

**A. I. N°** - 274068.0004/09-7  
**AUTUADO** - VIVO S.A.  
**AUTUANTES** - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CARLOS ALBERTO BARRETO MIRANDA,  
CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 05.05.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0091/02-10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO MAIOS DO QUE O PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. De acordo com o artigo 93, V, “a”, do RICMS/97, é admitida a apropriação do crédito fiscal de bens do ativo imobilizado desde que tais bens sejam destinados à manutenção da atividade fim do estabelecimento. Refeito, pela fiscalização, o CIAP, para excluir valores utilizados indevidamente, inclusive em ação fiscal anterior. Infração parcialmente subsistente após o refazimento do cálculo do débito. Rejeitado o pedido de decadência e de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/09/2009, acusa a utilização indevida de crédito de ICMS, no total de R\$1.787.171,07, no período de janeiro a dezembro de 2004, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrativos e documentos às fls.06 a 54.

Em complemento consta “*O contribuinte utilizou crédito decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado maior do que o valor total que o respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Foram infringidas as normas do inciso V, letra “a” do artigo 93, parágrafo 17 do artigo 93 e o inciso XII do artigo 97 do RICMS, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97. Tudo apurado conforme anexos I, II e III, que fazem parte integrante deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.*”

O sujeito passivo por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls.91 a 106, onde inicialmente destacou a sua tempestividade, transcrevendo a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, e impugnando o lançamento tributário com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Invocou o artigo 150, § 4º do CTN, para argüir a decadência dos créditos tributários exigidos relativos ao período compreendido entre janeiro a 29 de setembro de 2004, posto que teve ciência da autuação em 29/09/2009. Aduz que houve pagamento de ICMS no citado período, o que no seu entendimento justifica plenamente a aplicação do mencionado dispositivo legal. Transcreveu a jurisprudência no âmbito administrativo e do judiciário (Superior Tribunal de Justiça) sobre esta questão.

Em seguida, destaca que a origem da autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável pelo estabelecimento, relativo às entradas de bens para o ativo imobilizado.

Transcreveu o parágrafo 5º do artigo 20, da LC n° 87/96, para argumentar que o objetivo dessa norma é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) e

tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas.

Com esse argumento, expressa seu entendimento de que somente pode ser aproveitado os créditos fiscais de bens adquiridos para o ativo imobilizado na proporção das saídas tributadas pelo imposto, que segundo o defendente, deve ser calculado com base na seguinte fórmula.

Operações tributadas no período

Total das operações de saída e      =      Percentual a ser aproveitado  
prestações do período

Diz que os equívocos da fiscalização se situam em uma parte da fração, pois incluiu no denominador as operações com CFOP 5.301, 6.301 e 7.301, que são tributadas, deixando de incluí-las no numerador da fórmula. Além disso, diz que foram incluídas no cálculo operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, relativamente a transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos (CFOP 5.552) e diversas formas de simples remessa e devolução de bens (CFOP 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915). Juntou cópias do RAICMS, realçando os valores lançados nos CFOP citados, para comprovar sua alegação.

Demonstra o seu entendimento de como foram calculados os percentuais de créditos a apropriar, no demonstrativo à fl.07, dizendo que a fiscalização simplesmente dividiu o valor total das operações tributadas pelo valor total das saídas, sem descontar os valores destacados na coluna "outras", bem como toas operações que não são hipóteses de incidência do ICMS.

Informa que por equívoco em sua escrituração fiscal lançou algumas operações que não são hipóteses de incidência do ICMS na coluna operações isentas ou não tributadas, quando entende que deveriam ter sido lançadas na coluna "outras".

Ou seja, aduz que a fiscalização utilizou como denominador da operação o faturamento total de saídas, global, que abarca diversas receitas relativas a operações estranhas ao fato gerador do ICMS.

Faz uma distinção das hipóteses que entende estranhas ao fato gerador do imposto, destacando que no caso das operações com isenção ou imunidade, estas devem ser incluídas no cálculo, porém, é indevida a inclusão das operações cuja hipóteses de incidência não ocorreu, como é o caso das operações de comodato, devoluções e remessas para depósito, conserto, etc., além das transferências entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

Prosseguindo, o defendente destaca a operação com CFOP 5.552, (transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), que considera ter sido indevido a sua inclusão, por entender que não há transferência de titularidade dos bens envolvidos, e portanto, não é hipóteses de incidência do ICMS. Transcreveu o art.6º, V e VI, do RICMS/97; a Súmula nº 186 do STJ a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobre esta questão.

Com esse argumento, diz que as operações consubstanciadas nos CFOP 5.552, 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915, também não são hipóteses de incidência de ICMS, incluir no cálculo operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, aumentando indevidamente o numerador.

Além disso, argui que é necessária a inclusão dos valores referentes às operações de interconexão tanto no numerador quanto no denominador da equação do cálculo do cociente de aproveitamento do crédito do CIAP, das operações com CFOP: 5.301; 6.301; 7.301, por entender que tais atividades são tributadas. Observa que, no levantamento da fiscalização, tais operações foram incluídas apenas no denominador.

Prosseguindo, discorre sobre o conceito de interconexão, dizendo que trata-se das chamadas feitas de um usuário de uma operadora (TIM, v.g.) para um usuário de outra operadora (VIVO). Para completar a chamada, a operadora de origem precisa utilizar os meios da operadora de destino (prestação de serviço de comunicação da VIVO para a TIM, no exemplo dado), mediante o pagamento de uma remuneração (exatamente a receita de interconexão da VIVO). Em condições normais, a segunda operadora (VIVO) recolheria ICMS sobre essa receita, e a primeira (TIM), ao pagar o imposto sobre o valor total da chamada, deduziria como crédito o imposto pago pela primeira, que teria sido incluído no preço que lhe fora faturado por aquela. Com essa explicação, sustenta que tais operações não são isentas ou não tributadas, apesar de seu equívoco no lançamento do "Registro de Apuração Consolidada do ICMS".

Explica que para simplificar o regime de cobrança entre operadoras e de recolhimento do ICMS em receitas de interconexão, sem qualquer alteração nos resultados, o Convênio ICMS nº 126/98 (Cláusula Décima) concentrou toda a arrecadação na operadora de origem, que funciona como substituta tributária da outra. Salienta que a prestação desta última é tributada (por substituição), não sendo isenta ou não-tributada.

Assim, assevera que as operações de interconexão são tributadas, tão-somente de forma diferida, conforme prevê o Convênio ICMS nº 126/98, assinado, inclusive, pelo Poder Executivo da Bahia.

Nesse sentido, aduz que sendo as operações de interconexão tributadas, devem, por essa razão, compor o numerador (divisor) da operação e, conseqüentemente não contribuir para uma redução do resultado da mesma, mas sim para seu aumento - pelo o que se terá que o aproveitamento de créditos realizado pela empresa deu-se estritamente dentro da legalidade.

Portanto, sustenta que é inconteste a tributação dessas receitas, e portanto, devem ser consideradas no montante de "operações tributadas no período", numerador da supracitada fórmula, com o que se terá a validação, se não de todos, mas de grande parte dos créditos estornados na presente autuação.

Requer a realização de revisão fiscal do lançamento por fiscal estranho ao feito para que afira a (in)exatidão do lançamento, tendo indicado para perito o assistente técnico o Sr. GEOVÂNIO MARQUES DA SILVA, brasileiro, contador, CPF nº 598.979.025-20, com endereço na Rua Silveira Martins, 1036, Cabula, CEP 41150-000, Salvador/BA – Tel. (71) 9980-7674, tendo formulado os seguintes quesitos:

1. *Que operações foram consideradas pelo Fisco no total de saídas no período autuado? Quais seus valores?*
2. *Dentre as operações mencionadas no quesito anterior, incluem-se operações de transferência de bens (entre estabelecimentos do próprio contribuinte - CFOP 5.552) e diversas formas de remessa e devolução de bens (CFOP's nº 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.912, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915)?*
3. *Que operações foram consideradas pelo Fisco no total de operações tributadas no período autuado? Quais seus valores?*
4. *Dentre as operações mencionadas no quesito anterior, incluem-se operações de interconexão, consubstanciadas nos CFOP's nº 5.301, 6.301 e 7.301?*

Por fim, requer a procedência de sua impugnação, com o conseqüente cancelamento do auto de infração epígrafado, extinguindo-se o crédito tributário nele consubstanciado e arquivando-se o processo fiscal instaurado.

Na informação fiscal às fls.177 a 185, os autuantes rebateram a créditos exigidos para os períodos anteriores a 29/09/2004, invocanc

artigo 28 da Lei nº 3.956/81 e art.965, I e II, do RICMS/97, para evidenciar que não tem cabimento tal alegação, pois o lançamento fiscal referentes a operações registradas no exercício de 2004, teve sua conclusão em 22/09/2009, dentro do prazo previsto na legislação citada.

Quanto a alegação de que as operações de interconexão (CFOP 5.301, 6.301 e 7.301), somente foram incluídas apenas no denominador, e que por se tratar de serviço tributado também deveria compor o valor do numerador, os autuantes discordam transcrevendo a Cláusula Décima do Convênio 126/98.

Elaboram um Fluxo Físico/Econômico da interconexão entre duas prestadoras de serviços de comunicação, para mostrar que a receita da Vivo com a interconexão não é tributável, não devendo compor o valor do numerador.

Com relação a alegação defensiva de que as operações sem incidência do imposto não deveriam ser incluídas no denominador, os autuantes esclareceram que de acordo com o art.20, § 5º, da LC 87/96; art.629, § 6º, da Lei nº 7.014/96; 93, §§ 12 e 17, c/c com art.97, XII, e art.339, § 2º, do RICMS/97, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações e prestações do período, equiparando-se às tributadas, as saídas e prestações com destina ao exterior. Observa que a LC 87/96, não faz qualquer restrição ou exceção, e portanto, no seu entendimento, o total das saídas comporta todas as saídas tributadas ou não.

Dizem que esse entendimento foi manifestado pela DITRI através do Parecer 14.406/2006, qual seja:

“Analisando a legislação pertinente à matéria o entendimento é no sentido de que o RICMS/Ba em seu artigo 93, § 17, inciso III, dispõe literalmente que o coeficiente será o resultado entre o valor das saídas e prestações tributadas, incluindo excepcionalmente como sendo tributadas as saídas e prestações com destina ao exterior e o valor das operações de saídas e prestações do período.

Assim, não concordaram com a alegação quanto a afirmação de que houve erro no cálculo do coeficiente de creditamento, visto que foi observada toda a legislação acima citada, a qual, define a metodologia do cálculo do crédito fiscal a ser apropriado.

Esclarecem que o cálculo do coeficiente de creditamento encontra-se no Anexo II (fls.07) e foi elaborado em consonância com a determinação legal, os valores das “operações tributadas” e “total de saídas” foram extraídas do livro Registro de Apuração do ICMS escriturados pela impugnante, fls.10 a 54.

Frisam que não existe na legislação tributária nenhuma regra que estabeleça inclusões ou exclusões a serem aplicadas sobre os valores registrados nos livros fiscais, sendo a única exceção as operações de saídas com destino ao exterior, que para fins de apuração do coeficiente de creditamento equiparam-se às saídas tributadas.

Transcreveram as ementas dos julgamentos ocorridos nas sessões nº 40209/2009 e 072/2009, ambos da 2ª JJE, que decidiram sobre matéria idêntica à que tratada este processo.

Quanto ao pedido para a realização de perícia contábil, os autuantes se mostraram contrários, por entenderem que na há amparo legal, e o processo existe provas suficientes e o assunto independe de conhecimento de técnicos especializados, devendo ser indeferido tal pedido com base no art.147, II, do RPAF/99.

Finalizaram ratificando o seu procedimento fiscal pela procedência do auto de infração.

#### **VOTO**

Analisando a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos em dezembro de 2004, observo que não assiste razão ao defendente, um

no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF (Conselho de Fazenda do Estado da Bahia) é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período, considerando-se que o lançamento ocorreu em 29/09/2009, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/04, findando-se em 31/12/09.

Quanto ao pedido de diligência/perícia, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, o indefiro, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção, inclusive recalculer o débito, se necessário.

Além do mais, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso II, do RPAF/99.

Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte, e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

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 escriturado 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.

A conclusão fiscal está baseada na planilha intitulada de "Controle dos Créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP" referente aos créditos que foram apurados mensalmente no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, sendo exigido o estorno sobre os totais que foram apropriados no período de janeiro a dezembro de 2004, tomando por base o percentual entre o valor contábil das saídas totais e o valor das saídas tributadas em cada período, de acordo com os valores escriturados no Registro de Apuração do ICMS.

O sujeito passivo ao defender-se, não discordou dos números consignados na planilha de apuração do débito, tendo, no entanto, alegado que a origem da autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável pelo estabelecimento, relativo às entradas de bens para o ativo imobilizado.

Pelos termos da defesa, verifica-se que a lide 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 o estabelecido no § 5º, I, II e III, do artigo 20 da LC nº 87/96, reproduzido 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:

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

Pelo que se vê, no numerador da fração deve ser consignado o montante dos valores das operações e prestações tributadas. No denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes e outras).

Tomando por exemplo as operações de saídas escrituradas no Registro de Apuração do ICMS pelo próprio contribuinte, o coeficiente do mês de janeiro de 2004, foi apurado pela fiscalização conforme quadro abaixo:

#### SAÍDAS

CFOP	ESPECIFICAÇÃO	VL.CONTÁBIL	TRIBUTADAS	ISENTAS/N/TRIB.	OUTRAS
5102		3.729.779,98	4.148.088,47	-	-
5104		6.763,70	8.830,00	-	-
5209	Devolução recebida em transf.				
5114		-	-	-	-
5152		1.774.231,76	-	1.774.231,76	-
5301	Prest. serviço de comunicação	6.540.397,88	-	6.540.397,88	-
5302		25,00	25,00	-	-
5303		2.679.907,80	3.148.775,00	-	-
5304		14.891.887,36	13.395.790,89	1.496.096,47	-
5307		2.210.669,00	2.210.949,00	-	-
5551		19.152,22	250,60	14.481,61	4.420,00
5552		44.246,62	-	44.246,62	-
5556	Devolução de compra mat.uso/consumo				
5904		21.571,00	-	-	21.571,00
5908	Remessa de bem em comodato	998.044,27	-	998.044,27	-
5910	Remessa em bonificação	227.350,84	219.054,54	8.865,15	108.595,96
5912	Remessa de bem em demonstração				

5915	Remessa de mercadoria p/conserto	416.870,85	-	-	416.870,85
5917	Remessa de mercadoria em consignação	171.500,00	187.500,00	-	-
5929		-	-	-	-
5949		927.426,31	1.023.452,99	311,70	7.761,00
6102		1.125.618,95	1.130.844,76	-	-
6202		10.083,62	10.083,62	-	-
6301	Prest serviço de comunicação	5.033.856,33	-	5.033.856,36	-
6305		3.580,00	3.580,00	-	-
6307		170,00	170,00	-	-
6551		491.114,04	23.203,51	467.910,53	-
6908	Remessa de bem em comodato	2.210,97	-	2.210,97	-
6910	Remessa em bonificação	931,71	984,16	-	-
6913	Retorno de mercadoria em demonstração				
6915	Remessa de mercadoria em conserto	206.428,73	-	-	206.428,73
6949		103.407,06	87.499,74	-	15.907,32
7301	Prest. serviço de comunicação	54.691,04	-	54.691,04	-
TOTAIS		41.691.917,04	25.599.082,28	16.435.344,36	781.554,86
INDICE		100,00	0,614006	0,394209	0,0187460

$$\text{Coeficiente} = \frac{\text{operações e prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas e das prestações}} = \frac{25.599.082,28}{41.691.917,04} = 0,614006$$

A defesa está concentrada na alegação de que os autuantes incluíram no cálculo operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, relativamente a transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos (CFOP 5.552) e diversas formas de simples remessa e devolução de bens, operações de comodato, devoluções e remessas para depósito, conserto, etc. (CFOP 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915). Além disso, que foram inseridas no denominador da fórmula as operações com CFOP 5.301, 6.301 e 7.301, relativas a operações de interconexão com outras operadoras do sistema móvel de telecomunicação, consideradas como tributadas, deixando de incluí-las no numerador da fórmula.

Ou seja, aduz que a fiscalização utilizou como denominador da operação o faturamento total de saídas, global, que abarca diversas receitas, segundo o autuado, relativas a operações estranhas ao fato gerador do ICMS.

Observo que quanto a questão relacionada com as operações de interconexão 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), sua regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A do RICMS. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, mais precisamente de seu inciso VII, 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 adi:

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 autorizadas do respectivo crédito fiscal, razão por que entende que trata-se de prestação tributada (por substituição), e por isso, devem compor o numerador (divisor) da operação e, conseqüentemente não contribuir para uma redução do resultado da mesma, mas sim para seu aumento.

Não vejo como prosperar a tese defensiva. 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, adiando para momento posterior.

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.

Desta forma, as operações com imposto diferido são operações não tributadas, e no caso, não devem figurar nos valores do numerador da fórmula de cálculo do índice da proporcionalidade, as operações com CFOP 5.301; 6301 e 7301 (*Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza*), conforme pretende o sujeito passivo.

No que tange às operações envolvendo operações com CFOP 5209; 5552; 5556; 5905; 5908; 5909; 5910; 5912; 5915; 5917; 6910; 6913; 6915, considero correto a inclusão de seus valores no denominador da fórmula para fins de cálculo do índice entre as mercadorias tributadas para o total das mercadorias tributadas, isentas/não tributadas/outras, uma vez que, no caso das operações com “suspensão” do imposto (remessa para conserto, demonstração, etc.), tais operações são consideradas pela legislação tributária como uma não-incidência condicional.

Quanto às saídas de bens em comodato, CFOP 5908 e 6908, (Remessa de bem por conta de contrato de comodato e Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato), realmente assiste razão ao autuado, haja vista que o comodato é negócio tributável por tributo municipal, constituindo sem dúvida fato alheio à incidência do ICMS.

