

A. I. N° - 232882.0012084

AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A EMBRATEL

AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 13.11.2009

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0355-02/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado 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 as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações com imposto diferido são operações não tributadas, haja vista que nas hipóteses de diferimento o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação (aspecto temporal), adiando a incidência da norma tributária para um momento no futuro. Também não são tributadas as remessas de bens para reparo ou conserto com suspensão da incidência da norma de tributação. Correta a glosa do crédito, do ponto de vista da interpretação do direito aplicável ao fato. Lançamento mantido. Não acolhida a preliminar de nulidade Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/08, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escrivitulado crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período, sendo glosado crédito no valor de R\$1.581.722,97, com multa de 60%, referente a junho e dezembro de 2004 e janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

O contribuinte impugnou a autuação, às fls. 156 a 191, reproduz os termos da infração, diz que preliminarmente, deve ser decretada a nulidade da autuação que tenha por objeto as mesmas questões suscitadas em processo de consulta anteriormente apresentado e para o qual a mesma ainda aguarda resposta, transcreve trechos dos art. 93 e 97 do RICMS/97.

Diz não concordar com a metodologia de cálculo adotada pelo autuante argumentando que: a) ante as peculiaridades da atividade econômica de prestação de serviços de telecomunicações; b) parte dos valores reclassificados como saídas isentas e não tributadas, para fins do “CIAP”, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo “ICMS”, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98; c) outra parte diz respeito às remessas em comodato, conserto e reparo; d) uma parte guarda relação com transferências destinadas a outros estabelecimentos do autuado fora do Estado da Bahia; e) outra parte se refere às transferências entre os seus estabelecimentos no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas às saídas definitivas, para fins de tributação, como determinado pela Cláusula

Segunda do Convênio “ICMS” nº 126/98; f) parte diz respeito às operações de exportação, as quais, de acordo com o disposto no artigo 20, parágrafo quinto, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, são consideradas como tributadas para fins de aferição do coeficiente de aproveitamento de crédito do “CIAP”; g) uma última parte se refere às prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos, as quais são igualmente tributadas.

Salienta que apresentou processo de consulta sobre tratamento a ser dispensado aos estornos do “CIAP”, sendo essas questões objeto da autuação, e para a qual a mesma ainda aguarda resposta do órgão competente e que a proteção da consulta não foi verificada pelo autuante.

Aduz que a jurisprudência administrativa é iterativa em determinar a nulidade dos Auto de Infração que ignoram os processos de consulta já formalizados e ainda sem pronunciamento definitivo, citando ementa 23.628 da 3ª Câmara do Estado do Rio de Janeiro.

Argui que há disposição semelhante à acima na legislação do “ICMS” e na Lei do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia.

Aduz que no mérito, devem ser observadas as restrições à utilização de créditos fiscais do “ICMS”, decorrentes das aquisições de bens para o ativo permanente dos contribuintes, previstas no artigo 20, § 5º, da Lei Complementar 87/96, e no artigo 29, § 6º, da Lei Estadual nº 7.014/96, que reproduz.

Argumenta que realiza operações que, apesar de não indicarem formalmente débitos de “ICMS” são, ao longo da “cadeia produtiva”, tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal, enumerando os casos como sendo: cessão onerosa de meios de rede; saídas em comodato e para reparo e conserto de equipamentos; saídas e prestações destinadas ao exterior, e por derradeiro regularmente tributadas, a saber, prestações originadas a partir de cartões telefônicos e de pré-pagos, as quais foram indevidamente consideradas como não tributadas pelas D. Autoridades Fiscais quando da lavratura do Auto de Infração.

Frisa que as atividades regularmente tributadas sujeitas a regimes diferenciados de tributação (diferimento) e ainda aquelas que são equiparadas às operações tributadas (exportação) no seu entender não podem ser consideradas como saídas isentas ou não-tributadas, capazes de impactar negativamente no coeficiente de apropriação do crédito decorrente de entrada de ativo permanente nos termos descritos pela Cláusula Décima do Convênio “ICMS” nº 126, de 11 de dezembro de 1998, transcrevendo o texto legal.

Alega que o autuante não atentou para o fato de que o autuado desenvolve serviços de cessão onerosa da sua rede a outras operadoras de serviços de telecomunicações, porque quando isso ocorre, disse que fica desobrigada do recolhimento do imposto incidente sobre tal operação, afirma que a responsabilidade é atribuída à própria prestadora de serviço de telecomunicações, que chama de (cessionária dos meios de redes).

Quadra que transfere-se somente a responsabilidade – o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção! - quanto ao recolhimento do “ICMS”, através do Convênio, às prestadoras de serviços de telecomunicações, quando estas promoverem a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço, incluindo nessa ocasião o valor da remuneração de meios de redes a elas cedidos pelo autuado. Garante que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do “ICMS”, nos termos que inclusive exige o artigo 2º, inciso VII, da Lei Estadual nº 7.014/96. Afirma que somente não recolhe o “ICMS” devido por essas operações pois, em virtude da vigência da Cláusula Décima, do Convênio “ICMS” nº 126/98, entende que opera o diferimento do tributo estadual, fato esse que, contudo, não possui o condão de fazer com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do “ICMS”, devendo, portanto, ser consideradas normalmente tributadas tais saídas para fins de apuração do coeficiente de estorno.

Argui que, como a previsão de diferimento do “ICMS” não constitui hipótese de isenção ou não-incidência do “ICMS”, uma vez que, em matéria tributária, a dispensa legal do pagamento do

imposto ou a sua não-incidência somente admite interpretação literal, não há como não se entender não-tributáveis essas operações.

Resumindo, diz que na operação em análise, o “ICMS”, em vez de ser recolhido na etapa da operação em que efetivamente atua, transfere seu desembolso financeiro para uma etapa posterior em que é recolhido com base no preço total da operação praticada com o consumidor final. Entende que o imposto incidente sobre as cessões de meios de redes realizadas realizada pelo autuado, embora seja transferido para etapa posterior, não deixa de ser recolhido aos cofres públicos, ainda que em momento ulterior. Por isso defende que tal situação se insere dentre as prestações regularmente tributadas. Cita que tal entendimento se encontra na legislação dos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e de Minas Gerais. Reproduz soluções de consultas e demais manifestações administrativas proferidas pelas Secretarias Estaduais de Fazenda dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo.

Transcreve trechos das lições de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre a aplicação do Convênio “ICMS” nº 126/98 e a possibilidade de uso regular dos créditos acumulados com aquisições para o ativo permanente, dizendo que o diferimento não se enquadra como hipótese de “isenção” ou de “não-incidência” e opinião manifestada pelo Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins.

Entendendo que o diferimento previsto na Cláusula Décima, do Convênio “ICMS” nº 126/98 não constitui hipótese de “isenção” ou “não-incidência”, acredita que tais operações permitem o regular gozo dos créditos fiscais havidos em períodos anteriores a título de ativo permanente.

Nesse diapasão entende que devem ser excluídos deste Auto de Infração todas as operações e prestações decorrentes da cessão onerosa de redes de telecomunicações, por entender que tais hipóteses não podem ser consideradas na apuração do coeficiente de estorno, mas, sim, no cômputo das operações e prestações regularmente tributadas.

Informa que a demonstração acerca do montante relativo às operações e prestações envolvendo outras operadoras e, portanto, sujeito à Cláusula Décima do Convênio “ICMS” nº 126/98, está devidamente demonstrada nos documentos ora acostados (Doc. nº 02).

Assevera que outro equívoco incorrido pelo autuante, foi o de qualificar como saídas não-tributadas as remessas realizadas a título de comodato, reparo e conserto.

Aduz que no caso do comodato de um equipamento pode se mostrar essencial à prestação de um serviço tributável. No seu entendimento tais saídas jamais poderiam integrar “negativamente” a base de cálculo do coeficiente “CIAP”, por se tratarem de saídas provisórias, que não implicam transferência de titularidade, não ocorrendo a necessária circulação jurídica dos bens para fins de incidência do “ICMS”, diz que há deslocamentos transitórios de mercadorias, não se amoldando ao conceito tradicional de saída, para fins de incidência do “ICMS”. Entende que para incidir o imposto deve haver circulação jurídica do bem, ocorrendo a modificação de sua titularidade, cita o artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988. Cita lição de Roque Antonio Carrazza.

Expressa a compreensão de que se uma determinada saída não configura operação de transferência de titularidade, não implicando mudança da propriedade da mercadoria, não há que se avaliar se tal operação se faz ou não tributada por meio de “ICMS”, para fins de cálculo do coeficiente do estorno proporcional dos créditos do imposto, na medida em que a aplicação desse coeficiente tem como objetivo vincular o aproveitamento dos créditos proporcionalmente às operações mercantis de saída de mercadorias/prestações de serviço, ou seja, operações com circulação econômica e/ou jurídica.

Observa que não há que se considerar no cálculo do coeficiente a ser aplicado sobre a parcela de um quarenta e oito avos (1/48) dos créditos decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, os valores escriturados no Livro Registro de Apuração do “ICMS” decorrentes de tais saídas de mercadorias para reparo, conserto e em comodato. Cita a artigo 29, § 6º, da Lei

Estadual nº 7.014/96, do mesmo modo que reproduz respostas de dúvidas sobre o CIAP, junto à SEFAZ -RJ.

Afirma que uma parte significativa da autuação guarda relação com as transferências de bens do ativo permanente realizadas entre os diversos estabelecimentos do autuado no Estado da Bahia, como se tais operações tivessem que ser consideradas como parte de saídas não-tributadas. Escreve textualmente a Cláusula Segunda do Convênio “ICMS” nº 126/98, incisos II e III.

Frisa que o controle de créditos do “ICMS” do Ativo Permanente (“CIAP”) que é mantido no Estado da Bahia abarca todos os seus estabelecimentos baianos, por isso entende que não há que se exigir o estorno do crédito quando da operacionalização das remessas entre os seus estabelecimentos no Estado da Bahia.

Cita os artigos 98, parágrafo único, e artigo 100, parágrafo sétimo, inciso II, alínea “c”, ambos do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997 e transcreve o seu art. 569-A, incisos e parágrafos, para dizer que não justifica a exigência do estorno do crédito em relação às transferências entre os seus estabelecimentos dentro do Estado da Bahia.

Destaca por exemplo, em relação ao mês de dezembro de 2007 (Doc. nº 02), que não devem ser consideradas na apuração do coeficiente “CIAP” as transferências de ativo permanente, porque todas tiveram por destinatários os seus demais estabelecimentos dentro do Estado da Bahia, e que situação semelhante se reitera por vários outros meses, como é possível verificar a partir dos demais documentos acostados (Doc. 02). Entende que deve haver a exclusão das transferências do ativo permanente entre os seus estabelecimentos no Estado da Bahia para fins de apuração do coeficiente de estorno, ante a determinação acerca da escrituração centralizada das prestadoras de serviços de telecomunicações, faz referência ao Convênio “ICMS” nº 126/98 e ao Regulamento do ICMS/BA.

Ressalta que uma parcela do Auto de Infração decorre da indevida consideração de receitas relativas à utilização de Terminais de Uso Público (“TUP”) e de “cartões pré-pagos” como operações e prestações isentas ou não-tributadas, porque não representa a realidade.

Afirma que tal interpretação discrepa sobremaneira das regras relativas à ocorrência do fato gerador do “ICMS” em cada uma daquelas operações, entendendo que ambas são operações e prestações regularmente tributadas, como se prevê a Cláusula Sétima do Convênio “ICMS” nº 126/98 e no artigo 4º, parágrafo segundo, do RICMS/BA, transcrevendo citados dispositivos legais.

Aduz que, as receitas oriundas da mencionadas prestações devem ser classificadas como tributadas, porque já fora reconhecido em momento anterior pela própria Secretaria de Estado de Fazenda da Bahia na resposta ao processo de consulta anteriormente apresentado e identificado sob o nº 41724920030, que assim transcreve textualmente:

“Pelo exposto, o entendimento é no sentido de que os valores cobrados, mediante emissão de Nota Fiscal de Telecomunicações, pela Consulente junto às Operadoras SMP, pelos serviços de comunicação prestados, através da cessão onerosa de sua rede de telecomunicações, deverá ocorre sem a incidência do ICMS, tendo em vista que o imposto incidente deverá ser recolhido quando da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando das operações de vendas dos cartões ou assemelhados realizadas pela Concessionárias habilitadas a prestarem serviço telefônico móvel pessoal (Doc. nº 04).

Defende que a ausência do destaque do “ICMS” nas Notas Fiscais emitidas em relação às prestações de serviços em casos de “TUP” e de “cartões pré-pagos” decorre do fato de que o recolhimento do “ICMS” foi realizado em um momento anterior, garante que neste caso, há uma verdadeira antecipação do imposto devido, motivo pelo qual não há que se enquadrar tais prestações como receitas isentas ou não tributadas, e que tais receitas são operações tributadas

pelo “ICMS”, desta feita, entende que tais receitas não poderiam ter sido consideradas pelo autuante como isentas ou não-tributadas, mas, sim, como regularmente tributadas e, então, ser incluídas entre as receitas tributadas na formação do denominador para fins de apuração do coeficiente “CIAP”.

Frisa que a inclusão das receitas relativas às prestações de serviço originadas a partir dos Terminais de Uso Público (“TUP”) e de “cartões pré-pagos” evidencia o equívoco incorrido pelas D. Autoridades Fiscais, determinando a revisão do Auto de Infração de modo que estas receitas sejam incluídas no total das receitas tributadas de cada período, a exemplo do mês de dezembro de 2007.

Salienta que o total dessas alcança a cifra de R\$ 1.411.986,34 e que os autuantes majoraram de forma equivocada o montante indicado a título de receitas isentas e não tributadas em aproximadamente 20% (Doc. nº 02). Aduz que situação semelhante ocorre pelos demais meses indicados na autuação (Doc. nº 02).

Pede a reforma do Auto de Infração com vistas à exclusão das receitas originadas a partir de prestações de “TUP” e de “cartões pré-pagos” do rol de receitas isentas ou não-tributadas, de modo que as mesmas voltem a figurar dentre as receitas tributadas, sendo contabilizadas no total de prestações efetuadas no período (parte final do inciso II, parágrafo quinto, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96).

A título de exemplo diz que no mês de dezembro de 2007, o autuante considerou as receitas decorrentes de saídas e prestações destinadas ao exterior como operações isentas ou não-tributadas, incluindo indevidamente a cifra de R\$ 4.212,68 (Doc. nº 02) no cômputo destas. Ora, tal procedimento afronta o disposto no artigo 20, parágrafo quinto, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, evidenciando o desacerto incorrido pelo autuante quando da lavratura do Auto de Infração.

Garante que o direito ao crédito em relação às aquisições de bens e mercadorias destinados ao ativo permanente do contribuinte, está previsto Lei Complementar nº 87/96, transcrevendo o seu art. 20, que reproduz.

Pontua que não há hipóteses de venda que tenham sido questionadas pelo autuante quando da lavratura do Auto de Infração, que as transferências interestaduais realizadas por seu estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

Diz que o artigo 98 do Regulamento do ICMS/BA”, veda a transferência de crédito fiscal para estabelecimento de outro contribuinte. Ou seja, pela legislação do Estado da Bahia não seria possível a transferência dos créditos relativos ao restante do quadriênio, transformando, desta maneira, um imposto não-cumulativo em cumulativo, vez que impedida a compensação do débito suportado na operação anterior, e que a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento da impugnante em outra unidade da federação determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no “CIAP” da impugnante, nos termos do inciso V, parágrafo quinto, da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que é a maior operadora de telefonia do país, estando presente em todas as Unidades da Federação. Assim, diante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, a mesma adota um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquela transferência, visto que o “ICMS” é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestadual.

Afirma que procede com dois recolhimentos a título de “ICMS” para os bens adquiridos para o seu estabelecimento e que posteriormente são transferidos para os estabelecimentos localizados nas demais unidades da Federação que podem ser comprovados a partir dos montantes indicados nas Notas Fiscais de transferência, onde consta a informação dos recolhimentos realizados a título de “ICMS” (Doc. nº 02), que não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado por entender que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a

título de “ICMS” quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos seus demais estabelecimentos.

Ao final das colocações expostas nos subitens acima, nas quais se encontram os fundamentos de direito necessários às conclusões que serão deduzidas na sequência, observa-se que:

- i) as operações mantidas pela impugnante com outras empresas de telecomunicações a título de “cessão onerosa de redes” não constituem operações isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”, na medida em que, conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio “ICMS” nº 126/98, amparadas por simples diferimento desse imposto (subitem IV.1);
- ii) as operações de comodato, conserto e reparo por não representarem efetiva circulação de mercadorias, não podem ser agregadas ao denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do “ICMS” relacionados com a aquisição de ativos imobilizados (subitem IV.2);
- iii) as remessas em transferências internas não podem ser consideradas efetivas saídas, ante o disposto pela Cláusula Segunda, do Convênio “ICMS” nº 126/98; logo, não podem ser agregadas ao denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do “ICMS” relacionados com a aquisição de ativos imobilizados (subitem IV.3);
- iv) as receitas recebidas em razão das prestações de serviços originadas a partir de Terminais de Uso Público (“TUP”) e da ativação de cartões pré-pagos também não podem ser consideradas como operações não-tributadas ou isentas, eis que devidamente tributadas (subitem IV.4);
- v) as receitas advindas de prestações e operações destinadas ao exterior devem ser computadas na apuração do total das saídas tributadas, ante o disposto no inciso III, parágrafo quinto, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96 (subitem IV.5);
- vi) por fim, as transferências para estabelecimentos da impugnante em outras unidades da Federação não pode ensejar o estorno do crédito, ante os recolhimentos realizados pela impugnante nestas operações (subitem IV.6).

Argui que o autuante desconsiderou as operações de “cessão onerosa de redes” para a formação do numerador, bem como considerou o numerário das saídas provisórias, comodato, conserto e reparos na formação do denominador da fração imposta, diferente do seu procedimento.

Diz que faz acostar aos autos planilha em que estão discriminadas todas as circunstâncias relatadas na defesa, além de “livros registro de apuração” pertinentes ao período autuado. (Doc. nº 02).

Argumenta que com base em suas planilhas demonstra que utilizou crédito calculado mediante a aplicação da sistemática correta

Com a finalidade de esclarecer as questões expostas na defesa requer a realização de diligência/perícia fiscal consubstanciada na solução dos seguintes quesitos (artigo 145, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 7.629/99), entre outros que poderão ser apresentados em oportunidade futura:

- “i) queira o ilustre auditor-perito responder se as operações mantidas pela IMPUGNANTE com outras empresas de telecomunicações a título de “cessão onerosa de redes” foram requalificadas no trabalho fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;*
- “ii) queira o ilustre auditor-perito responder se as saídas de equipamentos que a IMPUGNANTE realizara a título de comodato, conserto e reparo foram agregadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;*
- “iii) queira o ilustre auditor-perito responder se as saídas de equipamentos que a IMPUGNANTE realizara para fins de transferência interna foram somadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;*

iv) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as prestações de serviços originadas a partir de Terminais de Uso Público (“TUP”) e da ativação de cartões pré-pagos foram requalificadas no trabalho fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;

v) queira o ilustre auditor-perito responder se as prestações de serviços de telecomunicações destinadas ao exterior foram requalificadas no trabalho fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;

vi) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as transferências interestaduais que realizara a IMPUGNANTE foram por esta submetidas à tributação pelo “ICMS” (débito); e

vii) queira o ilustre auditor-perito responder se o quanto questionado nos itens “i” a “v” acima impacta no cálculo do coeficiente “CIAP” de aproveitamento dos créditos do “ICMS”.

Aduz que além da documentação anexa possui no seu estabelecimento soteropolitano, outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo diligente.

Conclui pedindo que seja deferido o pedido de diligência e que o Auto de Infração seja cancelado e julgado improcedente.

O autuante apresenta informação fiscal fls. 233 a 241, reproduz os termos da infração e as razões da impugnação, dizendo “que em relação aos itens i ao iv e o item vi acima, todos os dispositivos legais (art. 20, § 5º, III da LC 87/96, art. 29, § 6º, III da Lei 7.014/96-BA e art. 93, § 17, III do Decreto 6.284/97) que definem o cálculo do crédito do CIAP determinam que o montante a ser apropriado será 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 as saídas e prestações com destino ao exterior. Não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre os itens levantados pelo impugnante. Só existe exceção no que diz respeito à exportação. Como existe especificação para as exportações, se fosse para ter inclusão ou exclusão de outros itens o legislador o estabeleceria.”

Diz que o art. 93, § 17, V do Decreto 6.284/97, determina que na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, diz que isso não foi aplicado pelo contribuinte quando da apuração do valor do crédito, não deduzindo do montante do crédito acumulado no controle do CIAP o total das desincorporações de bens.

Assevera que é improcedente a alegação do autuado relatada no item v da defesa que diz respeito à não inclusão dos valores de exportação como tributados. Diz de acordo com os livros de Registros de Apurações 2004 a 2007 (folhas 21 a 118) do PAF, apenas no mês 06/2004 (folha 32) consta saída para o exterior e o respectivo valor foi considerado como tributado e que as planilhas (folhas 192 e 193) anexadas na defesa constam exclusões de valores referentes a exportações, sem que os mesmos estejam registrados nos livros de Apurações de ICMS (folhas 74 e 117).

Argumenta que a solicitação de nulidade do Auto de Infração motivada pela consulta formulada em 14/11/2007, conforme protocolo do processo 197183/2007-0 (fl. 199) não deve prosperar, porque o autuado encontrava-se em processo de fiscalização através da OS-501.868/07, intimado em 29/05/2007, fl. 06 e 07, atendida em 13/06/2007 com apresentação do relatório de CIAP em arquivo magnético através de e-mail (termo de arrecadação e e-mail anexos).

Frisa que em 29/08/2007 foi entregue ao autuado uma nova intimação fiscal (int. 10/07 anexa), solicitando novos documentos e que o contribuinte encontrava-se sobre processo de fiscalização, porque não havia ultrapassado o prazo de 90 dias da ultima intimação (29/08/2007), nem havia despacho do Inspetor Fazendário declarando que a matéria da consulta não se encontrava sob ação fiscal, transcreve os art. 26, III; 28, II e 61, § 1º, II “a” e “b”, e § 5º todos do RPAF/BA.

Entende que em relação ao pedido de diligência, que a mesma não se faz necessária, aduz que no PAF existe toda documentação necessária para conclusão da lide.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

O processo foi convertido em diligência para que o autuante, à vista dos elementos acostados aos autos, atinentes à mencionada infração, bem como de outros que possam vir a ser obtidos junto ao autuado, adote as seguintes providências:

- 1 – esclarecer exemplificativamente os cálculos efetuados pelo autuante, relativos às planilhas de cálculos às fls.8 à 20 do PAF;
- 2 – ao responder as quesitações, às fls. 189 e 190, opinar se existe pertinência nas argüições do autuado efetuando os ajustes para análise e formação do convencimento dessa Junta de Julgamento Fiscal;
- 3 - examinar se na apuração do crédito tributário a metodologia e os cálculos utilizados pelo autuante, estão de acordo com o disposto nas Leis Complementares nº87/96 e 126/98, na Lei 7.014/96, bem como com o Regulamento do ICMS/97;
- 4 - caso houvesse divergências, elaborasse novos demonstrativos apurando a exatidão dos seus montantes.

Na diligência, em relação ao item 1, o autuante esclareceu os cálculos realizados detalhadamente em cada planilha, reproduziu, inclusive, de forma analítica as disposições e as notas explicativas já existentes no final de cada demonstrativo.

Quanto ao item 2, diz que os questionamentos dos itens "i" a "v" acima, tem a esclarecer que:

- a) foram considerados para elaboração dos cálculos que definiram o montante dos créditos apropriar (folha 9, coluna "O"), os valores totais escriturados nos livros de Apuração folhas 21 a 118 das colunas "Valores Contábeis" e "Base de Cálculo", considerando como tributados apenas os valores relativos à exportação, conforme determina o §17, Art. 93 do RICMS-BA;
- b) todos os valores registrados nas colunas "isentas ou não tributadas" e nas colunas "Outros", dos livros de Apurações, foram considerados como valores sem incidências do ICMS, portanto não adicionados aos totais das bases de cálculos.

Sobre o questionamento do item "vi" acima, esclarece:

- a) conforme registrados nos livros de apurações, as operações de transferências interestaduais, CFOP 6.552, foram tributadas quando das saídas e tais valores foram considerados nos cálculos dos coeficientes, porque os mesmos estão registrados nas colunas de valores contábeis e bases de cálculos.

Já o questionamento do item "VII" informou que:

- a) dos questionamentos feitos pela impugnante apenas o item "v" poderia impactar o resultado do coeficiente, salientando que nos exercícios analisados (2004 a 2007) não constam registros de saídas para o exterior e que quanto os demais itens não geram nenhuma alteração no coeficiente, porque no seu entender a legislação que trata do crédito de CIAP e de sua fórmula de calcular, só determina a adição de saídas isentas na base de cálculo se a mesma for para o exterior.

Em se tratando do item 3, diz que os critérios utilizados estão de acordo com o que determina o Art. 93, § 17, Inciso 111, do RICMS-BA, (diligência anexo I).

Quanto a pergunta 4, aduz que inexiste divergência nos cálculos elaborados para determinação do valor do crédito reclamado, porque os cálculos foram elaborados as legislações pertinentes e os valores lançados nos livros fiscais e relatórios apresentados pelo autuado.

Conclui a diligência citando que os argumentos e os questionamentos apresentados pelo autuado não alteram o valor do crédito reclamado e pede que o Auto de Infração seja julgado procedente.

O autuado em manifestação à diligência realizada, às fls. 265 a 267, aduz que o autuante se limita a dizer a que se referem as principais colunas de suas planilhas anexas ao Auto de Infração, mas

que deixou de justificar suas premissas, alega que a diligência diz o que foi feito, mas não por que tais critérios foram adotados, não explica por que razão as cessões onerosas de meios de rede, que são tributadas pelo regime de diferimento do ICMS foram consideradas por ele como "isentas ou não tributadas", e que isso deveria ter sido explicado no quesito "i".

Equivaler diferimento com isenção ou ausência de tributação diz que é errado e que merece correção, porque entende que não há que se confundir momento do pagamento com incidência do imposto.

Assevera que o autuante não fundamenta seu critério de incluir, no total das saídas, aquelas referentes ao comodato de bens que permanecem em seu ativo fixo, mas foram remetidos a clientes seus para desempenho de suas atividades-fim, e que deveria constar da resposta ao quesito.

Enfatiza que proceder ao estorno dos créditos do ICMS em razão das saídas em comodato (computadas para fins de cálculo do percentual de estorno), implica vedar o crédito do ICMS sobre os bens do ativo destinados diretamente à prestação onerosa de serviços de telecomunicações, o que afronta a Lei Complementar nº 87/96 e a própria legislação estadual que assegura o direito ao crédito do imposto.

Garante que as saídas dos bens em comodato tem por objetivo viabilizar a prestação do serviço de telecomunicações, condição para apropriação do crédito e não razão para sua vedação.

Salienta que o autuante também não justifica a inclusão das transferências internas de bens do ativo fixo no total das saídas, mesmo considerando que possui apuração centralizada do ICMS, esses bens permanecem no seu imobilizado, e que isso deveria estar explicitado na resposta ao quesito "jjj" e que do mesmo modo, não traz qualquer amparo ao seu procedimento de considerar que as receitas decorrentes das prestações de serviços originadas a partir de Terminais de Uso Público e das ativações de cartões pré-pagos, seriam isentas ou não tributadas pelo ICMS, entende que essas receitas são tributadas de acordo com a legislação pertinente e que deveria estar na resposta ao quesito "iv".

Destaca que o autuante não dá base para que pudesse subtrair do valor total do CIAP, o valor contábil dos bens objeto de transferência interestadual, em operações que foram submetidas à tributação pelo autuado. Declara que toda a coluna "T" da planilha de folha 9 equivale ao total de transferências interestaduais discriminadas na planilha de fl. 14 e que tal procedimento implica no estorno em duplicidade dos créditos do ICMS apropriados quando da aquisição dos bens objeto de transferência, porque primeiro o Estado recebe integralmente e de uma só vez a totalidade do imposto destacado na saída em transferência e segundo, porque a baixa do ativo impe o aproveitamento do crédito do imposto em 1/48 mensais, decorrente da entrada do mesmo bem.

Pontua que para retificar o lançamento fiscal é necessário que seja excluído da coluna (T) da planilha que embasou o lançamento fiscal, o montante do ICMS recolhido nas operações de transferências interestaduais, sob pena de se legitimar a estorno em duplicidade do ICMS levado a cabo pelo autuante.

Defende que o autuante tentou tributar nos casos de lacuna da lei, de modo prejudicial ao contribuinte, porque equivaleu:

- a) diferimento a isenção / não incidência;
- b) saídas em comodato a alienações;
- c) transferências internas, num regime de apuração centralizada, a alienações;
- d) receitas de cartões pré-pagos, com tributação antecipada, a isenção/não incidência e
- e) desconsiderou, para fins de estorno de créditos do ICMS, que transferências interestaduais foram tributadas pelo ICMS.

Conclui dizendo que é regular o seu procedimento e equivocada a ação fiscal que culminou no presente lançamento, motivo pelo qual se reiteram todos os termos da Impugnação e pede o cancelamento do Auto de Infração.

O autuante presta nova informação fiscal, às fls. 271 a 274, volta a reproduzir a descrição dos fatos e as alegações defensivas, diz que em relação à defesa, quanto à letra "a" do item 1, acredita que o autuado não analisou o relatório da diligência com a devida profundidade, pois o mesmo, além de descrever as colunas das planilhas anexas ao auto de infração, indica os fundamentos legais (folhas 248 a 251) que fundamentaram a infração.

Quanto as letras "b", "c", "d" do item 1, os critérios utilizados e os fundamentos legais foram esclarecidos na resposta a pergunta 2 da diligência, e quanto aos questionamentos dos itens "i" a "v" acima, esclarece que:

- a) foram considerados para elaboração dos cálculos que definiram o montante dos créditos a apropriar (folha 9, coluna "0"), os valores totais escriturados nos livros de Apuração folhas 21 a 118 das colunas "Valores Contábeis" e "Base de Cálculo" considerando como tributados os valores relativos à exportação, conforme determina o §17, Art. 93 do RICMS-BA;
- b) todos os valores registrados nas colunas "isentas ou não tributadas" e nas colunas "Outros" dos livros de Apurações, foram considerados como valores sem incidências do ICMS, portanto não adicionados aos totais das bases de cálculos.

Quanto ao questionamento do item "vi" acima, explica que:

- a) conforme registrados nos livros de apurações, os mesmos estão registrados nas colunas de valores contábeis e bases de cálculos.

Quanto ao questionamento do item "vii", diz que dos questionamentos feitos pelo autuado, apenas o item "v" poderia impactar o resultado do coeficiente, mas que nos exercícios analisados (2004 a 2007) não constam registros de saídas para o exterior. Quanto os demais itens aduz que não geram nenhuma alteração no coeficiente, visto que, a legislação que trata do crédito de CIAP e de sua fórmula de calcular, só determina a adição de saídas isentas na base de cálculo se a mesma for para o exterior.

Esclarece que quanto aos serviços de cessões onerosas de meios de rede, tem sua tributação definida na cláusula décima do Convênio 126/98 e Art. 569-A, inciso VII do RICMS-BA, que em nenhum momento trata de diferimento e sim que o imposto incidente sobre o serviço de cessões onerosas de meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, garante que o serviço em questão não sofre nenhuma tributação na empresa prestadora do serviço. O tributo cobrado do usuário final não se refere essencialmente a cessão onerosa de meio de rede e sim a serviços de comunicações prestados pela operadora a qual o usuário está vinculado, porque nos livros fiscais da operadora que presta o serviço, os valores cobrados de outras operadoras são lançados em colunas cujos valores não são alcançados pela incidência do ICMS.

Quanto à letra "e" do item 1, diz que o autuado alega a duplicidade do estorno do valor da transferência interestadual do CIAP, considerando que a mesma foi tributada na saída, mas que analisando os fatos verificou que se trata de fatos distintos, um é a tributação pela desincorporação de bens do ativo, mesmo que seja em caráter de transferência, o outro é o estorno dos valores do controle do CIAP, dos bens do ativo desincorporados antes de decorridos 48 meses de sua aquisição, conforme o Art. 97, inciso XII, letra "b", Art. 93, §17, inciso V do RICMSBA, e que por isso é improcedente a argumentação do autuado.

Frisa que quanto à letra "f" do item 1, a reclamação do crédito tributário foi fundamentada no que determina o Art. 93, § 17, incisos III e V, e todos os critérios obedeceram o que estão definidos nas normas legais (folhas 233 a 237).

O art. 93, § 17, V do Decreto 6.284/97, determina que na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este dispositivo aplicado pelo contribuinte quando da apuração do valor do crédito, não deduzindo do montante do crédito acumulado no controle do CIAP o total das desincorporações de bens.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Inicialmente não acolho o pedido de nulidade da autuação que disse ter por objeto as mesmas questões suscitadas em processo de consulta apresentada em 14/11/2007, protocolo do processo 197183/2007-0 (fl. 199), porque o contribuinte encontrava-se sob ação fiscal, em processo de fiscalização através da OS-501.868/07, foi intimado em 29/05/2007, fl.06 e 07 - atendida em 13/06/2007 com apresentação do relatório de CIAP em arquivo magnético, e em 29/08/2007 - solicitando novos documentos, dentro do prazo de 90 dias previsto para prorrogação, comunicada ao autuado; nem havia também, qualquer despacho do Inspetor Fazendário declarando que a matéria da consulta não se encontrava sobre ação fiscal. Tornando-se assim ineficaz a consulta, não produzindo os efeitos previstos no art.62 do RPAF/BA.

Além disso, outra a consulta formulada, trata de “Serviço Telefônico Móvel Pessoal mediante utilização de cartões ou assemelhados e compensação de valores entre operadoras para utilização onerosa de suas redes de telecomunicações” e já fora respondida ao contribuinte, mediante Parecer 4067/2003, datado de 06/06/2003, antes mesmo do início da ação fiscal, tendo o autuante inclusive, observado os termos da sua disposição.

Ademais, foram observados no processo administrativo tributário, os princípios da ampla defesa e do contraditório, da verdade material, e da legalidade. Ressalto que o fato gerador está devidamente identificado e caracterizado, enquanto que a infração imputada tem previsão objetiva na Lei nº. 7.014/96, que dá fundamentação legal ao ICMS, e no Convênio ICMS 126/98. Saliento que os papéis de trabalho elaborados pela fiscalização contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração e o infrator.

No mérito, o Auto de Infração em lide, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escrivurado crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período.

Toda a questão do lançamento se resume em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.

O critério a ser seguido é estabelecido pelo § 17 do art. 93 do RICMS, especialmente pelo seu inciso III:

“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, fica sujeito às seguintes disposições (Lei nº 7.710):

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 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;”

A regra do inciso III pode ser equacionada assim:

$$\text{Crédito mensal} = \frac{\text{valor do crédito total} \times \frac{1}{48} \times \text{operações e prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas e das prestações}}$$

Note-se: no numerador da fração põem-se os valores das operações e prestações tributadas. No denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes).

No caso presente a questão gira em torno das operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), cuja regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A, bem como das prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos, art. 569-F, todos do RICMS/97. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, que se trata de diferimento, haja vista que há uma cessão de meios de rede sem incidência do imposto no momento da cessão, prevendo o inciso VII que “o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final”. Ao adiar a incidência do tributo para um evento futuro e incerto (a prestação que venha a ocorrer, se ocorrer, a usuário final), a norma configura uma hipótese típica de diferimento.

Uma das teses da defesa é de que as operações com imposto diferido devem figurar no numerador da fração, porque tais operações, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal.

Não concordo com essa tese. O diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse a previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo. Diferir significa adiar. Determinadas operações que seriam tributáveis deixam de sê-lo, adiando-se a incidência da norma de tributação para um momento no futuro.

O critério temporal do fato gerador definido pela norma tributária pode ser modificado por uma disposição acessória ou secundária, *antecipando* ou *adiando* o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o aspecto temporal da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do sujeito passivo, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*). Por outro lado, se o que faz a lei é adiar o lançamento do crédito, diz-se que se trata de *suspensão* ou de *diferimento*, conforme o caso.

Quanto ao *diferimento*, considero ter deixado patente o meu entendimento de que as operações com imposto diferido são operações não tributadas.

No caso das prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia celular e de telefonia com base em voz sobre Internet (VOIP), disponibilizados por fichas cartões ou assemelhados, mesmo por meios eletrônicos, o art. 569-F, do RICMS/97, prever que a nota fiscal de serviços de telecomunicação será emitida com destaque

do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização.

Este também é o entendimento manifestado no Parecer GECOT nº4067/2003, à consulta formulada através do Processo nº41724920030, que diz: “*Conforme dispõe o § 2º do artigo 4º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº6.284/97, quando o serviço de comunicação for prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento dos instrumentos necessários à sua prestação. Sendo assim, o imposto devido em razão dos serviços a serem efetivamente prestados, deve ser pago de forma antecipada quando as Operadoras SMP realizarem as operações de venda dos cartões ou assemelhados.*”

Se por um lado as operações com imposto diferido são operações não tributadas, na antecipação, consoante esclarecido acima, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento dos instrumentos necessários à sua prestação antecipando o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Neste caso quando da realização do serviço de comunicação ao ser utilizado os bens do ativo que compõem toda estrutura para a prestação dos serviços de comunicação, não mais haverá a incidência do imposto.

Passo então ao exame da figura da *suspensão*, haja vista que a glosa de créditos em discussão no Auto de Infração envolve também, remessas de equipamentos para reparo ou conserto.

No âmbito tributário, quando se fala em “*suspensão*”, é preciso deixar claro se o que se tem em mente é a *suspensão da exigibilidade* do crédito tributário ou a *suspensão da incidência* da norma jurídica tributária. No caso em exame, o que se tem em mira é a figura da suspensão da incidência da norma tributária.

A *suspensão da incidência* é uma figura exoneratória que contempla situações que, em princípio, não são tributáveis, a menos que venha a ocorrer um evento futuro – o descumprimento de uma condição. Daí definir-se a suspensão da incidência como sendo uma *não-incidência condicional*. Somente se torna tributável o fato se o evento futuro vier a ocorrer. Por exemplo, se um bem é remetido para reparo ou conserto, com suspensão da incidência tributária sob a condição de que depois do reparo ou conserto o bem retorne ao estabelecimento de origem, caso o bem deixe de retornar fica configurado o descumprimento da condição, e então o tributo se torna devido.

Como na situação em exame não consta que tivesse havido descumprimento das condições da suspensão da incidência, não houve incidência do ICMS. Por conseguinte, os casos de remessa para conserto, neste caso, constituem fatos não tributáveis pelo ICMS.

Quanto às saídas de bens em comodato, nos demonstrativos, não constam a inclusão de qualquer valor neste sentido no cálculo para a apuração das receitas isentas ou não tributáveis, nem poderia ter, no comodato ocorre tributação no âmbito municipal, constituindo-se fato alheio à incidência do ICMS.

Quanto às transferências destinadas a outros estabelecimentos do autuado, bem como as exportações, ao contrário do que alegou o sujeito passivo, foram consideradas como sendo operações tributáveis, consoante demonstrado nas planilhas elaboradas pelo autuante, que fundamentam a autuação.

Está correta a glosa do crédito, do ponto de vista da interpretação do direito aplicável ao fato.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232882.0012/08-4, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A EMBRATEL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.581.722,97** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2009

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR