

**A. I. Nº** - 279468.0007/06-0  
**AUTUADO** - MAXITEL S/A  
**AUTUANTE** - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO, ROQUELINA DE JESUS e  
SANDRA MARIA SILVA NOYA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 25/10/06

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0317-03/06

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS DE MERCADORIAS PARA LOCAÇÃO. A legislação estabelece que o contribuinte deve estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias que vierem a ser objeto de locação. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2006, refere-se à exigência de R\$621.543,74 de ICMS, acrescido da multa de 60%, por falta de estorno do crédito fiscal do ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas sem incidência do imposto. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte deu saída de aparelhos celulares para locação a terceiros, operação não tributada pelo ICMS, e os aparelhos saíram do estoque de mercadorias para revenda, cujos créditos provenientes de sua aquisição foram utilizados na sua totalidade.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 76 a 97), alegando que a infração apontada trata de matéria controversa no âmbito do CONSEF, “e neste auto, o assunto é ainda mais intrigante”. O defendente suscita preliminar de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, alegando que, na data da efetiva notificação do contribuinte (04/07/2006) já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação. Transcreve o art. 150, e seu § 4º, do CTN, e cita o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça, considerando que, “nos tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador”. Salienta que em outro julgado, da lavra da ilustre Ministra Eliana Calmon, este entendimento restou definitivamente confirmado pelo STJ, cuja ementa transcreveu às fls. 81/82. Cita, também, posicionamento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, cujo entendimento é idêntico à posição do STJ. O defendente assegura que a regra do art. 173 do CTN se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, e neste caso, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Diz que não resta dúvida de que deve ser reconhecida a decadência do direito de rever o lançamento, no prazo de cinco anos, a contar da data de ocorrência do fato gerador, na forma estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, e por isso, devem ser excluídos os valores referentes aos fatos anteriores a 04/07/2001, porque esses fatos foram alcançados pela decadência. No mérito, o autuado apresenta o entendimento de que tem direito à apropriação do crédito fiscal decorrente da incorporação de mercadoria ao ativo imobilizado, ainda que posteriormente destinada à locação, e não se pode aplicar o art. 100, incisos I e IV, do RICMS/97. Salienta que não concorda com o posicionamento dos autuantes, “uma vez que os aparelhos celulares que foram objeto dos contratos de locação efetivamente pertenciam ao ativo imobilizado do estabelecimento”, e informa que se compromete, no curso do presente processo, a apresentar prova documental robusta que comprova a incorporação dos aparelhos celulares ao seu ativo permanente,

assegurando que os créditos decorrentes da imobilização não foram registrados no Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP, porque, se esses créditos tivessem sido escriturados, a empresa estaria aproveitando do mesmo crédito em duplicidade. Assim, argumenta que “a acusação formulada pela fiscalização não corresponde ao erro procedimental na apropriação do crédito fiscal”. Ressalta que na falta de escrituração do CIAP houve prejuízo unicamente ao autuado, e não gerou qualquer gravame ao erário estadual. Afirma que se os créditos relativos ao exercício de 2001 tivessem sido registrados à razão de 1/48 estes já teriam sido apropriados em sua totalidade, pois, a última parcela seria creditada em dezembro de 2005, antes dessa ação fiscal, e por isso, o máximo que se poderia lançar, seria uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas a acusação fiscal não é essa. Assim, o defendente coloca a seguinte questão: “tratando-se de bens incorporados ao ativo imobilizado, o crédito fiscal apropriado deveria ser estornado quando as mercadorias imobilizadas saíssem em operação de locação?” Diz que a resposta é não, e afirma que, respeitando o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, a LC 87/96 garante o aproveitamento do crédito fiscal decorrente do imposto anteriormente pago em operações que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive aquela destinada ao uso ou consumo ou ao ativo permanente. Ressalta, também, que a legislação somente obriga o estorno do crédito se o contribuinte desincorporar os bens do ativo, e no presente caso, os bens locados não eram transferidos aos locatários, tendo em vista que continuavam a pertencer ao autuado, e após o término do contrato retornavam ao estabelecimento autuado. Por isso, entende que se não houve transferência de domínio, não existe obrigação de o contribuinte estornar o crédito fiscal. Diz que o próprio CONSEF, por meio do Acórdão CJF Nº 0156-12/06, reconheceu o direito do autuado de utilizar o crédito fiscal relativo a aparelhos celulares, ainda que sejam objeto de contratos de locação, ou seja, este direito já foi reconhecido para 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF. Destaca, também, o Acórdão CJF Nº 0275-12/06, assegurando que no presente caso, a situação é a mesma, tendo em vista que as mercadorias locadas são aparelhos celulares. Quanto à base de cálculo do imposto exigido no presente PAF, o defendente, alega que podem ter ocorrido devoluções de locações ou mesmo desistências dessas locações, e esses mesmos aparelhos podem ter sido novamente locados ou ser objeto de comodato. Por isso, pede a realização de diligência fiscal, para esclarecer o critério utilizado pela fiscalização, e apontar o saldo das locações do período. O defendente conclui, pedindo a improcedência do presente Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 111 a 114 dos autos, rebatem as alegações defensivas argumentando que em relação à decadência, o Fisco cumpriu sua tarefa de verificar o correto pagamento antecipado do imposto, a fim de homologá-lo ou não, observou o prazo decadencial estabelecido no § 1º, do art. 28, do COTEB, e salientam que o art. 90 do RICMS/97 dispõe sobre o prazo de homologação tácita, de cinco anos contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, e por isso, não tem cabimento a alegação do autuado. No mérito, os autuantes dizem que não procedem os itens 1 a 7 das alegações defensivas, considerando que a exigência fiscal foi baseada na utilização indevida de crédito fiscal, quando da saída do estoque, de mercadorias para a prestação de serviço de locação, e nestas operações, não há incidência de ICMS, e também, não há direito ao crédito fiscal, conforme estabelece o art. 97, inciso I, do RICMS/97. Informam que o estorno a que se refere a autuação não é relativo a transferências de aparelhos para o ativo imobilizado, e mesmo que o autuado tivesse comprovado a incorporação desses aparelhos, ainda assim, não seria permitido utilizar os créditos fiscais, quer no todo ou na sua proporção de 1/48, considerando que se trata de bens destinados à locação, atividade alheia do estabelecimento, tendo em vista que a sua atividade é a prestação de serviço de telecomunicações. Em seguida, transcrevem os artigos do RICMS-BA que dispõem sobre o estorno e vedação ao uso de crédito fiscal, e salientam que o autuado possui contratos de prestação de serviços de telecomunicação com locação de equipamentos, no prazo de doze meses, e vencido esse prazo, os aparelhos são transferidos ao cliente que recebe em doação, o aparelho locado, a exemplo do contrato à fl. 58.

Quanto ao item 08 da impugnação, os autuantes entendem que, para serem consideradas as devoluções, desistências ou nova locação, é necessário que o contribuinte faça prova de que os retornos se referem aos mesmos aparelhos cujas saídas ocorreram dentro do exercício. Por fim, dizem que, diante das diversas manifestações do CONSEF, e dispositivos legais que vedam a utilização do crédito fiscal, pedem a procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente ao exercício de 2001, observo que a legislação estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.

Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*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 à homologação, será ele de 5 (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.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2001 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2006. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2006, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Ademais, o defendente não comprovou a necessidade de realização de diligência, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal e a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

No mérito, o presente Auto de Infração se refere à falta de estorno do crédito fiscal do ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas sem incidência do imposto, ou seja, o contribuinte deu saída de aparelhos celulares para locação a terceiros, operação não tributada pelo ICMS, e os créditos provenientes da aquisição foram utilizados na sua totalidade.

O autuado diz que não concorda com o posicionamento dos autuantes, alegando que “os aparelhos celulares que foram objeto dos contratos de locação efetivamente pertenciam ao ativo imobilizado do estabelecimento”, e se compromete, no curso do presente processo, a apresentar prova documental robusta que comprove a incorporação dos aparelhos celulares ao seu ativo permanente, assegurando que os créditos decorrentes da imobilização não foram registrados no

Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP, porque, se esses créditos tivessem sido escriturados, a empresa estaria aproveitando do mesmo crédito em duplicidade.

Na descrição dos fatos, os autuantes esclareceram que no CIAP mensal dos meses de janeiro a dezembro de 2001 não consta escrituração do crédito fiscal relativo aos aparelhos celulares, e de acordo com o contrato de locação à fl. 58 é prevista a doação do aparelho após doze meses.

De acordo com o art. 155 da Constituição Federal, o ICMS é um imposto não cumulativo, e por isso, deve-se abater do valor devido em cada operação ou prestação, o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores. Considera-se que há débito do tributo nas operações de vendas de mercadorias e serviços efetuadas pelo contribuinte, e o crédito é relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados.

Ao adquirir uma mercadoria, nem sempre o contribuinte sabe o destino a ser dado a essa mercadoria. Se não há certeza, e o contribuinte utiliza o crédito fiscal, e, futuramente vindo a ocorrer qualquer evento em que fique configurada isenção ou não incidência do imposto, ou que torne o crédito fiscal indevido, deve o contribuinte providenciar o correspondente estorno, cancelando o crédito fiscal utilizado anteriormente, ou seja, sempre que o contribuinte realize operação ou prestação com isenção ou não incidência do ICMS, deve anular ou estornar o crédito relativo às operações ou prestações anteriores com as mesmas mercadorias.

A legislação estabelece as hipóteses de vedação ao crédito fiscal, sendo uma delas, quando a aquisição ou prestação se referir a mercadoria ou serviço alheio à atividade do estabelecimento, conforme art. 97, IV, “c”, abaixo reproduzido:

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

*§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:*

*I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto;”*

Em relação ao estorno do crédito, o RICMS/97 estabelece no art. 100, VI:

*“Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*VI - forem objeto de locação ou arrendamento a terceiros;”*

Saliento que apesar de o autuado ter alegado em sua impugnação que houve incorporação da mercadoria ao ativo imobilizado, e como bem do ativo, o contribuinte poderia utilizar o crédito fiscal na proporção de 1/48 mensalmente, conforme prevê a legislação. Entretanto, tal fato não foi

comprovado nos autos; os aparelhos foram classificados pela empresa como mercadorias para revenda, e posteriormente, foram destinados à locação, operação não tributada pelo ICMS. Neste caso, o dispositivo legal transcrito anteriormente (art. 100, VI, do RICMS/97) é perfeitamente aplicável ao fato, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua interpretação.

Outro aspecto que merece destaque é o parágrafo primeiro da cláusula primeira do contrato à fl. 59 dos autos, ficando estabelecido que, ao final do prazo de 12 (doze) meses o cliente receberá em doação o respectivo aparelho. Portanto, entende-se que não há retorno do bem, sendo transferida a sua propriedade, em definitivo ao cliente, depois de um ano, ou seja, após o término do contrato os bens não retornam ao estabelecimento autuado.

Em relação às decisões do CONSEF sobre a matéria em questão, não obstante o defendente ter citado o Acórdão CJF 0156-12/06 (decisão não unânime), saliento que em decisão unânime, por meio do Acórdão CJF Nº 0385-11/05, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência do lançamento.

Tendo em vista que o estorno a que se refere a presente autuação é relativo aos bens destinados à locação, operação sem incidência do ICMS, e considerando a previsão do art. 100, VI, do RICMS/97 para ser efetuado o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo a essas operações, concluo que é subsistente a exigência fiscal.

Quanto à base de cálculo, o defendente alega que podem ter ocorrido devoluções de locações ou mesmo desistências dessas locações, e esses mesmos aparelhos podem ter sido novamente locados ou ser objeto de comodato. Entretanto, tais alegações não foram comprovadas com documentos fiscais, e de acordo com o art. 123 do RPAF/99, “a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações”.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0007/06-0**, lavrado contra **MAXITEL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$621.543,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR