

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0007/06-0
RECORRENTE - MAXITEL S/A (TIM NORDESTE S/A)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0317-03/06
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 04/06/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0187-12/07

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. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para impugnar a Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração em que se exige ICMS no valor de R\$ 621.543,74, 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 a decadência do direito do Estado de lançar o imposto e, no mérito, sustentou a improcedência da imposição fiscal. A Junta de Julgamento ao decidir a lide exarou o voto a seguir transcrito:

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 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.

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 Nº 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.”

No seu Recurso Voluntário o contribuinte inicialmente expôs um breve histórico dos fatos relacionados com a autuação. Afirmou que em sua peça impugnatória demonstrou que o estorno do crédito fiscal é indevido na presente hipótese, uma vez que as mercadorias em análise compõem o ativo permanente do estabelecimento sujeitando-se, portanto, a regime tributário próprio.

Ressaltou que muito embora exista dissenso em derredor do assunto, há uma forte tendência deste eg. CONSEF, especialmente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, reconhecer o direito à manutenção de créditos fiscais de ICMS nas hipóteses de mercadorias incorporadas ao ativo cuja operação posterior seja não tributada pelo imposto (locação).

Não bastasse isso o recorrente reafirmou que a ação fiscal que pretende lançar tributo foi alcançada pela decadência, cujo prazo deve ser contado na forma do §4º, do art. 150, do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador, segundo o atual posicionamento do judiciário nacional, principalmente do Superior Tribunal de Justiça.

Contestou a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que entendeu por bem julgar procedente o Auto de Infração e, para tanto, afastou a preliminar de decadência, com base no entendimento de que o prazo deve ser contado na forma do art. 965 do RICMS/97, que prevê como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, afirmou que o Acórdão recorrido reconhece a divergência na interpretação da matéria relativa ao estorno de crédito fiscal de mercadoria (imobilizada) e posteriormente locada, prevalecendo o entendimento da JF de que é válida a incidência do art. 100, VI, do RICMS, que exige o estorno do crédito inicialmente apropriado.

Ressaltou, ainda que o acórdão vergastado afastou a necessidade de diligência fiscal para análise da base de cálculo cobrada, asseverando que competiria à recorrente carrear aos autos prova de eventual equívoco ocorrido na apuração, nos termos do art. 123 do RPAF/99.

Ao se debruçar de forma detalhada a respeito de cada uma das teses defensivas, o recorrente argumenta que restou demonstrado, à exaustão, que o crédito tributário constituído pela autuação lança tributo parcialmente alcançado pela decadência, ou seja, já havia decaído o direito do fisco de cobrar parte daquele suposto crédito. Declara que fora notificado da infração em questão, em 04 de junho de 2006, ficando, naquela data, constituído o crédito tributário pelo Estado, nos termos da legislação. Ocorre que o contestado lançamento, formaliza a exigência de créditos cujos fatos geradores são anteriores a 04.07.2001, já alcançados pela decadência, em razão do disposto no §4º do art. 150 do CTN, dispositivo que transcreveu na peça recursal.

Sustenta que o ICMS é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação e o termo inicial do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para o fisco efetivar o lançamento tributário é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 150, §4º do CTN, e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Mas i. relator de primeiro grau não acolheu tal entendimento, uma vez que, segundo ele, “(...) a legislação da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento [art. 965 do RICMS/97], não sendo acatada a alegação com base no art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo de homologação”.

Afirma que o ínlito “a quo” apegou-se à primeira parte da redação do §4º do art. 150 do CTN, que fixa o prazo de homologação em 5 (cinco) anos “se a lei não fixar prazo a homologação”. A conclusão obtida, desta forma, foi no sentido de que, havendo dispositivo na lei do ente tributante, não há de falar-se em aplicação do art. 150, §4º. Mas essa interpretação, no entendimento do recorrente, é incorreta, pois, ao tempo da edição da Lei nº 5.172/66, que aprovou o Código Tributário Nacional, não havia exigência, hoje constitucional, de que certas matérias tributárias fossem necessariamente veiculadas por lei complementar. Tanto assim é que o próprio CTN, lei de normas gerais em matéria tributária, foi aprovado como lei ordinária, posteriormente sendo recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como se lei complementar fosse. Por isso,

àquela época, não havia preocupação de se adequar a matéria ao seu conduto legislativo correspondente, quer dizer, não havia vedações ao trato de certas matérias pelo legislador ordinário. Sendo assim, visando conferir maior autonomia aos entes tributantes parciais, o legislador de 1966 preferiu, em relação ao prazo decadencial de revisão do lançamento por homologação, criar uma regra que se aplicaria na falta de uma disposição particular da Fazenda interessada. Essa intenção do legislador ordinário, contudo, se curvou à norma esculpida na alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, que reservou à lei complementar o trato de normas gerais sobre decadência tributária.

No panorama atual, portanto, nem as leis ordinárias estaduais, muito menos, os decretos executivos, podem dispor sobre normas gerais sobre decadência tributária, como é o caso, p. ex., do termo inicial da contagem do prazo decadencial para homologação do autolancamento de ICMS. Por via de consequência, interpretando-se o Código Tributário Nacional, conforme a Constituição Federal de 1988, o art. 150, § 4º, é a única norma válida para dispor sobre a decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ainda que existam inúmeras leis ordinárias estaduais e municipais “regulando” a matéria.

Quanto ao tributo em discussão, sustenta que o ICMS é típico imposto sujeito ao lançamento por homologação, que pressupõe a antecipação do pagamento, ou seja, o recolhimento do imposto independentemente da atuação do Fisco e de não há, nos autos do processo administrativo fiscal, qualquer prova de dolo, fraude ou simulação, que tenha implicado em falta de recolhimento de ICMS pelo recorrente.

Para corroborar a sua tese transcreveu decisões de tribunais superiores, a exemplo do Eg. STJ, Embargos e Divergência, nº 101.407-SP (98.88733-4) e outro julgado (Resp nº 180879-SP), da lavra da ilustre Ministra Eliana Calmon.

Por fim, quanto à preliminar de decadência, pede que os valores referentes aos fatos geradores anteriores a 14/07/2001 sejam excluídos da autuação.

Ao ingressar na análise meritória do acórdão recorrido afirma que a peça decisória amesquinha o princípio da não-cumulatividade do ICMS não reconhecendo o direito do recorrente à manutenção de créditos fiscais do imposto. Sustenta que os aparelhos celulares que foram objeto dos contratos de locação efetivamente pertenciam ao ativo imobilizado do estabelecimento. O recorrente declara que se comprometeria, ainda na fase recursal, a apresentar prova documental robusta que demonstre a incorporação dos aparelhos celulares ao seu ativo permanente. Para tanto, já solicitou à sua contabilidade que identificasse as imobilizações em seu razão contábil, para comprovar a veracidade do fato. Afirmou, ainda, que os créditos decorrentes da predita imobilização não foram registrados no controle de crédito do ICMS Ativo Permanente – CIAP, isto porque, caso os créditos tivessem sido escriturados, a impugnante estaria se aproveitando do mesmo crédito em duplicidade, na medida em que ele já havia sido apropriado em sua totalidade no momento da entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

Noutro giro, afirma que a acusação formulada pela fiscalização não corresponde ao erro procedimental na apropriação do crédito fiscal (que deveria se dar à razão de 1/48, escriturando-o no CIAP), mas à própria inexistência do crédito fiscal, o qual supostamente deveria ter sido estornado no momento da saída dos aparelhos em locomoção.

Fez o recorrente ainda as seguintes observações em destaque das suas alegações:

- em primeiro lugar, a ausência de escrituração das notas fiscais de aquisição de aparelho celular no CIAP prejudicou unicamente o recorrente que não se creditou na imobilização, não gerando, por outro lado, qualquer gravame ao erário;
- em segundo lugar, afirmou que se os créditos tivessem sido registrados a razão de 1/48, estes já teriam sido apropriados em sua totalidade, pois a 48ª parcela de dezembro de 2001 seria creditada no livro de apurações de dezembro de 2005.

Discorreu acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS, transcrevendo disposições da Lei Complementar nº 87/96, contidas em nos arts. 19 e 20. Sustentou que o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e a LC 87/96 garantem o aproveitamento do crédito fiscal decorrente do imposto anteriormente pago em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

No caso dos autos, o recorrente, para atender demanda comercial, transferia – como ainda transfere – aparelhos celulares do estoque (que seriam naturalmente revendidos) para seu ativo imobilizado, e subsequente locava-os para seus clientes, especialmente os corporativos (pessoas jurídicas). Alega que os bens locados não eram transferidos dominialmente aos locatários. Os aparelhos continuavam a pertencer à recorrente, tanto que, após o término do contrato, retornavam ao seu estabelecimento.

Afirmou, reiteradamente, não haver saída jurídica dos aparelhos celulares objeto da locação, declarando que eles retornam quando cessado o contrato. Houve meramente saída física, que não representa, em hipótese alguma, desincorporação do ativo. A titularidade plena do bem continuava com a impugnante que permanece com direito ao creditamento fiscal decorrente da entrada no ativo permanente.

Por tais razões, o recorrente sustentou que o dispositivo legal utilizado pela fiscalização (art. 100, I, do RICMS/97), não se adequa ao caso sob exame.

Citou, na peça recursal que o próprio CONSEF, por meio do Acórdão nº 0156-12/06, relatado pelo ilustre conselheiro Helcônio Almeida, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, reconheceu o direito da impugnante de utilizar o crédito fiscal relativo aos aparelhos celulares, ainda que sejam objeto de contratos de locação supervenientes. Na mesma linha de raciocínio o recentíssimo Acórdão CJF nº 0275-12/06, de 05.07.2006, relatado pelo emérito Conselheiro Nelson Antônio Daiha Filho, que tem por paradigma o Acórdão 0156-12/06, antes citado.

Contestou também o contribuinte a base de cálculo utilizada na apuração da infração, reiterando o pedido de uma diligência fiscal para que se apure o montante atribuído à base de cálculo encontrada para as chamadas “saídas” em locação. Argumentou que pode ter ocorrido devolução de locações, ou até mesmo desistência dessas locações e estes mesmos aparelhos podem ter sido novamente locados ou até mesmo comodados.

Ressalta que a ação fiscal engloba um período considerável de tempo e envolve inúmeras operações com aparelhos celulares, não fazendo qualquer sentido a juntada aos autos do processo de centenas ou milhares de documentos. Por isso, uma análise por diligência se revela medida prudente e célere, uma vez que os documentos seriam analisados diretamente pelos auditores, nas próprias dependências da empresa, procedimento indubitavelmente mais eficaz.

Ao final, requereu a reforma do Acórdão de 1º grau, acolhendo-se preliminar de decadência, e julgando-se improcedente o Auto de Infração, uma vez que o próprio CONSEF, por intermédio da sua 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, já reconheceu o direito do recorrente de utilizar o crédito fiscal relativo aos aparelhos celulares posteriormente objeto de locação a terceiros. Por fim, reiterou o seu pedido de diligência fiscal para esclarecer o critério utilizado pela fiscalização na determinação da base de cálculo, bem como apontar o saldo das locações do período e não apenas as saídas.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS) exarou Parecer nos autos, através da Dra. Leila Von Söhsten Ramalho. Quanto a preliminar de decadência argüida, entendeu ser a mesma descabida já que, como bem asseverado pelo relator de primeiro grau, o legislador estadual, valendo-se da faculdade que lhe foi conferida pelo art. 150, §4º, do CTN, fixou prazo de homologação tácita, instituindo marco inicial diverso daquele previsto na aludida norma. Cuida-se aqui dos arts. 28, §1º, do COTEB, e 90, do RICMS/BA, que prevêem a contagem decadencial a partir de 1º de janeiro

do ano seguinte àquele em que efetivado o lançamento pelo contribuinte, e cuja aplicação à hipótese consubstanciada nos autos evidencia a inexistência de caducidade. Nesta senda impõe-se fazer o argumento pelo contribuinte de que ditas normas estaduais, por não ostentarem a condição de leis complementares, estariam em pretensão descompasso com as determinações do art. 146, III, b, da Constituição Federal: a uma, porque tal alegação, na presente esfera de apreciação, revela-se inequivocamente ociosa, já que, como cediço, a instância administrativa de julgamento tributário não comporta, de qualquer sorte, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual; a duas, porque, ainda que o argumento pudesse ser de fato conhecido, seria então descabido, já que é a própria lei complementar – assim entendido o CTN, que foi recepcionado pela Carta Constitucional com tal *status* – que, versando em torno de matéria cuja disciplina geral lhe foi confiada pela Constituição, abre aos legisladores estaduais a possibilidade de sair da regra geral e, no seu âmbito de atuação, fixar regra específica; assim, a fixação de tal regra específica não se dá ao alvedrio da lei complementar, mas, bem ao contrário, se opera em consonância com as prescrições por ela instituídas, inexistindo, portanto, vulneração ao citado art. 146, III, “b”, da CF/88.

Por tal razão é que se revelam de pouca utilidade, para o deslinde da presente querela, os excertos jurisprudenciais trazidos pelo autuado, pois o que neles vem expresso é, tão somente, que, em se tratando de tributo por homologação, havendo antecipação de pagamento, aplica-se à regra do art. 150, §4º do CTN, fato que aqui não se controverte, mas ao contrário, se afirma, na medida em que a possibilidade de determinação de prazo específico pelo Estado decorre mesmo de sua aplicação. Conclui, para dizer que inexistente decadência a ser reconhecida.

No tocante ao mérito, afirma que toda a tese defensiva do autuado é construída ao pressuposto de que os aparelhos celulares locados integraram o seu ativo permanente. Assim, a argumentação apresentada pelo contribuinte repousa, fundamentalmente, na premissa básica de que as mercadorias locadas inseriam-se no seu ativo imobilizado. Por essa razão é que, o entendimento do contribuinte, seria irrelevante perquirir em torno da existência ou não de saída posterior tributada, já que a apropriação dos créditos decorrentes da aquisição dos referidos bens não é condicionada a tal circunstância. Declarou, a representante da PGE, entretanto, que tal premissa básica não logrou ser comprovada pelo autuado, muito embora este tenha se comprometido a, *“no curso do processo administrativo fiscal, apresentar prova documental robusta que comprove a incorporação dos aparelhos celulares a seu ativo permanente”* (fls. 85, grifos originais). Entende a PGE que não tendo sido demonstrada a premissa básica – de que os aparelhos celulares haviam sido incorporados a seu ativo imobilizado - restam, por via de consequência, inexoravelmente fadadas ao malogro às alegações que nela se sustentavam. Assim, subsiste o caráter de mercadorias adquiridas para comercialização, atribuído pela fiscalização aos aparelhos celulares locados, de maneira que a sua saída não tributada – em locação – impõe o estorno do crédito que decorra da sua aquisição, incidindo, na espécie, o quanto estatuído no art. 100, VI, do RICMS/BA. Por outro lado, mesmo que houvesse sido efetivamente demonstrada a incorporação dos aludidos aparelhos celulares ao ativo permanente do contribuinte, a sua saída em locação, ao contrário do quanto por este sustentando, teria, ainda assim, o condão de determinar o estorno de crédito, desta feita por mandamento do art. 97, “caput”, inc. IV, “c” e art. 100, inc. IV, todos do RICMS/BA, que cominam tal consequência à utilização de mercadorias em *“fim alheio à atividade do estabelecimento”*, tal como se dá, exemplificativamente, com os *“bens do arquivo permanente adquiridos para locação a terceiros”*.

Ademais, não é ninguém, senão o próprio contribuinte quem admite que, em se tratando de bens incorporados ao ativo permanente, a legislação *“obriga o estorno se o contribuinte desincorporar os bens do ativo, ou seja, se aliená-los, transferir o domínio ou a sua titularidade”*, o que logra robustecer ainda mais a autuação ora apreciada, haja vista constar, em contratos mantidos pelo autuado com seus clientes (v.g. aqueles de fls. 58 e 59), cláusula que

prevê, ao cabo de doze meses – e escamoteada sob simulacro de doação - a transferência de domínio do aparelho celular ao “locador”.

Finalmente, no que diz respeito à impugnação à base de cálculos adotada na autuação, a PGE/PROFIS igualmente sustenta que são insubsistentes as alegações recursais, pois o autuado não cuidou de evidenciar suas afirmativas, não logrando demonstrar a existência das apontadas inconsistências na conta levada a efeito pela fiscalização, ônus que, todavia, lhe competia. Por outro lado, não vislumbrou motivos para que fosse atendido o pedido de diligência, com finalidade de suprir tal prova, posto que, tal como antedito, trata-se de ônus somente imputável ao contribuinte que é quem detém todos os elementos documentais necessários à efetivação de tal comprovação.

Do exposto, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, inclusive no que tange ao pedido de diligência formulado.

VOTO

Passo inicialmente a apreciar o pedido de declaração de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 04/07/2001. Em concordância com o Parecer jurídico da Procuradoria Estadual, afasto a arguição formulada pelo sujeito passivo pelas razões a seguir expostas. De acordo com o disposto no art. 28, §1º, do COTEB, e art. 965, do RICMS/BA, a contagem do prazo decadencial, em relação ao ICMS, se verifica a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do “lançamento” pelo contribuinte. Ou seja, a partir dos atos de lançamento escritural. A aplicação dos dispositivos legais e regulamentares mencionados à hipótese em discussão se impõem. Os argumentos construídos pelo contribuinte para afastar a aplicação das ditas normas estaduais, por não ostentarem a condição de leis complementares e por estarem em desconhecimento com as determinações do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, não merecem respaldo pelas razões apontadas no mencionado Parecer da PGE/PROFIS, cujos argumentos a seguir reproduzimos, para consubstanciar melhor o nosso entendimento quanto a esta matéria: *“a uma, porque tal alegação, na presente esfera de apreciação, revela-se inequivocamente ociosa, já que, como cediço, a instância administrativa de julgamento tributário não comporta, de qualquer sorte, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual; as duas, porque, ainda que o argumento pudesse ser de fato conhecido, seria então descabido, já que é a própria lei complementar – assim entendido o CTN, que foi recepcionado pela Carta Constitucional com tal status – que, versando em torno de matéria cuja disciplina geral lhe foi confiada pela Constituição, abre aos legisladores estaduais a possibilidade de sair da regra geral e, no seu âmbito de atuação, fixar regra específica; assim, a fixação de tal regra específica não se dá ao alvedrio da lei complementar, mas, bem ao contrário, se opera em consonância com as prescrições por ela instituídas, inexistindo, portanto, vulneração ao citado art. 146, III, “b”, da CF/88”.*

Da mesma forma, as citações jurisprudenciais trazidas pelo autuado não se aplicam ao caso em exame, pois o que nelas vem expresso é, tão-somente, que, em se tratando de tributo por homologação, havendo antecipação de pagamento, aplica-se à regra do art. 150, §4º do CTN. Na situação objeto do presente PAF não houve sequer antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, razão pela qual se impôs o lançamento de ofício. Inexiste, portanto, decadência a ser reconhecida.

No que se refere à questão de fundo ou substancial, da mesma forma acompanhamos o entendimento externado no Parecer da Procuradoria. De início, cabe observar que a tese defensiva é construída ao pressuposto de que os aparelhos celulares locados integraram o ativo permanente do autuado. Tal premissa, entretanto, não logrou ser comprovada pelo autuado, muito embora este tenha se comprometido, conforme declarado na própria peça recursal, nos seguintes termos: *“no curso do processo administrativo fiscal, apresentar prova documental robusta que comprovasse a incorporação dos aparelhos celulares a seu ativo permanente”.* Não

tendo sido demonstrada a premissa básica – de que os aparelhos celulares haviam sido incorporados no seu ativo imobilizado – as alegações recursais decorrentes não se sustentam. Prevalece o caráter de mercadorias adquiridas para comercialização, atribuído pela fiscalização aos aparelhos celulares locados, de maneira que a sua saída não tributada, ou seja, em locação, impõe, no termos da legislação posta (art. 100, inc. IV, do RICMS/97), o estorno dos créditos fiscais, por se tratar de saída subsequente de mercadorias adquiridas originalmente para revenda e que foram destinadas à locação. Ademais, mesmo que houvesse sido efetivamente demonstrada a incorporação dos aludidos aparelhos celulares ao ativo permanente do contribuinte, a sua saída em locação teria, ainda assim, o condão de determinar o estorno de crédito, pois os dispositivos regulamentares aplicáveis à espécie, a saber, o art. 97, “caput”, inc. IV, “c” e art. 100, inc. IV, todos do RICMS/BA, que cominam tal consequência, à utilização de mercadorias ou bens em “*finals alheios à atividade do estabelecimento*”, tal como se dá, exemplificativamente, com os “*bens do arquivo permanente adquiridos para locação a terceiros*”.

Ressalto, ainda, que o próprio sujeito passivo admite, na peça recursal, que em se tratando de bens incorporados ao ativo permanente, a legislação “*obriga o estorno se o contribuinte desincorporar os bens do ativo, ou seja, se aliená-los, transferir o domínio ou a sua titularidade*”. Esse enunciado robustece ainda mais a autuação ora em exame, haja vista constar, em contratos mantidos pelo autuado com seus clientes (v.g. aqueles de fls. 58 e 59 do PAF), cláusula que prevê, ao cabo de doze meses – e escamoteada sob simulacro de doação - a transferência de domínio do aparelho celular ao “*locador*”.

Finalmente, no que diz respeito à impugnação à base de cálculos adotada na autuação, adoto neste voto as mesmas conclusões da Procuradoria Estadual. São insubsistentes as alegações recursais, pois o autuado não cuidou de evidenciar suas afirmativas, não logrando demonstrar a existência das apontadas inconsistências na conta levada a efeito pela fiscalização, ônus que, todavia, lhe competia. Mais especificadamente: não foi trazido aos autos qualquer elemento probatório que evidenciasse a existência de cancelamento de algumas locações, perante determinados clientes, visando dar sustentabilidade à tese do não estorno dos créditos fiscais. Por outro lado, não vislumbro motivos para que seja atendido o pedido de diligência com a finalidade de suprir tal prova, posto tratar-se de ônus somente imputável ao contribuinte que é quem detém todos os elementos documentais necessários à efetivação de tal comprovação.

Assim, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279468.0007/06-0, lavrado contra **MAXITEL S/A (TIM NORDESTE S/A)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$621.543,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS