



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

**Processo Nº129.038.2012-0**

**Recursos HIE/VOL/CRF nº.406/2016**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS-GEJUP.**

**1ªRecorrida:TIM NORDESTE S.A.**

**2ªRecorrente:TIM NORDESTE S.A.**

**2ªRecorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS-GEJUP.**

**Preparadora:SUBG. DA RECEB. DE RENDAS DA GER. REG. DA PRIMEIRA REGIÃO.**

**Autuantes:MARIZE DO Ó CATÃO/FERNANDA CÉFORA BRAZ/MARIA JOSÉ LOURENÇO.**

**Relatora:NAYLA DA COSTA BRITO CARVALHO.**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CRÉDITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO. DECADÊNCIA PARCIAL. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. RECURSO HIERÁRQUICO PARCIALMENTE PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

O aproveitamento de créditos do ICMS oriundos da prestação de serviços de transportes para abatimento do imposto a recolher deve se cingir aos casos previstos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

A redução da multa em face de legislação mais benéfica ao contribuinte e a decadência acarretaram a parcial sucumbência do crédito tributário.

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

A C O R D A M os membros da 1ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo *provisamento parcial* do primeiro e *desprovisamento* do segundo, para alterar os valores da sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002670/2012-40, lavrado em 29/10/2012, contra a empresa TIM NORDESTE S/A, inscrição estadual nº 16.119.131-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 86.196,30 (oitenta e seis mil, cento e noventa e seis reais e trinta centavos), sendo R\$ 43.098,15 (quarenta e três mil, noventa e oito reais e quinze centavos), de ICMS, por infração aos arts. 72, I e §§ 1º e 2º e 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 43.098,15 (quarenta e três mil, noventa e oito reais e quinze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea "h" da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o montante de R\$ 83.180,02 (oitenta e três mil, cento e oitenta reais e dois centavos), sendo R\$ 13.360,61 (treze mil, trezentos e sessenta reais e sessenta e um centavos), de ICMS, e R\$ 69.819,41 (sessenta e nove mil, oitocentos e dezenove reais e quarenta e um centavos), de multa por infração.

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

P.R.I.

**Primeira Câmara** de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 07 de dezembro de 2017.

Nayla Coeli da Costa Brito Carvalho  
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira

Cavalcante

Presidente

Participaram do presente julgamento as Conselheiras da 1ª Câmara, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA e GÍLVIA DANTAS MACEDO.

Assessora Jurídica

#

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002670/2012-40, lavrado em 29/10/2012, contra a empresa TIM NORDESTE S/A, inscrição estadual nº 16.119.131-2, onde consta a denúncia, abaixo relacionada, relativa a fatos geradores ocorridos entre 1º/6/2007 e 28/2/2009.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

## Nota Explicativa:

A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, ACIMA IDENTIFICADA, ESTÁ SENDO AUTUADA POR APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS DO ICMS ORIUNDOS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, HAJA VISTA A MESMA NÃO FIGURAR COMO REMETENTE NEM DESTINATÁRIO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE CONSUBSTANCIADOS NOS CONHECIMENTOS RODOVIÁRIOS DE TRANSPORTE DE CARGAS (CRTC) OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, VIOLANDO ASSIM AS DISPOSIÇÕES DO § 2º DO ART. 72 DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO 18.930/97.

ADICIONALMENTE, CABE DESTACAR QUE CONSIDERANDO QUE NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE EM QUESTÃO NÃO HOUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE SUBSEQUENTE, OCORREU O ENCERRAMENTO DA FASE DE TRIBUTAÇÃO.

A IRREGULARIDADE FOI DETECTADA MEDIANTE ANÁLISE DOS LANÇAMENTOS EFETUADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS SOB O CFOP 2354 (AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO) E DOS CONHECIMENTOS RODOVIÁRIOS DE TRANSPORTE DE CARGAS (CRTC) APRESENTADOS PELA EMPRESA (EM MEIO DIGITAL – CD). OS DEMONSTRATIVOS ANEXOS SÃO PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Foi dado como infringido o art. 106 do RICMS-PB, com proposição da penalidade prevista no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, sendo apurado um crédito tributário de R\$ 169.376,34, sendo R\$ 56.458,78, de ICMS, e R\$ 112.917,56, de multa por infração.

Cientificada, pessoalmente, da ação fiscal, em 31/10/2012, a autuada, através de advogados, apresentou reclamação tempestiva, em 30/11/2012 (*fls. 117-131*).

Por sua vez, os fazendários opuseram Contestação conforme *fls. 597-601*.

Com informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (*fls. 605*) e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Chistian Vilar de Queiroz, que decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, com fixação de um crédito tributário composto de R\$ 40.295,94, de ICMS, e R\$ 40.295,94, de multa por infração, totalizando R\$ 80.591,88, recorrendo hierarquicamente da decisão, nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/2013 (*fls. 607-618*).

Cientificada da decisão de primeira instância, em 30/9/2016, por via postal, conforme extrato dos Correios (fl. 611), a autuada protocolou recurso voluntário, em 31/10/2016 (fls. 624-634).

No recurso, após tecer considerações sobre sua tempestividade e apresentar uma síntese dos fatos, discorre sobre os seguintes pontos:

- Diz ser legítimo o direito ao crédito sobre os serviços de transporte de mercadorias, escriturados no CFOP 2354, realizados entre a TIM Nordeste/PE e diversos destinatários localizados na Paraíba, entre eles a TIM Nordeste/PB, nos termos do art. 72, §2º e o art. 554 do RICMS/PB, em razão de ter contratado e pago as respectivas prestações.

- Declara que tais operações foram realizadas pelo preço CIF, tendo a recorrente arcado com os custos, o seguro e o frete das mercadorias.

- Afirma que a multa aplicada, no percentual de 100% (cem por cento), tem caráter confiscatório, nos termos do art. 150 da CF.

Ao final, requer: i) que seja dado provimento ao recurso voluntário, sendo julgado improcedente o auto de infração; ii) alternativamente, que reduzida, a multa aplicada, a patamar razoável, por se demonstrar de perfil confiscatório, desarrazoada e desproporcional.

Que as intimações sejam dirigidas, exclusivamente, aos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, OAB/RJ nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, OAB/RJ nº 117.404, com escritório na Avenida Rio Branco nº 99, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP 20.040-004.

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

**Este é o relatório.**

VOTO

Em exame, os recursos *hierárquico* e *voluntário*, contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002670/2012-40, lavrado em 29/10/2012, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

Preambularmente, reconhecemos como tempestivo o recurso interposto pelo contribuinte, já que apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 721 do RICMS-PB.

## Decadência

No tocante à decadência, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da norma geral tributária, que abaixo transcrevemos:

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

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

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, por decurso do prazo legal, conforme estipulado no art. 150, § 4º, do CTN, abaixo transcrito:

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

(...)

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

Seguindo a linha do CTN, a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração, o Fisco detém todas as informações do contribuinte de forma a proceder a homologação, estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, que veio a introduzir modificações no Processo Administrativo Tributário, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para os contribuintes que tivessem realizado a entrega da declaração ou recolhido a menor o imposto declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzimos:

***Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.***

***§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.***

***§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.***

***§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n.).***

Logo, havendo a antecipação do pagamento ou a entrega da declaração pelo contribuinte, o Fisco disporá de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício qualquer diferença apurada.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo,

fraude ou simulação.

No caso em exame, o sujeito passivo, tendo prestado a devida declaração ao Fisco, foi autuado pela fiscalização, no período compreendido entre 1º/6/2007 a 1º/2/2009, por Falta de Recolhimento do ICMS, em virtude de apropriação incorreta de créditos fiscais, resultando no pagamento a menor do ICMS.

Em primeira instância, o julgador singular, considerando que o lançamento tributário se consolidou em 29/10/2012, excluiu do crédito tributário os valores relativos ao período de janeiro a outubro de 2007.

No entanto, este Conselho de Recursos Fiscais tem adotado a interpretação de que, apenas, os valores relativos a fatos geradores ocorridos até 30/9/2007, para as infrações retro mencionadas, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos artigos 150, §4º, do CTN e 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, supramencionados.

Assim, divergindo da decisão singular, considero que estão extintos pela decadência o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos até setembro de 2007.

Falta de Recolhimento do ICMS

Aproveitamento de Créditos nas Prestações de Serviços de Transporte

A acusação trata de aproveitamento irregular de créditos fiscais oriundos de prestações de serviços de transportes, conforme demonstrativos (*fls. 05-110*), sendo o contribuinte autuado, nos termos do art. 106 do RICMS/PB, *verbis*:

*Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:*

(...)

*III - até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:*

(...)

*c) empresas prestadoras de serviços de comunicação;*

Recordemos que 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, conforme estabelecido.

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 dispõe o 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, nos termos da Constituição Federal, o direito ao crédito está condicionado à ocorrência de uma saída tributada subsequente, sendo adequado às operações com mercadorias destinadas à revenda ou à industrialização.

No tocante ao aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviços de transportes, este se encontra disciplinado no art. 72 do RICMS/PB, abaixo reproduzido:

*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;*

*(...)*

*§ 2º O imposto incidente sobre o frete será creditado:*

*I - pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;*

*II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.*

*§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, entende-se por:*

*I - preço FOB, aquele em que as despesas de frete e seguro correrem por conta do adquirente da mercadoria; II - preço CIF, aquele em que as despesas de frete e seguro estejam incluídas no preço da mercadoria.*

No caso dos autos, a autuada figura como tomadora dos serviços de transporte, realizados entre a TIM Nordeste (PE) e diversos destinatários localizados no Estado da Paraíba, equiparando-se a usuária final, não ensejando, portanto, o direito a compensar qualquer crédito decorrente dessas prestações.

Ora, as prestações de serviço de transporte realizadas foram totalmente concluídas, havendo o encerramento da fase de tributação. Por conseguinte, não há que se falar em aproveitamento de crédito, por não haver uma saída subsequente para a compensação desses valores.

Ressalte-se que, mesmo considerando a equiparação das empresas de telecomunicação a uma indústria básica, nos termos de decisões do STJ, não se cogita o aproveitamento desses créditos como insumos da atividade, visto que não há qualquer vínculo entre a prestação de serviço de transporte e a atividade exercida pela autuada.

Assim, ratifico a decisão da instância monocrática que decidiu pela manutenção do lançamento tributário.

## Da Multa

No tocante à pretensão da recorrente para que seja reduzida a penalidade aplicada, argumentando que é desproporcional e desarrazoada, constituindo-se como de efeito confiscatório, cabe observar que o Princípio Constitucional do Não Confisco está expresso no art. 150, IV, da Constituição Federal, tendo como finalidade estabelecer limites ao poder de tributar, protegendo o patrimônio do particular da injusta apropriação pelo Estado, *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.).

Com efeito, o princípio de vedação ao confisco, tal como posto na Carta Magna, está adstrito aos tributos, não sendo estendido às multas, porquanto, enquanto o tributo é uma prestação pecuniária compulsória incidente sobre fato lícito (art. 3º do CTN), com função arrecadatória, as multas tributárias, por sua vez, se caracterizarem como sanção por ato ilícito, em decorrência do descumprimento de obrigação ou do não pagamento do tributo na data prevista, tendo como finalidade punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer qualquer prejuízo ao Estado.

Contudo, é fato incontroverso que os tribunais superiores têm tomado decisões no sentido de anular ou reduzir multas consideradas exorbitantes, aplicando-se o Princípio Constitucional do Não Confisco, em conjunto com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, a exemplo das chamadas multas moratórias (caracterizadas como acréscimos legais) e os juros de mora, em que o STF tem considerado confiscatórias as multas moratórias em patamar superior a 20% (vinte por cento).

Neste sentido, reconhece-se a tendência de haver uma graduação das penalidades conforme a gravidade da infração cometida, em observância aos princípios da proporcionalidade e a razoabilidade, objetivando reprimir a conduta tipificada como infração, conforme a finalidade para a qual foi instituída, ponderando-se se a sanção imposta não foi desproporcional e desarrazoada.

No entanto, nos casos de multa punitiva, cabe ressaltar texto do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 833.106 GO, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, onde se graduou a penalidade em 100% (cem por cento) do valor do tributo, vejamos trecho do voto:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo”.*

*“Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

No caso dos autos, a fiscalização aplicou multa por infração, no percentual máximo de 200% (duzentos por cento) do imposto, que depois foi ajustado pelo julgador singular no patamar de 100% (cem por cento), portanto, não excedendo o patamar considerado razoável pelos tribunais superiores para as multas punitivas.

Dessa forma, considero subsistente o seguinte crédito tributário:

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo *provimento parcial* do primeiro e *desprovimento* do segundo, para alterar os valores da sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002670/2012-40, lavrado em 29/10/2012, contra a empresa TIM NORDESTE S/A, inscrição estadual nº 16.119.131-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 86.196,30 (oitenta e seis mil, cento e noventa e seis reais e trinta centavos), sendo R\$ 43.098,15 (quarenta e três mil, noventa e oito reais e quinze centavos), de ICMS, por infração aos arts. 72, I e §§ 1º e 2º e 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 43.098,15 (quarenta e três mil, noventa e oito reais e quinze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “h” da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o montante de R\$ 83.180,02 (oitenta e três mil, cento e

oitenta reais e dois centavos), sendo R\$ 13.360,61 (treze mil, trezentos e sessenta reais e sessenta e um centavos), de ICMS, e R\$ 69.819,41 (sessenta e nove mil, oitocentos e dezenove reais e quarenta e um centavos), de multa por infração.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 7 de dezembro de 2017.

**NAYLA DA COSTA BRITO CARVALHO**  
**Conselheira Relatora**