



Decisão nº 170/2017 1

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CAF.
DIVISÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DPAF
JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
Decisão nº 170/2017**

PROCESSO Nº: 022101.001513/16-91

AUTUADO: TNL PCS S/A

C.G.F: 24.009984-8

ENDEREÇO: Av. Ville Roy, 6793 – Centro – Boa Vista/RR

FISCAL AUTUANTE: Léa Cristina L Vasconcelos

AI N.º: 2529/2015

EMENTA: ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. - APURAÇÃO MEDIANTE LEVANTAMENTO FISCAL. - IMPUGNAÇÃO: QUE O ÍNDICE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ESTÃO CORRETOS, A EMPRESA TEM DIREITO A SE CREDITAR DAS OPERAÇÕES PELO USO DE MEIOS DE REDE, CONVÊNIO Nº 126/98, IMPOSTO DIFERIDO; DEVEM SER EXCLUÍDAS DO COMPUTO DO DENOMINADOR AS SAÍDAS QUE NÃO REPRESENTAM RECEITAS ADVINDAS DA ATIVIDADE PRINCIPAL DA EMPRESA E TAMBÉM AS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE TELEFONIA PRÉ-PAGA. - DILIGÊNCIA. – ALEGAÇÕES NÃO ACOLHIDAS. - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. – AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

RELATÓRIO

Referem-se os autos sobre a exigência fiscal no valor de R\$ 226.845,23 (duzentos e vinte e seis mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e vinte e três centavos), composto de ICMS, multa e juros, lançados por meio do Auto de Infração nº 2529/2015, de 29/12/2015, 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 levantamento fiscal.

Como dispositivo infringido foram apontados os artigos 51 § 1º, inciso II e § 2º, art. 53, inciso X, alínea “b” e art. 64, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 4335-E/01.

E aplicada a penalidade prevista no artigo 69, inciso II, alínea “a” da Lei nº 059/93, multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do crédito indevido.



Instrui o processo tributário administrativo (PTA): Auto de Infração (fls. 05/07); Termo de início de fiscalização (fls.08); Termo de encerramento de fiscalização (fls.09); Ordem de serviço (fls. 10); Quadro demonstrativo de atualização monetária (fls. 13); Tabela índice de participação na apuração de crédito relativo a bens do ativo permanente, cálculo da empresa, do fisco e diferença a recolher (fls. 15); Tabela de dados extraídos da escrita do contribuinte via SPED FISCAL (fls. 17); Termo de baixa de inscrição (fls. 20/21); Intimação (fls. 23); Relatório de Consultas da NF-e (fls. 24/29); Instrumento de procuração (fls. 40/41); Documento da Empresa com esclarecimento da metodologia do cálculo do coeficiente de creditamento - CIAP (fls.48/50); Registro de apuração do ICMS período fiscalizado (fls. 52/266), CD em mídia (fls. 267).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 271-v/278-v , e anexos (fls. 279/392) alegando em síntese que:

O auto de infração em comento foi lavrado em vista do suposto creditamento indevido, relativo a bens do ativo permanente da impugnante.

Que como é sabido, o objetivo da norma referente ao cálculo do percentual de crédito do CIAP, disposto na LC 87/96 (art. 20, §5º, III) é extrair a fração de parcelas tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador) de forma a se vedar proporcionalmente o crédito sobre as isentas;

Que ao contrário do entendimento da fiscal autuante no cálculo do numerador, devem ser consideradas as receitas de interconexão de rede (coluna K). Os contratos envolvendo os serviços de interconexão decorrem de compartilhamento de infraestrutura para realização de serviços de telecomunicação. Nesses acordos, a prestação de serviços começa na rede de uma concessionária e acaba com o uso de rede de outra;

Que as operações de interconexão de redes estão disciplinadas pela Cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, o qual determinava que o recolhimento do imposto deveria ser diferido para o momento da cobrança do preço do serviço do usuário final, conforme redação vigente à época dos fatos geradores objeto da presente autuação;

Que se as receitas advindas da cessão de meios de rede denominada EILD é tributada, muito embora o imposto seja recolhido por outrem futuramente, então a recorrente, amparada pelo princípio da não cumulatividade poderá creditar-se do valor do imposto concernente às aquisições para o ativo imobilizado;



Decisão nº 170/2017 3

Que devem ser excluídas do numerador as saídas que não representam receitas advindas da atividade principal da empresa (coluna H), além destas receitas, devem, também ser excluídas do numerador aquelas decorrentes da prestação de serviços por assinatura de TV (coluna L);

Que pelo Convênio ICMS nº 57/99, os Estados e o Distrito Federal estavam autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de televisão por assinatura, e nos termos do parágrafo 1º, art. 1º do referido convênio diz “ o contribuinte que optar pelo benefício não poderá utilizar quaisquer créditos fiscais”;

Assim devem ser excluídas do denominador os valores colocados pela fiscal autuante, no que se refere as receitas financeiras, de aluguel e os serviços de terceiros (coluna B), por se tratar de prestações que não são tributáveis pelo ICMS, e que são totalmente alheias às atividades finalísticas da impugnante,, além de tais receitas aquelas oriundas de TV por assinatura (OI TV- coluna E), devendo ser aplicado ao denominador os mesmos argumentos utilizados para exclusão de tais valores do numerador;

Ainda, não podem configurar no denominador as receitas representativas de cartão pré-pago da impugnante (Coluna D), pois os valores pré pagos o ICMS deve ser recolhido quando ocorre a ativação dos créditos, Convênio ICMS nº 55/2005.

Por fim, que a multa aplicada tem caráter confiscatório, trazendo vasta doutrina e jurisprudência.

Do pedido:

- a) receber a presente impugnação no efeito suspensivo;
- b) determinada a realização de prova pericial a fim de que seja confirmada a correção dos cálculos adotados pela impugnante;
- c) seja julgado procedente a presente impugnação a fim de que seja reconhecido a presente cobrança em razão da correção dos cálculos efetivados pela impugnante no cálculo do fator do creditamento do CIAP, conforme planilha anexa;
- d) não sendo este o entendimento, o que admite a título de argumentação, requer seja reduzida a multa aplicada.

As fls. 396/397, autos foram baixados em diligência para que a fiscal analisasse as alegações da impugnante com a documentação juntada e planilha efetuada, a fim de garantir a ampla defesa do contribuinte, bem como, verificar se os documentos são capazes de minorar o crédito tributário.

A resposta da diligência fiscal, se encontra as fls. 398/402, em síntese:

Não há previsão na legislação tributária do estado - CTE e RICMS/RR para inclusão no numerador das receitas oriundas de interconexão de redes, tais operações



são diferidas. Pelo art. 58, entendemos que o legislador ordena o creditamento somente proporcional as saídas tributadas, exceto as saídas para exportação;

Quanto a exclusão do denominador do índice de participação das receitas de aluguel e os serviços de terceiros por não serem tributadas pelo ICMS, o CTE, determina que no denominador devam estar o “total das operações de saídas e prestações do período”, ou seja, prestações são quaisquer tipo de situação onerosa (faturamento) para aquele que deverá se apropriar do crédito.

Por fim, sem norma expressa, não podemos interpretar a lei do creditamento do ICMS oriundo do Ativo Imobilizado de forma abrangente e sim de forma restritiva, pois assim, corre-se o risco de cada um achar índices diferentes.

É, em síntese o relatório.

FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

A irregularidade denunciada na inicial, é que o sujeito passivo efetuou “aproveitamento indevido de crédito do ICMS”, em desacordo com a legislação tributária, constatado através de registros nos livros fiscais (DAICMS), em virtude do uso indevido do índice de participação obtido pelas (saídas tributadas mais exportação - numerador pelo total das saídas – denominador), no que se refere ao índice de aproveitamento de crédito do ativo permanente, sem atender as exigências nela estabelecida, relativo ao período de junho/2011 a janeiro/2014.

Foram apontados como dispositivos infringidos os artigos 51, §1º, incisos II e §2º, art. 53 inciso X, “b” e art. 64 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 4.335-E/2001.

Vejam os dispositivos da legislação tributária estadual - RICMS, aprovado pelo Decreto 4.335/01 - que trata sobre a questão em tela:

Art. 51. *O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhadas de documento fiscal hábil.*

§ 1º. *Para efeito deste artigo, considera-se:*

(...)

II – *imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do inciso precedente e destacada em documento fiscal hábil;*

(...)

§ 2º. *Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo*



Decisão nº 170/2017 5

ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

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;

b) para uso e consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. (redação dada pelo Decreto n.º 13.713-E de 17/02/12)

Art. 64. É vedada a compensação que esteja em desacordo com a legislação tributária, especialmente o artigo 170-A do Código Tributário Nacional. (redação dada pelo Decreto nº 6.408-E de 01/06/05)

Feitas as considerações iniciais passaremos a análise da impugnação da autuada.

A impugnante alega que a fiscalização equivocou-se ao realizar o cálculo do percentual de estorno, pois não respeitou a composição da fórmula prevista na legislação, aduzindo:

Que no cálculo do fator de apropriação, campo numerador, devem ser mantidas as operações amparadas pela Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98, ou seja, aquelas sujeitas ao diferimento, por serem referentes à sessão dos meios de rede, diferimento não significa que a operação não é tributada;

Que no cálculo do fator de apropriação, campo denominador, devem ser excluídas as receitas financeiras, de aluguel e os serviços de terceiros, por se tratar de prestações não tributadas pelo ICMS e alheias a atividade finalística, também devem ser excluídas as receitas de cartão pré-pago da impugnante, pois os valores pré pagos devem ser recolhidos quando ocorre a ativação, nos termos do Convênio 55/2005.

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas tributadas” escrituradas no período (numerador), pelo “valor total das saídas” (denominador). É importante que a exatidão desse coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos dessa fração (numerador e denominador).

Dessa forma cabe analisar a legislação de regência da matéria, que em consonância com o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, bem como, do art. 29 do Código Tributário Estadual, cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo 25, 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



Decisão nº 170/2017 6

ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. **(redação dada pela Lei nº 244/99)**

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização dos serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. **(parágrafo acrescentado pela Lei nº 244/99)**

(...)

§ 4º 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 á 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 á 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 obtido multiplicando-se o valor do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

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

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

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no artigo 25, em livro próprio ou de outra forma que o dispuser o Regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. **(redação dada pela Lei nº 277/00)**

O Regulamento do ICMS, em seu artigo 53, § 5º incisos de I a VII, no tocante a compensação de créditos relativo ao ativo permanente, dispõe no mesmo sentido do disposto no Código Tributário Estadual.



Decisão nº 170/2017 7

Quando se observa as vedações de créditos descritas no RICMS, no que se refere ao artigo 58, entendemos que o legislador ordena o creditamento somente proporcional as saídas tributadas, exceto as saídas para exportação, ou seja, em total sintonia com as determinações quanto ao creditamento relativo ao ICMS pago do ativo permanente, *in verbis*:

Art. 58. *Salvo disposição em contrário, fica vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita, nas seguintes hipóteses:*

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto na saída para o exterior;

II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou prestação subsequentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto os destinados ao exterior;

Pelo exposto, a Legislação tributária, quando dispõe sobre o creditamento apenas contempla o direito ao crédito, as operações tributadas, exceto as operações de exportações.

As operações de saídas relativas a cessão de meios de rede, prevista no Convênio nº 126/98, são diferidas.

O instituto do diferimento é a postergação, transferência para a operação subsequente, do imposto incidente, ou seja, é o adquirente do produto ou serviço submetido ao diferimento que ficará responsável pelo recolhimento do imposto, as saídas saem sem destaque de ICMS.

No que se refere a exclusão do denominador do índice de participação das receitas financeiras, aluguel e os serviços de terceiros, por não serem tributadas pelo ICMS e alheia à atividade - fim da empresa, explico que seguindo os ditames do art. 29, §4º, inciso III, da Lei Estadual nº 059/93, seguindo os ditames do art. 20, §5º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, determina que “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”.

Como se vê, não há norma que permita as exclusões pretendidas pelo contribuinte no denominador do coeficiente de creditamento, eis que a legislação aplicável menciona “total das operações de saídas e prestações do período, sem diferenciar se estas seriam tributadas, não tributadas, isentas, etc.

Quanto a exclusão no denominador do índice de participação dos valores a título de telefonia pré-paga, pela mesma razão exposta acima, o CTE determina que no



Decisão nº 170/2017 8

denominador devam está “total das operações de saídas e prestações do período”, ou seja quaisquer tipo de situação onerosa.

Há de se verificar, também que o Estado de Roraima não é signatário do Convênio ICMS nº 55/2005, devendo ser obedecido o disposto no art.654-B.

No que refere a multa aplicada ter caráter confiscatório, os agentes do fisco deste estado atuam nos limites da Lei nº 059/93 (Código Tributário Estadual) e do RICMS/RR (aprovado pelo Decreto nº 4.335-E/2001), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico - administrativo.

Ainda, para desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida.

Sendo assim, considerando tratar-se de matéria de fato, devidamente comprovada, deve-se manter a exigência fiscal sem reparos, exigindo-se o pagamento do imposto acrescido das penalidades estabelecidas na Lei nº 059/93.

CONCLUSÃO

Diante das evidências, conheço da impugnação, negando-lhe provimento e julgo procedente o Auto de Infração nº 002529 de 29/12/2015, decidindo manter a cobrança, decorrente da constatação de aproveitamento indevido de crédito do ICMS, em desacordo com a legislação tributária, efetuado no exercício de junho de 2011 a janeiro de 2014.

INTIMAÇÃO

Intime-se o contribuinte nos termos do artigo 54, § 2º da Lei nº 72, de 30 de junho de 1994, combinado com o artigo 89, § 2º, e na forma do artigo 87, § 5º, ambos do Decreto nº 856, de 10 de novembro de 1994, entregando-lhe cópia da presente decisão para seu conhecimento.

Boa Vista – RR, 06 de dezembro de 2017

Rozinete Araújo de M. Guerra
Julgadora de Primeira Instância.
Mat. 05001673