



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 143.815.2011-4

Acórdão nº 296/2015

Recurso VOL/CRF-549/2013

RECORRENTE: CLARO S/A.

**RECORRIDA: ADVOGADO: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP
DR MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO E OUTROS (Sustentação Oral) PREPARADORA:
RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA AUTUANTES: FERNANDA CÉFORA VIEIRA
BRAZ/MARISE DO Ó CATÃO RELATOR: CONS. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.**

**CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS (ATIVO FIXO).COEFICIENTE DE
CREDITAMENTO EQUIVOCADO. CARACTERIZADO. DESPROPORCIONALIDADE
DAMULTA. REVISÃO FISCAL. SANEAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO
RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba. A exclusão, do cálculo do coeficiente de creditamento, de valores referentes a operações de mero deslocamento de bens/mercadorias, bem como, o ajuste na multa aplicada, decorrente de Lei nova, acarretou a parcial sucumbência do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

Relatório

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para alterar a sentença monocrática, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000512/2011-74**, lavrado em 12/12/2011, contra a empresa **CLARO S/A.**, inscrição estadual nº **16.147.111-0**, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 7.010.520,80 (sete milhões, dez mil quinhentos e vinte reais e oitenta centavos), sendo R\$ 3.505.260,40 (três milhões, quinhentos e cinco mil, duzentos e sessenta reais e quarenta centavos), de ICMS, por infração ao artigo 78, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e, o mesmo valor, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96. Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 3.507.098,08, sendo R\$ 612,56, de ICMS e R\$ 3.506.485,52, de multa por infração.

CONS. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ/MARISE DO Ó CATÃO

RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

**GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP DR MARCOS ANDRÉ VINHAS
CATÃO E OUTROS (Sustentação Oral) CLARO S/A.**

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art.84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de junho de 2015.

Domênica Coutinho de Souza Furtado

Cons^a. Relatora

Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante

Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PATRICIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO E FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica

RECURSO VOL Nº 549/2013

RECORRENTE: CLARO S/A.

RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS

ADVOGADO: GEJUP

DR MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO E OUTROS (Sustentação Oral)

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

AUTUANTES: FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ/MARISE DO Ó CATÃO

RELATOR: CONS. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS (ATIVO FIXO). COEFICIENTE DE CREDITAMENTO EQUIVOCADO. CARACTERIZADO. DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA. REVISÃO FISCAL. SANEAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba. A exclusão, do cálculo do coeficiente de creditamento, de valores referentes a operações de mero deslocamento de bens/mercadorias, bem como, o ajuste na multa aplicada, decorrente de Lei nova, acarretou a parcial sucumbência do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000512/2011-74, lavrado em 12/12/2011, contra a empresa CLARO S/A., com ciência pessoal, em 13/12/2011, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2009, consta a seguinte denúncia:

Descrição da Infração:

CRÉDITO INDEVIDO (BENS ADQUIRIDOS P/ATIVO FIXO) >> Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte ter aproveitado o crédito relativo à aquisição de ativo(s) fixo(s), não observando a razão de um quarenta e oito avos por mês.

Nota Explicativa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PROVENIENTE DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL ORIUNDO DE AQUISIÇÕES E TRANSFERÊNCIAS DE ATIVO FIXO (ICMS/ICMS-DIFAL), EM VIRTUDE DO CONTRIBUINTE NÃO TER OBSERVADO A CORRETA FORMA PARA A APURAÇÃO DO IMPOSTO, UTILIZANDO-SE INCORRETAMENTE NO CIAP MERCADORIAS DE USO E CONSUMO COMO SE ATIVO FIXO FOSSEM, BEM COMO TER CALCULADO ERRONEAMENTE O COEFICIENTE DE CREDITAMENTO CORRESPONDENTE À RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS SAÍDAS/PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS SAÍDAS, DESRESPEITANDO A PROPORCIONALIDADE (1/48 AVOS) ESTABELECIDADA NO INC. III DO ART. 78 DO RICMS/PB. FATO CONSTATADO ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DO CIAP, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

A RECONSTITUIÇÃO DO CIAP, ORA APRESENTADA, TEVE COMO PONTO DE PARTIDA O CIAP DA EMPRESA BSE S/A, INSCRITA NO CCICMS/PB Nº 16.118.811-7, QUE FOI INCORPORADA PELA CLARO S/A, A QUAL PROSSEGUIU COM O EXERCÍCIO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA CELULAR). REGISTRE-SE QUE A BSE S/A REQUEREU A BAIXA DA INSCRIÇÃO ESTADUAL, RAZÃO PELA QUAL FOI EMITIDA A OSN Nº 93300008.12.00000188/2009-20 REFERENTE À RECONSTITUIÇÃO DO SEU CIAP.

Foi dado como infringido o artigo 78, I, do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, com proposição da penalidade prevista no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96. E apurado um crédito tributário no valor de **R\$ 10.517.618,88** sendo **R\$ 3.505.872,96**, de ICMS e **R\$ 7.011.745,92**, de multa por infração. Inconformada com a ação fiscal, a autuada apresentou reclamação, em 12/1/2012 (*fls. 651-693*), tendo os autuantes se manifestado em Contestação, conforme (*fls. 931-946*). Sem informação de constarem antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (*fl. 950*) e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para o julgador, **Francisco Alekson Alves**, que solicitou diligência para saneamento do processo, tendo em vista pedido de perícia fiscal/diligência, solicitado pela autuada (*fls. 952-953*). Devidamente notificada por via postal, com AR, datado de 12/7/2012 (*fls. 955*), a autuada reafirma o interesse na Revisão Fiscal (*fls. 956-957*), tendo recolhido os honorários periciais conforme (*fl. 961*). Tendo sido designados para cumprir o procedimento revisional (*fl. 966*), os auditores Maria da Conceição Oliveira de Azevedo, Eduardo Sales Costa e Fábio de Oliveira Guerra elaboraram o Laudo Revisional (*fls. 967-974*), concluindo que não foram encontradas falhas de natureza material nos lançamentos fiscais objeto da reanálise.

A empresa se pronuncia sobre a revisão fiscal através de parecer apreciativo conforme (*fls. 990-998*). Cumprindo nova medida saneadora (*fls. 1002-1003*), os autuantes prestaram informação fiscal conforme (*fls. 1005-1007*).

Na sequência, os autos retornaram para prossecução de julgamento na instância prima, tendo o julgador singular decidido pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal conforme (*fls. 1009-1018*). Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, com AR, em 23/7/2013 (*fl. 1.021*), a autuada, através de advogados constituídos, protocolou recurso voluntário, perante este Colegiado, em 22/8/2013, conforme (*fls. 1027-1078*). Em suma, a recorrente se mostra irressignada com o critério, utilizado pela fiscalização, no cálculo do coeficiente de proporcionalidade para se determinar os créditos do ICMS relativos ao ativo permanente a serem apropriados mensalmente.

Declara que, sendo contribuinte de grande porte, realiza operações que *a priori* não indicam débitos do ICMS, mas que ao longo da cadeia produtiva são autorizadas do respectivo crédito

fiscal, a exemplo das operações de cessão onerosa de meios de rede, saídas em comodato e para reparo e conserto e operações e prestações sujeitas à substituição tributária.

No que se refere às operações de **cessão onerosa de redes de telecomunicações**, afirma que houve equívoco da fiscalização, ao considerá-las como isentas, ou não tributadas, alegando que a Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98, transfere a responsabilidade, do pagamento do imposto incidente sobre tais operações, para a prestadora cessionária dos meios de redes. Logo, entende que a transferência de responsabilidade pelo pagamento do tributo não implica em sua exoneração, restando *induidoso que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do ICMS*, portanto, *devem ser consideradas normalmente tributadas para fins de apuração do coeficiente de crédito*. Em seguida, considera que as operações de remessa para comodato, reparo e conserto e remessas temporárias para prestação de serviços, foram erroneamente incluídas no denominador do cálculo do quociente da equação, pois se referem a saídas transitórias, em que não há circulação jurídica do bem. Da mesma forma, considera que as transferências de ativo entre estabelecimentos da empresa, não devem integrar o cálculo do coeficiente de creditamento, por não constituírem uma transferência de titularidade, aludindo, para a cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 126/98, que determina que as empresas de telecomunicações deverão manter apenas uma inscrição em cada unidade federada.

No caso das receitas decorrentes de cartões pré-pagos, embora o Convênio ICMS nº 55/05 determine a cobrança do imposto no momento da ativação do serviço, entende que há tributação, devendo tais receitas serem incluídas tanto no numerador, como no denominador da equação. Mais adiante, protestam contra o procedimento da fiscalização, que classificou alguns dos bens, adquiridos pela Recorrente, como de uso e consumo e não como ativo fixo, a exemplo das Notas Fiscais nºs 61.490 e 165.982, cujos produtos se referem a conjunto de cabos coaxiais e conectores, respectivamente.

No tocante à multa aplicada, aduz que é de caráter confiscatório, devendo ser reduzida a um patamar satisfatório.

Por fim, requer que seja dado provimento ao recurso voluntário, para reformar integralmente a decisão de primeira instância, por violar a regra matriz constitucional do ICMS no que diz respeito à não-cumulatividade do imposto. Que a multa seja calculada com base em valor fixo e razoável, frente à inexistência de prejuízo ao Erário Público.

A intimação dos advogados Drs. Marcos André Vinhas Catão, OAB/RJ nº 67.086, Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238 e Julio Salles Costa Janolio, OAB/RJ nº 119.528, todos com escritório na Rua do Mercado nº 11, 16º andar, Centro, Rio de Janeiro – RJ, para a sustentação oral, por ocasião do julgamento do presente recurso.

Por sua vez, os autuantes se manifestaram, em contra-arrazado (*fls. 1.080-1.091*), onde, após um breve relato dos fatos, afirmam que a Recorrente se limita a reapresentar teses já utilizadas na Reclamação, sem apresentar fatos novos que justifiquem a alteração do posicionamento firmado.

Registram que os trabalhos da fiscalização seguiram o disposto na legislação de regência, onde foram considerados os valores constantes no Livro de Apuração do ICMS (*fls. 574-647*), e arquivos magnéticos fornecidos pela empresa (*fl. 573*).

Aduzem que a recorrente possui quatro inscrições no CCICMS do Estado da Paraíba, assim, comete equívoco ao defender a exclusão das transferências internas do cálculo do coeficiente de creditamento, sob a alegação de possuir uma única inscrição estadual.

Com relação às notas fiscais de entradas de mercadorias, consideradas pela fiscalização como de uso e consumo, a autuada não demonstrou a real aplicação de cada um dos itens, que justificasse

sua classificação como ativo fixo.

Requerem, assim, a manutenção da decisão de Primeira Instância.

Expedida diligência, por esta Relatoria, para excluir do cálculo do coeficiente de creditamento as receitas estranhas ao ICMS e as que configurassem meros deslocamentos sem representar uma saída definitiva ou transferência de titularidade (*fl. 1.094*). Cumprida a diligência com o retorno das informações conforme (*fls. 1.096-1.105*).

Remetidos, os autos, a este Colegiado, foram, a mim, distribuídos.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000512/2011-74, lavrado em 12/12/2011, contra a empresa em epígrafe, com exigência do seguinte crédito tributário:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Crédito Indevido (CIAP)	3.505.872,96	7.011.745,92	10.517.618,88
Total	3.505.872,96	7.011.745,92	10.517.618,88

Adentrando o mérito da contenda, a solução para o caso passa por se desvendar quais as receitas que irão compor o numerador e o denominador da equação para o cálculo do coeficiente de creditamento, que determinará o montante dos créditos a apropriar relativos às aquisições de bens para o ativo fixo.

Como sabemos o direito ao crédito decorre do caráter não cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 88, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores.

Tal sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido, em cada fase da cadeia produtiva e de distribuição, conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: **a)** não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Como se observa, pelo §2º, acima descrito, o direito ao crédito só se evidencia quando existe imposto devido para ser compensado com os valores incidentes nas operações anteriores. Dessa forma, não há que se falar em crédito do imposto, ressalvadas as determinações em contrário previstas na legislação, quando as operações e/ou prestações posteriores estão amparadas pela isenção ou não incidência, caso em que deverão ser anulados os créditos relativos às operações anteriores.

No que se refere aos créditos decorrentes das aquisições para o ativo fixo, o RICMS/PB prevê a compensação desses créditos na forma do art. 72, I, *verbis*:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao **ativo fixo**, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art.85; **(g.n.)**.

No entanto, o art. 78 do RICMS/PB estabelece critérios como condição para o aproveitamento desses créditos, determinando que o montante a apropriar seja compensado num período de 48 (quarenta e oito) meses, observando a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações no mesmo período, como se segue:

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

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 mensalmente 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.

Assim, 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 das saídas tributadas no 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 / total de operações e prestações

No caso dos autos, a recorrente, após ser autuada por utilização de crédito indevido do ICMS nas operações para o ativo fixo, vem alegar que algumas operações foram consideradas, indevidamente, pela fiscalização no cômputo do coeficiente de creditamento. Analisaremos caso a caso.

Cessão Onerosa de Redes de Telecomunicação.

As operações de compartilhamento de redes se caracterizam pela cessão onerosa, de parte da rede da autuada, a outras empresas prestadoras de serviço de telecomunicação para utilização nos serviços prestados por estas últimas.

Nesses casos, a exigência do ICMS se dá conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS 126, de 1998, *verbis*:

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.

Na visão da recorrente, essas operações, tratadas pela fiscalização como não-tributadas pelo ICMS, seriam, na verdade, operações tributadas, pois se referem à hipóteses de diferimento do imposto, que será recolhido pela contratante do serviço sobre o valor do preço cobrado do usuário final. Portanto, deveriam constar do numerador da equação, para efeitos do cálculo do coeficiente de creditamento.

Sem adentrar a seara doutrinária, se a operação em comento se refere a caso de diferimento de imposto, como advoga a recorrente, ou se trata de mudança de sujeito passivo (substituição?), como entendem as autuantes, é fato notório que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, prevê a desoneração do ICMS, nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final.

Ora, tendo em vista que o imposto é cobrado e recolhido pela cessionária dos meios de rede, que

vem a suportar toda a carga tributária, repassando, apenas, o valor do serviço para a operadora cedente, logo, as receitas decorrentes dessas operações/prestações não devem constar do numerador da equação, por não sofrerem a incidência do ICMS, nessa fase de tributação. Assim, sem outras disposições expressas da legislação, entendo que a fiscalização agiu corretamente, ao proceder ao cálculo do coeficiente de creditamento, considerando as receitas decorrentes de operações de compartilhamento de redes apenas no denominador da relação, como parte das operações e prestações do período, conforme disposto no art. 78, III, do RICMS/PB.

Remessa de Mercadorias ou Bens para Conserto e Reparo .

As remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo, *a priori*, não devem constar do cálculo do coeficiente de creditamento, por se tratarem de meros deslocamentos de mercadorias ou bens do estabelecimento do contribuinte ao local do conserto e posterior retorno, não configurando casos de saída definitiva ou de transferência de titularidade.

O artigo 4º do RICMS/PB dá tratamento específico para o assunto. *In*

verbis:

Art. 4º O imposto não incide sobre:

(...)

XII - operações com mercadorias, nas saídas internas, destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal ou vegetal;

(...)

§ 5º As mercadorias referidas no inciso XII, deverão retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prorrogável por igual prazo, a critério da Secretaria de Estado da Receita.

Cabe ressaltar, conforme estabelecido no dispositivo supramencionado, que a operação só resta caracterizada caso as mercadorias retornem ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias.

Neste caso, comprovado o retorno tempestivo das mercadorias ao estabelecimento de origem, fica caracterizada como operação à margem do ICMS, não devendo ser incluída no cômputo do coeficiente de creditamento, nem no numerador nem no denominador da equação,.

Logo, acolhendo os argumentos da recorrente, determinamos a exclusão dos referidos valores (CFOPS 5.915 e 6.915) do cálculo do coeficiente de creditamento, conforme demonstrativo (fl. 1.101).

Remessa de bem por conta de contrato de comodato.

O Código Civil, no seu artigo 579, trata o comodato como um *empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.*

Tratando-se de empréstimo gratuito, fica evidenciado com a simples tradição da coisa dada em comodato, sem caracterizar uma real transferência da propriedade ou circulação de mercadorias para efeitos do ICMS, logo, esses valores (CFOPS 5.908 e 6.908) não deveriam compor o cálculo do coeficiente de creditamento, pois configuram apenas um mero deslocamento de mercadoria/bens. No entanto, sem constar dos autos os respectivos contratos, para aferição dos prazos, apenas se comprovou o montante de **R\$ 32.672,78**, relativo às operações de retorno, ao estabelecimento da recorrente, dos bens dados em comodato.

Assim, acolhemos os proclames da recorrente, excluímos, do cálculo do coeficiente de creditamento, os valores referentes às operações de comodato, que foram devidamente comprovadas, correspondentes aos CFOPS 5.908 e 6.908, conforme demonstrativo (fl. 1.101).

Transferência de Ativos para Estabelecimento da mesma Empresa.

As transferências de mercadorias, ou bens do ativo imobilizado, entre estabelecimentos da mesma empresa, caracterizam incidência do ICMS dentro do princípio da autonomia dos estabelecimentos, disciplinado no art. 30, da Lei 8.697/08 do Estado da Paraíba, *verbis*:

Art. 30. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, industrial, comercial, importador ou prestador de serviço de transporte e de comunicação, do mesmo contribuinte.

Com efeito, o dispositivo contido na norma acima descrita, ao considerar como autônomo cada estabelecimento pertencente ao mesmo contribuinte, pressupõe que as transferências de mercadorias ou bens, entre esses estabelecimentos, caracterizam uma efetiva circulação de mercadorias com fato gerador do ICMS, pressupondo uma real transferência de titularidade dentro do princípio de autonomia dos estabelecimentos no âmbito do ICMS.

Com efeito, o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB concedeu benefício fiscal, isentando essas operações, na forma estabelecida do art. 5º, XXXII, “a”, do RICMS/PB, como se segue:

Art. 5º São isentas do imposto:

(...)

XXXII – as saídas internas

a) entre estabelecimentos de uma mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado e produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e que não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, consumidos no respectivo processo de industrialização. Como se observa, sendo essas operações isentas do ICMS e, levando em consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos, configurando saídas definitivas e não como meros deslocamentos de bens ou mercadorias, devem ser incluídas no cálculo do coeficiente de creditamento, mais precisamente no denominador da equação.

Logo, ratificamos o procedimento da auditoria, ao incluir esses valores no cômputo do total das operações/prestações, por não haver como justificar o tratamento de tributada uma operação nitidamente desonerada do imposto.

Receitas de Utilização de Cartões Pré-pagos

No caso das operações relativas às vendas de cartões pré-pagos, ocorre a tributação no momento quando da ativação do serviço, como prevê o Convênio ICMS nº 55/05, *verbis*:

Cláusula primeira Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I – para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

§ 2º Aplica-se o disposto no inciso I quando se tratar de cartão, ficha ou assemelhado, de uso múltiplo, ou seja, que possa *ser utilizado em terminais de uso público e particular*.

O caso guarda certa similaridade com a cessão de meios de rede, tratada anteriormente, pois se refere a receitas de serviços de telecomunicação cuja tributação se dará no momento da ativação do serviço. Portanto, tratando-se de operações desoneradas do imposto, nesta fase de tributação, os valores, a ela referentes, devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, apenas, no denominador da equação.

Ademais, foi verificado pela auditoria (*fl. 1.087*) que as receitas citadas pela empresa, CFOPS 5.301, como sendo relativas a cartões pré-pagos, na verdade se referem a operações de cessões onerosas de redes.

Logo, por se tratarem de prestações de serviço de telecomunicação, onde o ICMS é devido em etapa posterior, não há parcela de créditos a apropriar nessas operações, portanto, considero correto o procedimento da fiscalização ao computar o valor dessas operações no denominador da equação para o cálculo do coeficiente de creditamento.

No que tange às notas fiscais de entradas de mercadorias, consideradas pela fiscalização como de uso e consumo, a autuada não demonstrou a real aplicação de cada um dos itens, justificando sua classificação como ativo fixo, como, por exemplo, a sua aplicação em obras de expansão da rede da recorrente.

Logo, sem provas para classificar essas operações como destinadas ao ativo fixo da empresa, considero acertado o procedimento da auditoria, tratando esses produtos como peças de reposição, portanto, como materiais de uso e consumo, e excluindo do rol dos materiais destinados ao ativo fixo.

Redução da Multa Aplicada

No que diz respeito à multa aplicada, apontada pela autuada como de cunho confiscatório, veremos que não há sustentação para essas alegações pelos motivos a seguir expostos.

É cediço que a nossa Constituição Federal de 1988 trata do princípio de vedação ao confisco, dos

tributos, no art. 150, IV. *In verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...)*

*IV – utilizar **tributo** com efeito de confisco; (g.n.)*

Neste norte, em que pese as multas, assim como os tributos, figurarem no campo das receitas derivadas do estado, por constituírem exploração do patrimônio do particular, com eles não se confundem, conforme definição de tributo extraída do artigo 3º do C.T.N. (Lei nº 5.172/66), abaixo reproduzido:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (g.n.)

Por outro lado, as multas, por não se configurarem tributos, mas sim sanções por ato ilícito cuja função é punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer prejuízos ao Estado, não estão limitadas ao preceito constitucional anteriormente transcrito. Portanto, a aplicação do postulado tributário do não confisco não deve a elas ser estendido.

Como se observa, as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua gradação varia conforme a gravidade da infração praticada, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Sendo inerente aos poderes de império e de polícia do Estado no dever de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no *quantum* da multa proposta na peça vestibular.

Além disso, os fazendários atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), 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 paraibano.

Por fim, para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida. Observe-se o que diz o art. 99 da Lei do ICMS da Paraíba (cujo texto é repetido no art. 687 do RICMS/PB):

Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

No entanto, com o advento da Lei 10.008, de 05/06/2013, que começou a produzir efeitos a partir de 1º de setembro de 2013, a multa aplicada deve sofrer uma redução 50% (cinquenta por cento), conforme o novo texto do art. 82, V, “h”, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso

II, do art.80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cinquenta por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Conclusão

Em resumo, reconhece-se que as remessas para conserto e/ou reparo e as saídas de bens dados em comodato, se revelam como meros deslocamentos de bens e/ou mercadorias, sem caracterizar saídas definitivas ou transferência de titularidade. Portanto, essas operações devem ser tratadas como estranhas ao campo de incidência do ICMS, devendo os valores, a elas relativos, serem excluídos do cálculo do coeficiente de creditamento. Logo, considero como correto os valores do imposto, para os exercícios de 2008 e 2009, apurado conforme planilhas (fls. 1.100-1.101), confeccionadas pela fiscalização, e adoto, para o exercício de 2007, os valores discriminados na planilha abaixo, por levar em consideração a exclusão do valor, de **R\$ 32.672,78**, referente às operações de comodato efetivamente comprovadas.

Período	Reconstituição		Exclusão		Exclusão		Saídas		Valor a	
	dos	Vendas	Total	CFOP	CFOP	Expurga	Coeficie	Creditar	Crédito	Crédito
	Créditos		das	5908 e	5915	das	(6) = nte	(8) = 7		
			Saídas							
CIAP (1)	Tributad	(3)		6908 (4) e	6915	3-4-5	(7) = 2/6 x 1		Utilizado	Indevido
as (2)				(5)					(9)	(10)
Novembr	190.010,57	8.691,30	19.837,81	32.672,78	-	19.804,47	0,44	83.388,48	192.907,30	109.518,82
Dezembr	191.862,27	10.448,63	20.490,35	7 -	-	20.490,35	0,51	97.829,05	193.852,07	96.023,02
TOTAL	381.872,84	19.139,76	40.328,55	32.672,78	-	40.295,82	3	181.217,53	386.759,37	205.541,84

Dessa forma, em vista das razões apresentadas, concluo por declarar devido seguinte crédito

tributário:

**Continuação do Acórdão
nº 296/2015**

15

Descrição da Infração	Início	Fim	ICMS	Multa	Total
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/11/2007	30/11/2007	109.518,82	109.518,82	219.037,64
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/12/2007	31/12/2007	96.023,02	96.023,02	192.046,04
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/01/2008	31/01/2008	103.194,43	103.194,43	206.388,86
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/02/2008	28/02/2008	105.102,06	105.102,06	210.204,12
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/03/2008	31/03/2008	103.195,56	103.195,56	206.391,12
Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/04/2008	30/04/2008	105.688,17	105.688,17	211.376,34
Crédito Indevido	01/05/2008	31/05/2008	145.050,41	145.050,41	290.100,82

(Ativo
Imobilizado)

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/06/2008	30/06/2008	112.042,72	112.042,72	224.085,44
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/07/2008	31/07/2008	134.181,45	134.181,45	268.362,90
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/08/2008	31/08/2008	127.803,34	127.803,34	255.606,68
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/09/2008	30/09/2008	141.206,70	141.206,70	282.413,40
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/10/2008	31/10/2008	143.016,81	143.016,81	286.033,62
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/11/2008	30/11/2008	145.192,63	145.192,63	290.385,26
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/12/2008	31/12/2008	141.188,20	141.188,20	282.376,40
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/01/2009	31/01/2009	135.081,39	135.081,39	270.162,78
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito	01/02/2009	28/02/2009	138.732,38	138.732,38	277.464,76
---------	------------	------------	------------	------------	------------

Indevido
(Ativo
Imobilizado)

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/03/2009	31/03/2009	140.645,86	140.645,86	281.291,72
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/04/2009	30/04/2009	151.874,23	151.874,23	303.748,46
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/05/2009	31/05/2009	161.717,71	161.717,71	323.435,42
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/06/2009	30/06/2009	159.767,03	159.767,03	319.534,06
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/07/2009	31/07/2009	161.624,42	161.624,42	323.248,84
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/08/2009	31/08/2009	156.919,58	156.919,58	313.839,16
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/09/2009	30/09/2009	155.049,46	155.049,46	310.098,92
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito Indevido (Ativo Imobilizado)	01/10/2009	31/10/2009	148.269,15	148.269,15	296.538,30
---	------------	------------	------------	------------	------------

Crédito	01/11/2009	30/11/2009	140.899,39	140.899,39	281.798,78
Indevido					
(Ativo					
Imobilizado)					

Crédito	01/12/2009	31/12/2009	142.275,48	142.275,48	284.550,96
Indevido					
(Ativo					
Imobilizado)					

TOTAIS	3.505.260,40	3.505.260,40	7.010.520,80
---------------	---------------------	---------------------	---------------------

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso Voluntário, por regular etempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para alterar a sentença monocrática, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000512/2011-74**, lavrado em 12/12/2011, contra a empresa **CLARO S/A.**, inscrição estadual nº **16.147.111-0**, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 7.010.520,80 (sete milhões, dez mil quinhentos e vinte reais e oitenta centavos), sendo R\$ 3.505.260,40 (três milhões, quinhentos e cinco mil, duzentos e sessenta reais e quarenta centavos), de ICMS, por infração ao artigo 78, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e, o mesmo valor, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96. Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 3.507.098,08, sendo R\$ 612,56, de ICMS e R\$ 3.506.485,52, de multa por infração.

Sala das Sessões do Conselho de Recursos Fiscais, em 5 de maio de 2015

DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO
Conselheiro Relator