutura para que uma outra operadora possa atender ao seu usuário final. Por esta “cessão” a operadora recebe uma remuneração, que é um valor diferente do valor tarifado e que se controla através do DETRAF.

Em verdade tal dispositivo postergou o momento do pagamento do tributo apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, por que aí sim ocorre o serviço de comunicação propriamente dito, que se dá entre dois usuários o qual será a base de cálculo do ICMS.

Nesta ocasião, resta esclarecer que não há qualquer vinculação entre as operações de interconexão realizadas pela empresa atuada, com o instituto do diferimento do imposto como entende a recorrente. Nestas, como acima já comentado, houve uma renúncia do imposto, daí porque são faturadas sem destaque do imposto a incidência propriamente dita se dá na prestação do serviço de comunicação entre dois usuários, e, é neste momento que, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Diante destas considerações, podemos concluir que a vedação ao crédito do imposto decorrente das aquisições de ativo imobilizado ocorre na proporção das operações sem gravame do imposto (receitas de interconexão). E considerando que a legislação estabelece que não é exigido o imposto sobre os valores cobrados a título de cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações entre as operadoras, tais valores devem levados em consideração para o cálculo da proporcionalidade mencionadas nos arts. 85, I, § 7º e art. 78, II ambos do RCMS-PB.

Posto isto, já bem demarcada a questão conceitual, reitero o meu entendimento no sentido de que as operações de cessão onerosa de meios das redes de telecomunicação a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que estas não se constituam em usuárias finais, ou seja, quando elas utilizam-se das redes para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, não são tributadas pelo ICMS, motivo pelo qual, não devem compor, na condição de tributadas, o coeficiente de apropriação de créditos decorrentes das entradas de bens e mercadorias para o ativo permanente.

Assim, entendo como indevida a apropriação do crédito relativo à fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) do montante acumulado nos registro do CIAP (Controle do ativo imobilizado), que não levou em consideração a proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas (operações de interconexão de redes) sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas.

Passo agora à matéria da decadência.

De um lado a Recorrente fundamenta sua tese decadencial no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e por outro lado, aduzindo não ter perecido o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário aludido pela Recorrente, os autuantes fundamentam-se no art. 173, I, do mesmo diploma legal. Preveem os dispositivos citados, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, e são esses os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais majoritários, que o prazo decadencial previsto no art. 173, I é a regra geral, enquanto que o previsto no art. 150, § 4º, é regra especial. O primeiro alcança os tributos, cujos lançamentos são: a) direto ou de ofício; b) por declaração ou misto; c) por homologação (sem antecipação de pagamento), enquanto o segundo, os tributos lançados por homologação, com a típica antecipação de pagamento.

O prazo decadencial, tanto na regra geral quanto na especial, é de 5 (cinco) anos. Porém no primeiro conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte a da ocorrência do fato gerador, enquanto que na regra especial a contagem começa da ocorrência do fato gerador.

O imposto ora guerreado é o ICMS, cujo lançamento, via de regra, ajusta-se na modalidade de lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN. Conforme este dispositivo legal o contribuinte deve recolher o tributo antes de

qualquer providência da Administração, com base em montante que ele mesmo averigua.

No entanto, não havendo o contribuinte realizado qualquer antecipação de pagamento do imposto, não há o que se homologar, pois que falta objeto ao lançamento por homologação. Dessa maneira, a constituição do crédito tributário deve observar o que dispõe o art. 173, I do CTN. Neste caso, a contagem do prazo decadencial para o lançamento do ICMS contar-se-ia a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Há ainda que se ressaltar, que se sendo comprovadas a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme prevê a última parte do § 4º, art. 150 do CTN, que desde já saliento que não constato que foram comprovadas, se não, apenas ventilado o dolo em sede de contrarrazões, avoca-se o art. 173, I do CTN, e o prazo decadencial, mesmo no caso do ICMS, passa a ser contado do primeiro dia ao exercício seguinte ao qual o crédito poderia ter sido constituído.

Delimitadas as normas para a ocorrência da decadência ao que se referem ao direito de a Fazenda constituir o crédito do ICMS, passemos ao caso em tela.

Constam dos autos, na própria descrição da ocorrência da infração, que o contribuinte, durante o período concernente à imputação da infração, recolheu o ICMS em valor menor do que o devido, porquanto na sua apuração se utilizou indevidamente de crédito.

Embora que tenham a doutrina e jurisprudência majoritárias encontrado um entendimento comum no que concerne à contagem do lustro decadencial, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como já acima esposado, e dessa forma, orientado tanto a operacionalidade dos órgãos executores da lei, bem como dos julgadores judiciais e administrativos, a polêmica em torno da temática vinha, ainda, encontrando subsídios em face de interpretações, a meu ver, equivocadas.

A polêmica girava em torno dos casos em que o contribuinte se

creditava indevidamente do ICMS, e assim, do resultado do confronto entre débito e crédito, findava num imposto a recolher menor do que o devido. Algumas interpretações, e por consequência as decisões, reconheciam como aplicável a esses casos, a regra do art. 150, § 4º do CTN, enquanto outras, a do art. 173, I do CTN.

Inclusive, até julgados do STJ divergiram no entendimento, dos quais, um foi utilizado pelos autuantes em suas contrarrazões para fundamentar suas argumentações pela aplicabilidade da regra do art. 173, I do CTN.

No entanto, como se vê abaixo, houve divergência no entendimento do STJ:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A questão que envolve a natureza de insumo de combustíveis consumidos na atividade-fim da empresa, prestadora de serviços de telecomunicações e, bem assim, a interpretação do art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, quando dirimida a partir de argumentos de natureza eminentemente fática, não pode ser reexaminada por este Tribunal ante o óbice da Súmula 7/STJ.

2. É sabido e consabido que esta Corte, uma vez reconhecida a sucumbência recíproca, tem deixado ao juiz da execução, em liquidação de sentença, que mensure a proporção de êxito de cada uma das partes litigantes. Esse juízo de proporcionalidade somente será possível se a fixação da base de cálculo dos honorários observar um mesmo critério para autor e réu.

3. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, *in casu*, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

4. Agravo regimental improvido.

[AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG (20100112996-4)]

RELATOR	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR	CARLOS JOSÉ DA ROCHA E OUTRO(S)
AGRAVADO	TELEMAR NORTE LESTE S/A

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 19, 20 E 21 DA LC 87/96. REEXAME DE PROVA.

1.A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o AgRg nos EREsp 1.199.262/MG (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 7.11.2011), pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de lançamento suplementar, decorrente do pagamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido, é aplicável a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2.O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3.Agravo regimental não provido.

[AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.238.000 - MG (2011/0033636-2)]

O entendimento desse Relator, contrariamente do que defende os autuantes, é no sentido de que o prazo decadencial do ICMS, nos casos em que o contribuinte se credita indevidamente do ICMS relativos às operações de entradas, assim reduzindo o valor do imposto a recolher – caso da Recorrente, encontra-se subsumido à regra especial esculpida no art. 150, § 4º do CTN, por tratar-se de caso de recolhimento a menor. Ou seja, o contribuinte antecipou o pagamento, embora que aquém do que o devido, assim, sinalizando ao Fisco o prazo para a homologação de seu auto-lançamento.

Esse entendimento encontra guarida na solução de controvérsia que se operou no Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 - MG (2011/0036985-1). Em sede de recurso especial representativo de controvérsia, o STJ pacificou a matéria apregoando que nos casos em que o contribuinte recolhe o imposto em valor menor do que o devido em decorrência de creditamento indevido, não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se da ocorrência do fato gerador do tributo, nestes termos:

RELATOR:	MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE:	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADORA:	FABIOLA PINHEIRO LUDWIG
AGRAVADO:	TELEMAR NORTE LESTE S/A
ADVOGADO:	SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO (S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, **não há o pagamento**, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despicando se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve **pagamento a menor de débito tributário** em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

[AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 - MG (2011/0036985-1)]

Entendimento agora pacificado, que tem se seguido nas decisões subsequentes. Nesse sentido os acórdãos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato

gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1318020 RS 2012/0069993-3, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 15/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/08/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (**creditamento indevido**) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do **art. 150, §**

4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

(STJ- AgRg nos EREsp 1199262 MG 2011/0036985-1 , Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 26/10/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA E INÍCIO DO PRAZO. ARTIGO 150, § 4º, CTN. Tendo havido pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, em função de glosa do Estado quanto à apropriação indevida de valores a título de crédito de ICMS, incide, quanto ao termo a quo do prazo decadencial, a regra do artigo 150, § 4º, CTN, ausente, no mais, dolo, fraude ou simulação. (Agravo de Instrumento Nº 70050943562, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa,...

(TJ-RS - AG: 70050943562 RS , Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 31/10/2012, Vigésima Primeira Câmara Cível)

Considerando que a própria descrição da ocorrência, que consta no auto de infração, afirma que a autuada, ora Recorrente, recolheu a menor o imposto devido, ou seja, antecipou algum pagamento, entendo no mesmo sentido do acórdão do STJ, cuja ementa acima foi transcrita, que a regra a ser aplicada ao caso em tela é a prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Consta às fls. 24 dos autos, que o contribuinte foi notificado via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, com cientificação em 22/05/2013, o que, por força do dispõe o art. 17, V do Regulamento de Procedimentos Administrativo Tributário – RPAT, é de considerar como feita a intimação o primeiro dia útil seguinte à data da confirmação pelo contribuinte. No caso o dia 23/05/2013. Nestes termos:

Art. 17. Considera-se feita a intimação se:

[...]

V - por meio eletrônico, no primeiro dia útil seguinte à data em que o correspondente recebimento for confirmado pelo contribuinte.

Sendo assim, considerando-se a aplicação do art. 150, § 4º do CTN,

encontram-se com decaídos os créditos tributários correspondentes ao período de janeiro a abril de 2013, remanescendo, pois, o R\$347.682,63 (trezentos e quarenta e sete mil seiscientos e oitenta e dois reais e sessenta e três centavos) de ICMS, e R \$521.523,96 (quinhentos e vinte e um mil quinhentos e vinte e três reais e noventa e seis centavos) de Multa.

Também é bem sedimentado o entendimento deste Conselho quanto a temática da apreciação da dimensão da multa aplicada, porquanto já decidiu em diversas vezes, em seus acórdãos, com os quais coaduno do mesmo entendimento, com fundamento no parágrafo único, art. 1º, da Resolução nº 01/2009, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho de Recursos Fiscais, que não compete a este órgão, apreciar questões de dimensionamento de multa, nestes termos:

Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.(g.n.)

Neste sentido, o acórdão abaixo transcrito:

ACÓRDÃO Nº 0114/2014 – CRF

Ementa: ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. OPERAÇÃO COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. MULTA. DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIM. INT. CRF.

1. [...]

2. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF.

3. Recurso voluntário conhecido e negado provimento. Denúncia que se confirma. Decisão singular mantida. Auto de Infração procedente.

Ante o até aqui esposado, e enfrentadas todas as questões que suficientes a decidir o recorrido, entendo que a decisão singular deve ser reformada.

Ante o exposto, relatados e discutidos estes autos, e em dissonância com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, **VOTO** em conhecer e dar provimento parcial ao recurso *voluntário*, para reformar a decisão de primeira instância fiscal que julgou o auto de infração procedente.

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo G. dos Santos, Natal RN, 25 de novembro 2014.

Sandro Cláudio Marques de Andrade
Relator



- ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
- SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
-

PROCESSO Nº	0171/2013-CRF
PAT	0391/2013 – 1ª URT
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TNL PCS S/A
ADVOGADO	STÊNIO ALADIM DE ARAÚJO NETO E OUTRO
RECORRIDO	SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RELATOR	CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

ACÓRDÃO Nº 0118/ 2014 - CRF

Ementa. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. INTERCONEXÃO DE REDES DE TELECOMUNICAÇÃO POR CESSÃO ONEROSA DE MEIOS DE REDE DE TELECOMUNICAÇÕES. OPERAÇÃO NÃO TRIBUTADA. ART. 301 DO RICMS. CONV. ICMS 126/98. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DO ICMS MENOR DO QUE O DEVIDO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. ART. 150, § 4º DO CTN. MULTA. DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIM. INT. CRF. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

- A nulidade é a sanção cominada pelo ordenamento jurídico ao ato praticado em desrespeito às formalidades legais, quando demonstrada defeito do ato produzido e a existência de prejuízo à defesa do acusado. No caso, o contribuinte requereu decretação de nulidade por cerceamento de defesa, considerando faltar elementos suficientes para a determinação da infração. No entanto, ficou comprovado nos autos que além da infração estar capitulada conforme a legislação, o auto de infração, acompanhado de seus anexos, compôs-se de todos os pressupostos e requisitos previstos no RPAT. Além do mais, a defesa da autuada, abordou todas as infrações contra ela imputadas, demonstrando o conhecimento necessário a sua defesa. Preliminar de nulidade não acolhida.
- As operações concernentes a interconexão de redes contratadas por cessão onerosa de meios das redes públicas de telecomunicações a outras operadoras de serviços públicos de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não for a usuária final, não são tributadas, motivo pelo qual não devem compor, na condição de operações de saídas tributadas, o percentual de aproveitamento de créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente. Art. 301 c/c art. 105, § 5º do RICMS e Conv. ICMS 126/98. No caso, a autuada considerou no cômputo da proporção entre operações de saídas tributadas e operações de saídas totais, para aplicação do percentual de 1/48 dos créditos decorrentes de entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente, as operações de interconexão de rede, configurando, dessa maneira, o creditamento indevido.
- Ocorrendo antecipação de pagamento de ICMS, ainda que menor do que o devido, o prazo decadencial para lançamento das diferenças constatadas é de cinco anos contados da ocorrência do fator gerador, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. O creditamento indevido, aqui considerado, reduziu, indevidamente, o ICMS a recolher, apurado conforme diferença encontrada entre créditos e débitos, sem, no entanto, abarcar todo o débito tributário do imposto devido. Assim, não há que se falar em ausência de pagamento antecipado, até porque consta dos autos que o contribuinte recolheu a menor o imposto devido. Nem ficou comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que, dessa forma, não afasta a aplicação do disposto

no art. 150, § 4º do CTN. Precedentes jurisprudenciais do STJ citados.

- A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF e 114/2014-CRF.
- Recurso voluntário parcialmente provido. Decisão singular reformada.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade, e em dissonância com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, reformando a decisão singular para julgar o auto de infração parcialmente procedente.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal, 01 de dezembro de 2014.

André Horta Melo
Presidente

Sandro Cláudio Marques de Andrade
Relator