

**A. I. Nº** -279692.0001/10-6  
**AUTUADO** -TIM NORDESTE S/A  
**AUTUANTES** -GILSON DE ALMEIDA ROSA JUNIOR, PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e  
RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** -IFEP/SERVIÇOS  
**INTERNET** - 06. 10 2011

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0262-01/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. Apesar de o processo ter sido convertido em diligência por esta Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF intimasse o autuado para apresentar elementos que permitissem revisão no cálculo utilizado para processar o creditamento do imposto, através da inclusão no numerador das operações/prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes à operações/prestações não sujeitas à incidência do ICMS, o resultado trazido pelo diligente indicou o não atendimento da intimação por parte do contribuinte. É certo que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142 do RPAF/99), assim como, que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do mesmo RPAF/99). Infração subsistente. **b)** FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO FISCAL. O crédito fiscal deve ser escriturado em face do documento fiscal originário. Apesar de intimado para apresentar os documentos fiscais que legitimasse o creditamento realizado, o autuado nada apresentou. Também a diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, não logrou êxito em confirmar a alegação defensiva, pelo não atendimento da intimação feita nesse sentido. Infração subsistente. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Imputação não elidida. Apesar de o autuado alegar que as diferenças apuradas pela Fiscalização dizem respeito a truncamento de casas decimais, a diligência realizada pela ASTEC/CONSEF por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, no intuito de que fosse intimado o contribuinte para comprovar suas alegações, não foi atendida pelo contribuinte. Infração subsistente. Não acolhida a arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Indeferido o pedido de perícia, com fulcro no art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/08/2010, exige crédito tributário no valor de R\$ 3.050.234,09, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.897.580,19, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte recolheu a menos ICMS, pois não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal a utilizar, tudo apurado conforme CIAP apresentado pelo contribuinte; Anexos A, B, C-1, C-2 e D; Livro de Apuração do ICMS; Livro Registro de Entrada (todos em meio magnético) que fazem parte do PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte, sendo infringidos os artigos 93, inciso V, alínea "a", art. 97 inciso XII RICMS/BA;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro a março, maio a agosto, outubro e dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 127.566,12, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de entrada que suportassem os créditos fiscais utilizados, porém não as apresentou. Tudo apurado conforme planilha de cobrança; Anexo E e livro Registro de Entradas todos apensos ao PAF;
3. Recolheu a menos o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 25.087,78, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 100 a 123, consignando inicialmente a tempestividade da impugnação. Reporta-se sobre os fatos, registrando que se dedica dentre outras atividades constantes de seu estatuto social, à prestação de serviços de telecomunicação. Diz que não obstante a regularidade das operações realizadas e do destaque e recolhimento do ICMS nos moldes exigidos pela legislação, foi autuado pela Fiscalização sob a alegada ocorrência das três infrações que discorre.

Sustenta que o Auto de Infração não merece subsistir, portanto, devendo ser cancelado, pelos motivos que demonstrará adiante.

Argui preliminarmente a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 20/08/2005, invocando o art. 150, § 4º do CTN, bem como decisões judiciais para fundamentar sua argumentação.

Destaca que sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial no caso concreto deve ser contado a partir do fato gerador do imposto, na forma do art. 150, § 4º do CTN, máxime porque realizou o pagamento de ICMS, conforme se verifica pelos livros Registro de Apuração do ICMS anexados (doc. 5), apenas que não no valor que a Fiscalização entende como devido.

Frisa que a aplicação do art. 150, §4º do CTN não importa a declaração de inconstitucionalidade de qualquer ato normativo estadual hierarquicamente inferior, mas apenas e tão-somente a aplicação da norma geral constante de lei complementar que rege a matéria conforme entende pacificamente a jurisprudência.

Consigna que ainda que se pudesse afastar a decadência aduzida, o que admite apenas para argumentar, irá demonstrar que não houve qualquer das infrações mencionadas na autuação.

Rechaça a infração 01, salientando que a Fiscalização glosou parte dos créditos de ICMS aproveitados na integração de bens do ativo imobilizado, por entender que o coeficiente de aproveitamento de créditos fiscais, isto é, a proporção entre as operações tributadas e o total de operações realizadas, teria sido equivocadamente calculado. Acrescenta que a Lei Complementar nº 87/96, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 102/2000, no texto em vigor à época

dos fatos em discussão, disciplinava o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens integrados ao ativo imobilizado, nos termos do art. 20, § 5º, cujo teor reproduz.

Diz que se extrai dessa sistemática que o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens integrados ao ativo imobilizado está condicionado ao seguinte: a) utilização do bem em atividades não alheias a do estabelecimento; b) apropriação temporal do valor do crédito fiscal à razão de 1/48 avos por mês a partir da entrada do bem no estabelecimento; c) aproveitamento proporcional do crédito fiscal, excluídas as operações e prestações isentas e não tributadas em relação ao total das operações.