A legislação tributária estadual prevê a não incidência do imposto nas operações realizadas a título de comodato desde que contratados por escrito, conforme se infere do art.6º, inciso XIV, alínea “a”, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Verifica-se, portanto, que, além do cumprimento dos demais requisitos do instituto do comodato, para não haver a incidência do ICMS sobre a operação a contratação deve ser por escrito.

No presente caso, apesar de o autuado não ter comprovado a existência de contrato de comodato nas operações escrituradas nos livros fiscais, mesmo assim, entendo que devem tais operações ser excluídas do cálculo do índice para fins de estorno do crédito fiscal apropriado a título de ativo imobilizado, que passo a fazê-lo, com base nos documentos que constam no processo conforme planilhas abaixo:



PLANILHA 1 – CÁLCULO DO PERCENTUAL DAS MERCADORIAS TRIBUTADAS / MERCADORIAS TOTAIS APÓS EXCLUSÃO DAS OPERAÇÕES DE COMODATO

MÊS (A)	VL.CONTÁBIL (B)	CFOP 5908/6908 (C)	VL.CONTÁBIL D = B - C	B.CÁLCULO (E)	% CRÉDITO F = E/D
jan/04	41.691.917,04	1.000.255,24	40.691.661,80	25.599.082,28	0,629099
fev/04	42.570.226,20	1.144.292,65	41.425.933,55	25.818.222,15	0,623238
mar/04	54.100.029,59	1.237.551,76	52.862.477,83	36.263.302,65	0,685993
abr/04	46.345.835,07	1.000.808,74	45.345.026,33	27.413.385,49	0,604551
mai/04	46.384.348,68	1.529.783,63	44.854.565,05	36.665.089,01	0,817422
jun/04	50.795.380,21	495.506,95	50.299.873,26	29.734.793,86	0,591150
jul/04	40.267.647,39	467.176,86	39.800.470,53	31.673.713,51	0,795813
ago/04	63.021.385,55	696.732,25	62.324.653,30	32.136.523,85	0,515631
set/04	41.449.046,28	590.990,32	40.858.055,96	28.784.487,11	0,704500
out/04	49.293.393,16	1.003.745,71	48.289.647,45	32.781.096,52	0,678843
nov/04	53.071.218,57	1.261.946,68	51.809.271,89	38.158.853,53	0,736526
dez/04	81.475.555,71	1.305.732,50	80.169.823,21	49.516.700,53	0,617648
	610.465.983,45	11.734.523,29	598.731.460,16	394.545.250,49	

PLANILHA 2 - LEVANTAMENTO FISCAL CORRIGIDO

MÊS/ANO (A)	CRÉDITO CIAP (B)	% CRÉDITO (C)	CIAP DEVIDO D = B*C	CRED.RAICMS (E)	DIFERENÇA F = D-E	AI N° 269280 (G)	CRED.MAIOR H = F-G
jan/04	387.663,33	0,629099	243.878,60	387.581,45	143.702,85	15.422,59	128.280,26
fev/04	398.889,26	0,623238	248.603,00	398.807,38	150.204,38	16.008,93	134.195,45
mar/04	430.928,38	0,685993	295.613,96	430.846,51	135.232,55	16.655,29	118.577,26
abr/04	433.205,15	0,604551	261.894,65	433.123,28	171.228,63	17.743,74	153.484,89
mai/04	452.325,01	0,817422	369.740,22	452.243,15	82.502,93	20.101,91	62.401,02
jun/04	466.414,47	0,591150	275.721,13	466.332,60	190.611,47	7.007,16	183.604,31
jul/04	488.542,04	0,795813	388.787,88	487.082,65	98.294,77	29.774,73	68.520,04
ago/04	516.289,38	0,515631	266.214,81	516.214,02	249.999,21	20.387,11	229.612,10
set/04	539.669,56	0,704500	380.197,03	539.587,68	159.390,65	21.735,38	137.655,27
out/04	552.405,42	0,678843	374.996,64	552.405,41	177.408,77	22.228,91	155.179,86
nov/04	568.871,78	0,736526	418.988,61	568.871,78	149.883,17	20.953,09	128.930,08
dez/04	605.961,28	0,617648	374.270,54	605.961,28	231.690,74	21.266,89	210.423,85
TOTAL	5.841.165,06		3.898.907,08	5.839.057,19	1.940.150,11	229.285,73	1.710.864,39

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.710.864,39 ficando o demonstrativo de débito modificado conforme quadro seguinte:

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0004/09-7**, lavrado contra **VIVO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.710.864,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, alínea “a“, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR