



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

---

---

**RESOLUÇÃO Nº 01/17**

CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO : 1ª EM 26/01/17

PROCESSO : Nº 22101.001208/15-37

RECORRENTE : TELEMAR NORTE LESTE S.A.

RECORRIDO : DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS

AUTUANTES : MANOEL CARLOS B. ALMEIDA  
LÉA CRISTINA L. V. NOGUEIRA

RELATOR : ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA

**EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – APROPRIAÇÃO IRREGULAR DO IMPOSTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - UTILIZAÇÃO A MAIOR DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DO ICMS DO ATIVO PERMANENTE – NÃO OBSERVÂNCIA DA CORRETA FORMA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO – RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

**RELATÓRIO**

Referem-se os autos sobre a exigência fiscal no valor de R\$ 2.543.758,51 (Dois milhões quinhentos e quarenta e três mil setecentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e um centavos), composto de ICMS, multa e juros, lançados por meio do Auto de Infração nº 2283, de 31/12/2014, contra o sujeito passivo acima qualificado, em decorrência da constatação da seguinte irregularidade: *"Aproveitamento indevido de crédito do ICMS, em desacordo com a Legislação tributária, constatado através de registro nos livros fiscais, no exercícios 2010 a 2013.*

Como dispositivo infringido foi apontado o artigo 51 § 1º, inciso II e § 2º, art. 53 inciso X, alínea "b" e art. 64 do Regulamento do ICMS de Roraima, aprovado pelo Decreto 4.335/01. E como penalidade, foi proposta a prevista no artigo 69, inciso II, alínea "a" da Lei 59/93, multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do crédito indevido.

Instrui o processo tributário administrativo: Auto de Infração (fls. 07/09), Relatório Fiscal Termo de Início e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 10/11), Ordem de Serviço nº 2924/2014 (fls. 12), Intimação e planilhas demonstrativas de cálculo dos valores apurados em desacordo com a legislação (fls. 14/27), Gim e Sped fiscal relativo ao período 01/2010 a 12/2013 (fls 28/282), manifestação do contribuinte (fls 284/304).



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.02

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 307/404, alegando em síntese que:

Inicialmente, alega a tempestividade da impugnação e ainda que a fazenda lavrou contra a impugnante o Auto de infração, referente a uma “suposta falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, relativo ao suposto aproveitamento indevido de crédito do ICMS” contatado através de registro nos livros fiscais no período 01/2010 a 12/2013, infringindo os artigos 51 § 1º, inciso II e § 2º; 53 inciso X, alínea “b” e 64 do Regulamento do ICMS de Roraima, aprovado pelo Decreto 4.335/01. E como penalidade, foi proposta a prevista no artigo 69, inciso II, alínea “a” da Lei 59/93, multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do crédito indevido.

Que não tem conhecimento do que está sendo cobrada e que o fiscal apenas diz que a empresa utilizou crédito indevido de ICMS, relativo a utilização irregular de coeficiente de creditamento; que se trata de nulidade de autuação por falta de fundamentação, prejudicando a defesa do contribuinte; e que num mero exercício de adivinhação tentou remontar as planilhas de cálculo a fim de entender as inconsistências detectadas;

Preliminarmente alega nulidade em razão da falta de parâmetros para determinar a infração à luz da CF/88, e que o fiscal não esclareceu porque estaria incorreto o recolhimento e que operações seriam indevidamente desconsideradas como tributáveis pela empresa em suposta contrariedade a legislação, não havendo descrição circunstanciada do fato.

Ressalta que na planilha anexada, o fiscal partiu de premissas equivocadas e não colaciona os cfop's que considera em seu cálculo. Se o fiscal questiona a escrituração tem que dizer quais suas razões e, principalmente de onde tirou valores que lançou.

Discorre sobre os ensinamentos de Celso Bandeira onde “a omissão ou defeito grave da fundamentação produz nulidade por vício de um elemento essencial do ato”.

No mérito, alega que a impugnante elaborou as planilhas para demonstrar como efetuou o cálculo, colacionando notas por amostragem e se não declarada de plano nula a autuação requer a realização de perícia contábil e que seja esclarecida se as premissas adotadas pela impugnante na produção de suas declarações e cálculos correspondem à realidade e atendem à legislação pertinente.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.03

Alega que sempre tratou as receitas de interconexão como tributadas, mas parece que o fiscal considera como isentas ou não tributadas e portanto, deveria compor o fator de estorno e se confirmada a premissa, a autuação é inteiramente equivocada.

