Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
COJUP - Coordenadora de Julgamentos de Processos Fiscais

Decisão nº: 293/2013

Contribuinte autuado: Telemar Norte Leste S/A
PAT nº: 0392/2013-SUFISE **– Protocolo nº:** 150.716/2013-1
Auto de Infração: 0392/2013 – **OS:** 9220, de 13/03/2013
Atividade: serviço de telefonia fixa comutada - CNAE 61.10.80-1
Domicílio Fiscal: Natal/RN **– Inscrição Estadual:** 20.054.091-2
Período do lançamento: 01/01/2008 a 31/12/2008

Conduta Autuada Única

O contribuinte recolheu ICMS a menor, em virtude de apropriação indevida de parcela de crédito fiscal referente a aquisições mercadorias integrantes do ativo permanente, em desacordo com o caráter não-cumulativo do imposto e da metodologia estabelecida no mandamento do Art. 105 § 5º do RICMS, incisos I a III.

***EMENTA**:*

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO. SERVIÇOS DE CESSÃO ONEROSA DE REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. CONFISCO.

1. Crédito tributário referente a aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado será aproveitado na razão de 1/48 avos por período, considerado ainda a proporção das saídas tributadas em relação às saídas totais, conforme art. 105 § 5º do RICMS;

2. No segmento de telefonia celular móvel, os serviços de interconexão ou cessão onerosa de redes destinados a outras operadoras não estão sujeitos ao ICMS;

Auto de infração procedente.

Carlos Linneu

1. Juízos de Admissibilidade

O auto de infração está consonante com o art. 44 do Decreto 13.976/98 que instituiu o RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário -, de forma que essa peça está aqui admitida e por extensão, também o lançamento tributário nela contido, composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

Os autuantes foram os auditores fiscais Ricardo Henrique Fonseca Rodrigues, AFTE 6, matrícula 75.190-1 e Alda Liege Rolim, AFTE 5, matrícula 153.069-0, ambos dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está representado pela funcionária Luzia Adelmana de Brito, analista tributária, investida da condição de mandatária legítima e da natural condição de preposto, conforme preceito do Código Civil.

A impugnação foi apresentada no dia 26/07/2013 (fl. 59), dentro, portanto do prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência do lançamento tributário pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 27/06/2013. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário é reconhecida como suspensa a partir de 27/06/2013, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e do art. 83.

> *Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*
>
> *Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação. Na sequência, julgo as questões preliminares e o mérito do lançamento tributário, desde que suscetíveis de apreciação.

2. Relato da Denúncia do Autuante – Auto de Infração

O lançamento tributário foi consignado no Auto de Infração nº 0392/2013, datado de 27/06/2013. Segundo a autoridade autuante, o ato foi motivado pelo comportamento tributari-

amente refratário do contribuinte que supostamente teria recolhido imposto em montante menor do que o efetivamente devido, cenário proporcionado pela utilização, a maior, de créditos fiscais referentes a aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo permanente, apurados em desacordo com a metodologia traçada no art. 105 § 5º incisos I a III do RICMS.

Os créditos fiscais apurados pela autoridade autuante estão significativamente aquém das correspondentes rubricas declaradas pelo contribuinte na Guia Informativa Mensal (fl. 21). As discrepâncias resultaram no crédito tributário cobrado pela via do auto de infração, determinadas conforme os procedimentos e fontes dos cálculos detalhados nos autos processuais, especialmente às páginas 21 a 51.

A capitulação da infringência e da penalidade associada foram automaticamente subsumidas ao Regulamento do ICMS pelo SIGAT, Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária. O contribuinte teria infringido o art. 150, incisos III e XIII, combinado com o art. 108, art. 109-A e art. 115, art. 118, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97. Instituída a penalidade prevista no art. 340, inciso II alínea "a", combinado com o art. 133 do diploma legal já citado.

O crédito fiscal foi dimensionado em R$ 6.333.954,20, referente ao ICM$ de R$ 2.533.581,67 e multa punitiva de R$ 3.800.372,53. Como elementos de prova, foi arrolado aos autos processuais extratos de livros fiscais e arquivos magnéticos gerados pelo próprio contribuinte.

É o que há de relevante a relatar do Auto de Infração e passo a descrever a sua Impugnação, interposta pelo contribuinte.

3. Relato da Impugnação

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação. Faz assentar a defesa em diversas teses, resumidas e trazidas neste relato, na exclusiva ótica do sujeito passivo.

Decadência. Os fatos geradores acontecidos em exercícios fiscais anteriores a 27/06/2008 foram atingidos pelo instituto da decadência direito ao crédito tributário, conforme autorizaria a compreensão do art. 150 § 4º do CTN. Destaca a assessoria jurídica do contribuinte que o Código Tributário Nacional estabeleceu, no dispositivo remitido, que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo de cinco anos é contado a partir da ocorrência do fato gerador, desde que não haja indícios de fraude ou simulação. A argumentação desenvolvida está pontuada de citações jurisprudenciais, inclusive de decisão do Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, relatada pela conselheira Marta Jerusa de Souto B. da Silva.

Apropriação dos créditos fiscais. A operadora de telefonia considera que os cálculos efetuados para estabelecer o coeficiente de aproveitamento de parte dos créditos fiscais gerados pelas entradas de ativo permanente estão em consonância com os ditames da legislação e os ilustra com documentos fiscais. Expõe detalhamente cálculos e conceitos associados, alertando para presumido erro cometido pelo Fisco, o qual desconsiderou saldos acumulados de créditos fiscais concernentes ao ativo permanente.

Incompreensão serviços tributados *versus* não tributados. A fiscalização não considerou como saídas tributadas as prestações de serviços de interconexão de redes (DETRAF), tomados por outras operadoras de telefonia, os quais, na compreensão externada pela impugnante, estão situados no leque de serviços tributados, cujo recolhimento de imposto é diferido para momen-

to posterior. Argumenta o contribuinte que caso semelhante ocorre com a cessão onerosa de meios para outra empresa congênere, chamada de exploração industrial de linha dedicada.

Multa inadequada para a conduta. Em derradeiro argumento, o contribuinte autuado mira na multa aplicada pelos auditores fiscais e pugnam pelo seu cancelamento, aludindo para o fato de que o contencioso ora em desenvolvimento, gira em torno de cálculo de fator ou coeficiente de apropriação e não de lançamento indevido de crédito fiscal, conforme a expressão inscrita na descrição da penalidade aplicada. Ou seja, havendo conduta infratora, a multa seria de natureza diversa.

Perícia. No caso em que não seja declarado nulo o auto de infração, está sendo requerida a exigência de perícia contábil.

Posta a defesa, explicitada em claro raciocínio jurídico e em termos respeitosos, o sujeito passivo requer a nulidade da autuação, a realização de perícia contábil e o cancelamento ou a redução da multa punitiva.

4. Relato da Contestação do Autuante

A autoridade autuante se contrapôs frontalmente às ponderações impugnativas e no plano mais genérico, os classifica de falaciosos e desconexos, mergulhando em seguida, no contencioso de cada tópico destacado na Defesa. Passo a expor, sob o ângulo exclusivo dos autuantes.

Decadência. Os auditores fiscais não recepcionaram o argumento de que a decadência teria atingido parte dos créditos tributários arrolados no auto de infração. Segundo alegam, a contagem de prazo para casos de creditamento de ICMS é regida pelo art. 173, I do Código Tributário Nacional, conforme o entendimento de farta jurisprudência inserida na peça contestatória. Creditamento não constituiria lançamento sujeito à homologação do Fisco e em assim sendo, o prazo decadencial teve início no primeiro dia útil do exercício de 2009, encerrando-se no dia 31/12/2013.

Incompreensão serviços tributados *versus* não tributados. Ao contrário do que assevera o contribuinte e a sua defesa, a metodologia de apropriação de créditos fiscais não reflete com fidelidade os ditames legais e como exemplo cita, entre outros, a existência de saldo inicial do livro fiscal CIAP (conta devedora) em posição negativa e o não-expurgo de créditos apropriados após o 48º mês. Já em outra linha de argumentação, discordam os auditores fiscais de que serviços de interconexão/cessão onerosa de meios sejam tributadas, vez que o diferimento previsto na claúsula 126/98 do Convênio 126/98 acarreta situação de não-incidência do imposto, devido em operação subsequente prestada ao usuário final pela outra operadora de telefonia.

No tocante às operações de saídas, contestadas pela empresa como não inclusas no coeficiente de absorção, os auditores fiscais asseveram que, baseado no SPED-f alimentado pelo próprio contribuinte, foram computadas todas as saídas tributadas.

Multa inadequada para a conduta. Os autuantes externam estranheza com a afirmativa da defesa de que o auto de infração não teria especificado o tipo de penalidade cometida e em contraposição ao argumento tecido pelo contribuinte, citam a paginação aonde estão reproduzidos os dispositivos penalizantes.

5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

> *Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*
>
> *§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações do efetivo decaimento do direito ao lançamento, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária, incluindo os exercícios fiscais cogitados pelo contribuinte.

O contribuinte requer o estorno dos créditos tributários correspondentes aos meses de janeiro a junho de 2008 e cita o art. 150 § 4º do CTN, a título de respaldar a tese de decadência para as parcelas mensais do ICMS devido no período. O dispositivo é considerado a regra especial da decadência e alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, como é o caso do ICMS. Nessa modalidade de lançamento, o lustro decadencial seria contado a partir do período da ocorrência do fato gerador.

De fato, o direito tributário posto no Código Tributário Nacional define como homologatório o lançamento tributário pertinente aos impostos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo antes da real cobrança do Fisco. Entretanto, se o lançamento homologatório é peculiar e exclusivo para a espécie tributária ICMS, o lançamento de ofício poderá ser comum a todos os tributos e há situações definidas no Código Tributário Nacional e em julgados de tribunais superiores em que se aplica ao ICMS, remetendo o enquadramento decadencial para o a regra geral do art. 173 inciso I do CTN. Senão, vejamos:

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
> *V - **quando se comprove omissão ou inexatidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*
> *VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*
> *Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Vê-se, então, que, quando o contribuinte comete erros ou omissões, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexatidões e intima o contribuinte ao recolhimento complementar.

Assim, não é regra invariável, como faz supor o contribuinte e os precedentes arrolados, de que o ICMS é tributo sujeito exclusivamente ao lançamento por homologação e no qual o prazo decadencial é contado a partir da data do fato gerador, conforme assentado no art. 150 § 4º do CTN. O lançamento ora impugnado é caracteristicamente *ex-officio* em função do recolhimento a menor do imposto, procedido pelo contribuinte em função de inexatidão devidamente comprovado pela autoridade autuante. De outra parte, há que se enfatizar que não se homologa pagamento que não ocorreu. Pagamento parcial não é pagamento, como reconhece os tribunais superiores nas controvérsias que envolvem denúncia espontânea *versus* parcelamento.

É flagrantemente falsa a premissa aonde está assentado o raciocínio jurídico da defesa e que portanto não leva automaticamente à dedução de que neste caso, vale a regra especial da decadência ínsita no art. 150 § 4º, a não ser em cognição sumária e descuidada.

O art. 173 inciso I, CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e constitui o preceito aplicado em alguns julgados de tribunais superiores para casos semelhantes ao que ora se apresenta ao presente julgamento, em que o lançamento de ofício apurou recolhimento a menor de ICMS, provocado pelo aproveitamento indevido, a maior, de crédito fiscal. Julgamento proferido pelo Ministro do STJ, Humberto Martins, em 04/09/2007, citada em decisão precedente por este Julgador Fiscal, no processo 513/2012-SUFISE:

> *TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.*
>
> *1. 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 imponível, donde se dessume a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.*
>
> *2. "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262).*

Postos os fatos, a doutrina e a jurisprudência, julgo improcedente a tese da decadência exposta pela impugnante e passo ao juízo de mérito.

6. Juízo das Questões de Mérito

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui individualizado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

> ***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.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, conduta, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

6.1 A conduta

A Constituição Federal conferiu competência aos Estados para instituírem o ICMS, mas antes, entendeu o legislador constituinte que haveria de desenhar a estrutura fundamental do imposto. E o fez de natureza não-cumulativa, cuidando de, no mesmo impulso legisferante, expressamente vedar a compensação creditícia nas operações seguintes quando houvesse transações sujeitas a não-incidência ou a isenção nas operações imediatamente anteriores. CF, art. 155 inciso II e art. 155 § 2º inciso I alínea "a".

A Lei Complementar 87/1996, por sua vez, instituiu o ICMS e dentre inúmeros dispositivos, disciplinou o mecanismo da compensação tributária para as entradas de mercadorias endereçadas ao ativo permanente das empresas, fixando a apropriação do crédito fiscal em 1/48 avos em cada período e adicionalmente, cumprindo seu papel regulamentador, instalou o filtro quantitativo constitucionalizado, passando a limitar o creditamento à proporção entre as operações tributadas em relação às saídas totais, segundo a forma enunciada no seu art. 20.

O dispositivo foi recepcionado pelo Regulamento do ICMS, na forma do art. 105 § 5º, incisos I a III, e como se depreende da leitura da peça impugnante, a metodologia prescrita nesse mandamento legal foi acolhida pelo contribuinte, o qual entretanto, dispôs-se a classificar de forma desapropriada, as receitas de serviços prestados, subsumindo algumas delas na categoria de receitas tributadas, quando verdadeiramente assim não são interpretadas pela Secretaria de Tributação deste Estado. A rubrica "cessão onerosa de meios de comunicação", é adotada para registro das receitas de serviços registradas na DETRAF – Declaração de Tráfego e Prestação de Serviços, que são serviços referentes ao uso de suas redes de telecomunicações pelas outras operadoras de telefonia, serviços também denominados de interconexão. A EILD é uma modalidade desse serviço e independente do enquadramento do serviço de interconexão no código de operações e prestações CFOP, a prestação não é alcançada pela incidência do ICMS, salvo na utilização do usuário final.

O RICMS recepcionou a cláusula décima do Convênio CONFAZ ICMS 126/1998 e efetivamente não enseja dúvida possível sobre a desoneração da operação, quando realizada entre as operadoras de telefonia:

> *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

Julgo como procedente a conduta tributária descrita pela autoridade autuante e acolho metodologia e cálculos trazidos pelos relatórios que integram o auto de infração. O lançamento e as peças de impugnação e contestação estão vazadas em termos bastante elucidativos, desfiadas em grau de suficiência capaz de proporcionar lastro para esta decisão de 1ª Instância administrativa. Dispensável, portanto, a contribuição de peritos intervenientes solicitados pela defesa.

6.2 Hipóteses de Incidência

O autuante elencou o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado e em cotejo com a conduta descrita, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade autuante.

6.3 Fato Gerador

Julgo como constituída a obrigação tributária e o fato gerador da ocorrência, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seu elemento constituinte antecedente, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

6.4 Penalidades

O contribuinte externou insubmissão em relação à penalidade cominada, tendo considerado que há desintonia entre a conduta descrita no auto de infração e a tipologia da penalidade. O pomo nuclear da ocorrência giraria em torno de metodologia de cálculo e não de lançamento indevido de crédito fiscal da forma como expressa o texto da norma.

O argumento está caracterizado pela pura retórica. O lançamento, na acepção de registro, do crédito indevido é fato evidente, ocasionado que foi, em decorrência de utilização de parâmetros errados. Ou seja, a autoridade autuante se ocupou em descrever a conduta causadora da infração ao invés do efeito, a penalidade. Não há diferença, a não ser no terreno do formalismo exacerbado. Uma das lições mais básicas do estudo de Direito é a de que norma jurídica não se confunde com o seu enunciado.

> *Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:*
>
> *II- com relação ao crédito do imposto:*
>
> *a) **lançar indevidamente** crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: cento e cinqüenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;*

Rejeito a tese esposada pela Defesa.

6.5 Crédito Tributário

O montante do crédito tributário está mantido como originalmente foi quantificado no auto de infração.

ICMS: R$ 2.533.581,67
Multa: R$ 3.800.372,53
Total: R$ 6.333.954,20

6.6 Elementos de Prova

Os elementos comprobatórios consistem nos livros fiscais obrigatórios anexados aos autos processuais na forma de arquivos magnéticos, fontes de alimentação das planilhas.

7. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há registros de antecedentes referentes a ocorrências similares que tenham sido protagonizadas pelo contribuinte.

8. DECISÃO

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

a) *É procedente o auto de infração nº 0392/2013*

b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R$ 2.533.581,67
Multa: R$ 3.800.372,53
Total: R$ 6.333.954,20

Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 07 de novembro de 2013

Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Julgador Fiscal
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4