Defende que a atividade de interconexão realizada amolda-se a hipótese de diferimento do imposto, na forma da cláusula décima do convênio 126/98. Também não se amolda ao quadro fático sob o exame o entendimento de que existiria isenção no caso de interconexões, pois o imposto só seria devido sobre o serviço cobrado do usuário final, conclusão lógica porém falsa, de que não havendo débito do imposto sobre um serviço, tendo em vista a transferência desse débito a um terceiro estar-se-ia necessariamente diante de uma isenção.

Invoca como exemplo a substituição tributária onde se constata que não se caracteriza isenção sempre que a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. Portanto, a cláusula décima do Convênio do ICMS nº 126/98, não caracteriza hipótese de não incidência tributária ou isenção, mas diferimento, não estando obrigada a estornar os créditos legitimamente registrados na sua escrita fiscal, devendo ser consideradas no cálculo do creditamento dos bens do ativo permanente.

Transcreve extrato de consulta proferida pela administração tributária do Distrito Federal, relativa a cláusula décima do Convênio 126/1998. Apresenta planilhas onde aloca as rubricas referentes à interconexão, para o cálculo do coeficiente de creditamento que é um espelho do CIAP, demonstrando a tomada de crédito da impugnante, nos limites estabelecidos da legislação vigente.

Relativamente as receitas de *co-billing*, impostas pelo Decreto 4.733/03, entende que não se amoldam a hipótese de não incidência do ICMS mas à incidência e recolhimento de ICMS sobre a receita repassada por outra concessionária de telefonia, vez que são geridas e repassadas pelas outras operadoras para a impugnante, em decorrência de serviços de telecomunicação, revestindo-se de legalidade o creditamento, são receitas juridicamente tributáveis.

Defende que não incide ICMS sobre a prestação de Serviços de Valor Adicionado – SVA preparatórios e não relacionados a telecomunicações; que o legislador constitucional vincula a prestação do serviço à existência de uma determinada atividade onerosa que será exercida pelo prestador, ou seja, uma obrigação de fazer e que são objetos do ISS: precedentes do STJ e STF, anexando extrato de julgados.



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.04

Diz que apenas as atividades desenvolvidas pelo prestador do serviço relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, ou seja, diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de telecomunicações poderão sofrer a tributação do ICMS, nos termos do artigo 155, II, da CRFB/88 e artigo 2º da Lei Complementar 87/96 e artigo 60 da LGT, não podendo ser inseridas na base de cálculo.

Alega que as receitas de remessa de recarga de cartão telefônico não são isentas, nos termos do artigo 11, inciso III, “b” da LC 87/96, que, nos casos de prestação de serviços de telecomunicações mediante o fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, o ICMS é devido no local do estabelecimento da empresa prestadora de serviços ou sejam, é uma saída tributada na origem.

Diz que as receitas financeiras, juros e multas moratórias, recebidos pela impugnante em virtude de pagamento das faturas em atraso, não podem ser considerados como receitas de telecomunicações, apresentando natureza indenizatória, não correspondendo a efetiva circulação de mercadoria, sendo portanto saídas não tributadas.

Solicita perícia, alegando que a questão fática diz respeito a diversa rubricas no cálculo do recolhimento do ICMS, demandando comprovação contábil, nos termos do artigo 44 da Lei 072/94, apresentando os quesitos:

1. as rubricas referentes às receitas de interconexão compuseram o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?

2. as rubricas referentes às receitas de serviços abarcados pelo ISS (serviços preparatórios, acessórios e os não relacionados com telecomunicação, compuseram o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?

3. as rubricas referentes às receitas de co-billing, compõem o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?

4. as rubricas referentes às receitas de remessas de cartões telefônicos, compõem o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.05

5. as rubricas referentes às receitas financeiras, compõem o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?

6. as rubricas referentes às receitas de aluguel, compõem o coeficiente de creditamento calculado pela fiscalização? Qual o fundamento para exclusão dessa rubrica do coeficiente de creditamento?

7. se a planilha acostada à presente impugnação (doc. 03) apresenta a correta composição do coeficiente de creditamento, inclusive considerando às saídas não tributadas que alargaram o denominador do coeficiente.

Aduz ainda que a penalidade aplicada e patamar superior ao recomendado pelo princípio da razoabilidade e, com isto, violou o princípio do não confisco, razão pela qual há de ser declarada a sua ilegitimidade a fim de prestigiar o texto constitucional, anexando extratos AgR. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma só STF, julgado em 30.06.2009 e ADI 1075/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, 17.06.1998.

Por fim requer:

1. Seja declarada nula a autuação por falta de fundamentação suficiente da infração cometida ou,

2. seja reconhecida a insubsistência do Auto,

3. se não acolhidos os pedidos anteriores, requer a produção de provas pericial de natureza contábil, a fim de comprovar o correto percentual do coeficiente de creditamento utilizado,

4. subsidiariamente, seja ao menos cancelada ou reduzida a patamar de 20% a multa imposta, ante o caráter eminentemente confiscatório do percentual de 100% lançado

Em primeira instância a autuação foi declarada procedente, com os argumentos do Julgador a seguir elencadas:

Reconhecida a tempestividade da impugnação.

O fisco detectou que as informações escrituradas no livro registro de Saídas/2010 e Sped Fiscal de 2011 a 2013, apresentam divergências daquelas apropriadas no livro CIAP, gerando divergência do montante a ser creditado.



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.06

A recorrente foi intimada a recolher o crédito indevido apurado nos exercícios de 2010 a 2013 no valor de R\$ 1.537.941,50, conforme documentos às fls. 14/283.

Em resposta, a recorrente manifestou-se, documento às fls. 284/304, apresentando inclusive a base de cálculo utilizada e alegações pertinentes, sem entretanto esclarecer o motivo de determinadas operações escrituradas como “tributadas” no Livro Registro de Saídas, transformaram-se em “não tributadas”. E por serem divergentes da interpretação do fisco e amparada na legislação de regência, foi lavrado o presente AI.

O julgador monocrático rejeitou a preliminar de nulidade por insegurança na determinação da infração, uma vez que a matéria já vinha sido discutida, durante a fiscalização, junto a impugnante.

Relativamente à solicitação de perícia, foram carreados aos autos cópia dos livros e dos documentos fiscais necessários ao embasamento do feito fiscal, bem como planilhas contendo a apuração correta do índice de participação discriminando mês a mês.

Em nenhum momento o fisco questionou a escrituração do livro de saídas. Os valores utilizados para apuração do índice são idênticos àqueles contidos nos livros, sem nenhuma inclusão ou exclusão de CFOP.

Portanto, o exame pericial é absolutamente desnecessário, tendo em vista que os documentos acostados aos autos, bem como as planilhas elaboradas pelo Fisco, contêm todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

Dessa forma, indeferiu a prova pericial requerida, com fulcro no art. 59, § 2º, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo tributário aprovado pelo Decreto nº 856/94.

Passamos ao julgamento do mérito pelo julgador monocrático:

Aduz que a linha do questionamento da recorrente opõe-se à aplicação prática do coeficiente de creditamento do ICMS/Comunicação, porquanto a Fiscalização teria incorrido em duplo equívoco que se operaria tanto no numerador da fração - quando dele excluiu determinadas receitas, por considerá-las isentas ou não tributadas, enquanto a impugnante as concebe como tributadas, quanto no denominador, porque incluiu no total das saídas do período receitas alheias ao serviço de telecomunicação por ela prestado.

A questão fática reside no cálculo do índice de participação, cujos valores declarados nos Livros Registro de Saídas e Apuração de ICMS estão divergentes



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.07

daqueles escriturados no CIAP, gerando índice e aproveitamento de crédito a maior, não observando a legislação de regência.

Quanto às alegações da recorrente de que houve equívoco em considerar como isentas ou não tributadas as operações de EILD e co-billing, os fiscais autuantes, não adentraram no mérito das operações, simplesmente aplicaram a legislação vigente que estabelece que o coeficiente de creditamento corresponde à razão entre as prestações de serviços tributadas e o total das prestações no período, como prescreve o inciso III, do § 5º, do artigo 20, da LC 102/2000.

Comprovaram, através da escrituração, que essas operações foram consideradas como isentas ou não tributadas porque, assim, estavam lançadas nos livros fiscais registro de saídas e de Apuração de ICMS da impugnante e que as alegações de que se tratam de prestações de serviço tributadas, alcançadas pelo diferimento, não se mantêm, visto que a Cláusula Décima do Convênio ICMS 126/98 não se reporta a diferimento.

No que se refere às parcelas, alegadas pela defesa, de que não se tratam propriamente de saídas da empresa, tais como: multa, juros e encargos moratórios, etc., os autuantes remetem à questão anterior em virtude da legislação de regência indicar que deve ser considerado o total das saídas ou prestações de serviço do período.

A Lei complementar 87/96 (Lei Kandir) deu tratamento à sistemática de compensação dos créditos do imposto do ativo permanente no Artigo 20, abaixo reproduzido:

***“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.***

(...)

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

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



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.08

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

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a **1/48 (um quarenta e oito avos)** da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;(g.n)”*

Como se observa, pelo dispositivo do artigo 20, § 5º, III, acima, a apropriação dos créditos do imposto, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, se dará à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), por período de apuração, incidindo, apenas, sobre a proporção tributada das operações e prestações do período conforme a equação seguinte:

Montante a apropriar = créditos do período x 1/48 x Coeficiente de Creditamento

**Coeficiente de Creditamento** = operações e prestações tributadas mais as exportações / total de operações e prestações

No caso dos autos, a impugnante aduz que as operações de Interconexão e *co-billing* deveriam estar computadas no rol das operações tributadas, portanto, no numerador do cálculo do coeficiente de creditamento, por se tratarem, no entendimento da autuada, de casos de diferimento do imposto e não de isenção ou de não incidência.

Tais operações são tratadas, no âmbito do ICMS, na cláusula décima do Convênio ICMS 126, de 1998, que assim dispõe:

**“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.**(g.n)*

Resumidamente, observamos que na interconexão ocorrem duas situações simultâneas: a primeira é o serviço de comunicação, que se dá entre dois usuários





SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.09

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 ICMS126/98.

A segunda situação trata 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 autuada, com o instituto do diferimento do imposto como entende a impugnante; consequência lógica, no numerador da equação não serão incluídas as operações tributadas de forma diversa das normas gerais de tributação, isto é, com diferimento ou prorrogação de prazo para pagamento, assim como as operações amparadas pela suspensão.

Assim, as receitas decorrentes dessas operações/prestações, sem outras disposições expressas da legislação, devem estar computadas no numerador da relação do cálculo do Coeficiente de Creditamento, conforme dispõe o artigo 20, parágrafo 5º, III, da L.C. 87/96.

No que tange às receitas de multas, juros, encargos moratórios, parcelamentos, refaureamentos, de recebimento de terceiros, entre outras; em que a impugnante diz: não se tratarem, “propriamente”, de saídas da empresa, a autuada nada trouxe aos autos que provasse sua linha de defesa.

No que diz respeito à desproporcionalidade da multa aplicada, alegada pela autuada, veremos que não há sustentação pelos motivos a seguir expostos.

As penalidades pecuniárias não têm por finalidade a arrecadação. Sua graduação varia conforme a gravidade da infração praticada. Quanto mais grave for o ato maior deverá ser a penalidade aplicada no intuito de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no *quantum* da multa aplicada.



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.10

Por fim, restou configurado que encontrando as divergências sem justificativas plausíveis o fisco acertadamente lavrou o auto de infração.

Diante das evidências, julga procedente o Auto de Infração nº 002283, de 2/01/2015, decidindo manter a cobrança do imposto e acréscimos legais, decorrentes da constatação do aproveitamento indevido de crédito do ICMS, em desacordo com a Legislação tributária, constatado através de registro nos livros fiscais, nos exercícios de 2010 a 2013.

A recorrente apresentou tempestivamente recurso de ofício às fls. 431/467 com os mesmos argumentos da peça impugnatória.

Ao final, requer que:

- a) Seja declarada nula a autuação, por falta de fundamentação suficiente da infração cometida; ou
- b) Seja reconhecida a insubsistência do auto de infração, pela sua manifesta improcedência face das razões de mérito expostas acima, principalmente no tocante a correta alocação das rubricas referentes a interconexão, receitas de aluguel, financeiras, de remessa de recarga de cartão telefônico, co-billing e de serviços abarcados pelo ISS (serviços preparatórios, acessórios e os não relacionados com telecomunicações) no coeficiente de creditamento, e, em linha subsidiária do pedido;
- c) Se não acolhidos de plano os pedidos anteriores, nos termos do artigo 44 da Lei nº 72/94: requer a produção de prova pericial de natureza contábil, na qual poderá ser comprovado o correto percentual do coeficiente de creditamento utilizado pela Recorrente, protestando-se, desde já, pela apresentação de quesitação preliminar e de novos documentos no decorrer do trabalho técnico, de modo a demonstrar, de forme incontestes a correção do procedimento adotado pela Recorrente, do que resulta a total improcedência da autuação; ou, por fim
- d) Subsidiariamente, seja ao menos cancelada ou reduzida a patamar de 20% a multa imposta, ante o caráter eminentemente confiscatório do percentual de 100% lançado.

O processo foi remetido à Procuradoria do Estado que se manifestou pela manutenção da cobrança do imposto e acréscimos legais, decorrentes da constatação pelos fiscais, do aproveitamento indevido do crédito do ICMS, indo de encontro com a legislação tributária geral e Estadual, no exercício de 2010 a 2013. Corrobora o trabalho fiscal aduzindo que foi demonstrado que a EILD e a co-billing, foram escrituradas e foram consideradas como tal porque, desta forma estavam lançadas nos livros fiscais, registro de saídas e de apuração do ICMS da



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.11

impugnante, logo a alegação de que se tratam de serviços tributados, considerados diferidos não devem prosperar tendo em vista o que preceitua a Cláusula Décima do Convênio nº 126/98, que não trata de diferimento.

Quanto a alegação da multa ser confiscatória, expõe que o princípio da vedação ao confisco aplica-se às espécies tributárias que não são decorrentes de ato ilícito, o que certamente não é o caso de multa fiscal, vez que é imposta pela administração pública com a finalidade de punir os contribuintes que cometem infração tributária, ou seja, quando deixam de recolher tributos e que esse é o pensamento predominante nos tribunais brasileiros.

É o relatório.

**ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA**

Conselheiro Relator

**VOTO**

A contenda em apreciação desse egrégio Conselho de recursos Fiscais versa sobre o Auto de Infração nº 2283/2014, lavrado em 31/12/2014, contra a recorrente, com a acusação de “CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS EM VIRTUDE DO USO INDEVIDO DO ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO (OP TRIBUTADAS MAIS EXPORTAÇÕES DIVIDIDO PELAS SAÍDAS TOTAIS) EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE RORAIMA, PROVOCANDO CRÉDITO A MAIORNA ESCRITA FISCAL E PORTANTO DEIXANDO DE PAGAR ICMS”.

Por tudo o que está descrito no relatório acima, bem como nos autos do processo, não assiste razão aos argumentos apresentados pela recorrente, devendo a exigência fiscal ser mantida na íntegra.

Preliminarmente, devemos apreciar as questões levantadas pelo contribuinte, exceto o mérito:

A recorrente pede a nulidade da autuação por absoluta falta de elementos suficientes para determinar a infração.

O Conselho de Recursos Fiscais rejeita a preliminar de nulidade por falta de parâmetros que justifique a infração, por que as provas e elementos foram extraídos da própria escrituração da recorrente e dos dados armazenados no sistema da Sefaz (RR), também fornecidos pela recorrente.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.12

Pede, também, a produção de prova pericial contábil para comprovar o correto percentual de creditamento utilizado.

O Conselho de Recursos Fiscais rejeita o pedido de perícia em virtude das evidências inequívocas das provas que embasaram o trabalho fiscal.

Quanto à alegação de multa confiscatória, o Conselho de Recursos Fiscais também rejeita, vez que o montante de 100% é perfeitamente permitido quando decorrente de infração à legislação tributária, sendo este o posicionamento dos tribunais pátrios.

### DO MÉRITO

A controvérsia reside no cálculo do índice de participação, cujos valores declarados nos Livros Registro de Saídas e Apuração de ICMS estão divergentes daqueles escriturados no CIAP.

Alega a recorrente que o fisco incorreu em duplo equívoco. Tanto no numerador da fração (quando dele excluiu determinadas receitas, por considerá-las isentas ou não tributadas, enquanto a impugnante as concebe como tributadas) quanto no denominador (porque incluiu no total das saídas do período receitas alheias ao serviço de telecomunicação por ela prestado).

A recorrente alega que a divergência apurada refere-se às operações de interconexão e *co-billing* que foram incluídas no numerador da fração (foram consideradas tributáveis) e às operações fora do âmbito do ICMS (multa, juros e encargos moratórios, alugueis, etc) que foram excluídas do denominador.

A questão discutida no presente processo é exclusivamente de direito, saber se as operações abarcadas pelo DETRAF (Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços) realizadas pela recorrente devem ser ou não consideradas como operações tributadas para o cálculo da proporcionalidade entre saídas tributadas e saídas totais para fins de creditamento do ativo permanente.

A cláusula décima do Convênio ICMS 126/1998 estabelece que:

*“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.”.*



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.13

Ou seja, a cessão de rede não é tributada, sendo o ICMS exigido apenas sobre o preço do serviço cobrado ao usuário final. Não há como considerar estas operações de cessão de rede como tributadas, porque de fato não são. A única operação tributada é a prestação do serviço ao usuário final, conforme determina a cláusula décima do Convênio ICMS 126/98.

As operações denominadas DETRAF ocorrem quando uma empresa de telefonia (cessionária) utiliza-se dos meios de outra (cedente) para prestar serviços de telefonia aos seus próprios usuários (da cessionária). Em tais operações, a empresa cedente cobra da cessionária o preço de uso de seus meios, emitindo nota fiscal sem qualquer destaque de imposto. Nesta hipótese, não se trata de diferimento de imposto incidente na cessão de meios de rede, já que não há transferência de responsabilidade por imposto devido, nem adiamento de prazo de recolhimento do referido imposto.

Observa-se, por outro lado, que os valores relativos às operações DETRAF foram todos lançados pela própria recorrente na coluna “isentas/não tributadas”, porque é esta na verdade a sua situação tributária.

A sistemática de aproveitamento de crédito do ICMS do ativo permanente foi delineada pela Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) em seu artigo 20, abaixo reproduzido:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*(...)*

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

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

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

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) **da relação entre o valor***



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.14

*das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;(g.n)”*

Como se observa, pelo disposto no artigo 20, § 5º, III, acima, a apropriação dos créditos do imposto, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, se dará à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), por período de apuração, incidindo, apenas, sobre a proporção tributada das operações e prestações do período conforme a equação seguinte:

Montante a apropriar = créditos do período x 1/48 x Coeficiente de Creditamento

**Coeficiente de Creditamento** = operações de saídas e prestações tributadas mais as exportações / total de operações de saídas e prestações do período

O Estado de Roraima incorporou à Legislação Interna os ditames da Lei Complementar 87/96, sem qualquer alteração, através do Artigo 53 do RICMS RR, transcrito abaixo:

*“Art. 53. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:*

*(...)*

*X – à entrada de bem:*

*a) para incorporação ao ativo permanente;*

*(...)*

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

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

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

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



**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

---

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.15

A Legislação do Estado de Roraima não excepcionou qualquer saída ou prestação para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento. Ou seja, permite o aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de bens destinados ao Ativo Imobilizado, que deverá obedecer ao limite mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre a real e devida proporção entre as saídas e prestações tributáveis e o total das saídas e prestações, incluídas as operações fora do âmbito do ICMS.

O fato é que está demonstrado nos autos que a recorrente utilizou crédito fiscal irregular do seu ativo permanente, em razão de transposição incorreta dos valores do CIAP para a GIM Mensal, quando fez a inclusão de diversas receitas no numerador e exclusão das receitas fora do âmbito do ICMS do denominador da equação utilizada para a apuração mensal do coeficiente de creditamento do ICMS do ativo imobilizado.

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para julgar procedente o auto de infração nº 2283/2014, por estar configurada a infração apontada na inicial. Voto ainda, de acordo com o parecer da Procuradoria Fiscal do Estado.

É o voto.

**ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA**

Conselheiro Relator



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 22101.001208/15-37

fls.16

**DECISÃO:**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: **TELEMAR NORTE LESTE S.A.** e recorrido: **DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS**,

**RESOLVEM** os membros da **CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de primeira instância, julgando procedente o Auto de Infração nº 002283/2014, de acordo com o parecer da Procuradoria do Estado, nos termos do voto do relator.

**SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, em Boa Vista - RR, 07 de fevereiro de 2017.

**JARBAS MENEZES DE ALBUQUERQUE**

Presidente

**ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA**

Conselheiro Relator

**EVANDRO BARROS DE SOUZA**

Conselheiro

**ARIOVALDO AIRES DE OLIVEIRA**

Conselheiro

**JOSÉ CARLOS ARANHA RODRIGUES**

Conselheiro

**DIEGO SILVA LOPES**

Conselheiro

**FERNANDA DOS SANTOS R. DE OLIVEIRA**

Conselheira

**SANDRO BUENO DOS SANTOS**

Procurador do Estado