Frisa que no caso do presente Auto de Infração a condição de aproveitamento proporcional do crédito fiscal, excluídas as operações e prestações isentas e não tributadas em relação ao total das operações, foi questionada sob o argumento de que teria aproveitado crédito fiscal de ICMS sobre bens do ativo imobilizado em proporção superior àquela permitida pela legislação, isto é, que o coeficiente de aproveitamento do crédito estaria indevidamente majorado.

Alega que a Fiscalização calculou o coeficiente que utiliza, a partir dos valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme descrito na planilha que anexa (doc. 06). Acrescenta que o valor total das operações praticadas foi considerado aquele valor escriturado na coluna “*valor contábil*”, sendo, por outro lado, consideradas para fins de cálculo apenas aquelas operações lançadas na coluna descrita como “*base de cálculo*” do imposto. Salaria que foram completamente excluídas e inadmitidas para fins de cálculo do referido coeficiente, como se correspondessem a operações “*isentas*” e na coluna “*outras*”. Apresenta a título exemplificativo, tabela contendo a apuração do coeficiente de 0,611, de aproveitamento de ICMS para bens do ativo referente ao mês de janeiro de 2005, conforme calculado pela Fiscalização.

Frisa que para cálculo do coeficiente a Fiscalização dividiu o valor considerado como base de cálculo do ICMS pelo valor contábil total das operações realizadas, chegando ao coeficiente de 0,611 aplicado no caso concreto, conforme se verifica no “*Anexo D*” do Auto de Infração. Afirma que a diferença entre o valor do coeficiente que utilizou e utilizado pela Fiscalização foi lançado sobre o crédito aproveitado e glosado na autuação, com a cobrança do imposto correspondente.

Salaria que na prática isso significa que todas as operações escrituradas no campo “*outras*” foram tratadas como se fossem operações que deveriam ser desprezadas para fins de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito, o que não corresponde com a verdade, como diz irá demonstrar.

Afirma que o legislador complementar ao determinar no inciso II do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que o crédito de ICMS não pode ser aproveitado na proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações, buscou impedir que os ativos adquiridos viessem a gerar créditos de ICMS para contribuintes que realizam operações isentas e não tributadas, contudo, isso não significa que operações efetivamente tributadas pelo ICMS devam ser consideradas no cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto, assim como que simples movimentações físicas de bens, que não tem qualquer relevância para fins de ICMS, sejam consideradas para reduzir a proporção do creditamento.

Aduz que na prática a razão da legislação está sendo distorcida quando a autuação considera que todas as operações escrituradas na coluna “*outras*” devem ser consideradas como operações isentas ou não tributadas para reduzir a proporção de aproveitamento de créditos do ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado, conforme passa a expor.

Alega que grande parte das operações escrituradas na coluna “*outras*”, consideradas pela Fiscalização como não tributadas consistem em prestações internas e interestaduais de serviços de comunicação, mais precisamente de cessão de meios de redes a outras empresas de telecomunicação, com CFOPS 5.301 e 6.301.

Sustenta que tais operações são tributadas pelo ICMS, nos termos da cláusula décima do Convênio ICMS n. 126/1998, apenas sendo o tributo devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, conforme dispõe a legislação vigente à época dos fatos, consoante a redação dada pelo Convênio ICMS n. 31/2001, cujo teor transcreve. Acrescenta que apenas ocorre a tributação com diferimento do imposto para a prestação posterior, sendo o ICMS incidente sobre o valor cobrado à empresa de telecomunicação, na verdade, diferido e incluso no preço total do serviço cobrado do usuário final. Invoca e reproduz posição jurisprudencial administrativa que vem reconhecendo a ilegitimidade de autuações análogas à presente, permitindo o creditamento de ICMS sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado na proporção das cessões de meios de redes, a exemplo do Acórdão 6.291, proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro; Acórdão 18.905/08, proferido pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, cujo teor reproduz parcialmente.

Diz que pelos precedentes acima referidos, resta claro que o diferimento não se confunde com isenção e a não- incidência do ICMS, na medida em que a operação é tributada pelo imposto, apenas se transfere a responsabilidade tributária para uma etapa posterior da cadeia produtiva, razão pela qual incorreu em equívoco a Fiscalização ao considerar como isentas e não tributadas, para fins de cálculo do coeficiente em questão, as operações internas e interestaduais de cessão onerosa de meios de rede.

Sustenta que algumas operações incluídas na coluna “*outras*” e consideradas como isentas e não tributadas para fins de cálculo do coeficiente de creditamento são saídas de bens cedidos em comodato; enviados para reparo, conserto ou manutenção fora do estabelecimento; ativo imobilizado transferidos para outros estabelecimentos; outras meras movimentações físicas de bens que não estão inseridas dentro do âmbito de incidência do ICMS.

Destaca que a jurisprudência dos Tribunais Administrativos, inclusive a do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, tem se manifestado pela necessidade de se considerar essas operações no cálculo do coeficiente em tela, permitindo que não sejam objeto de exclusão na proporção das saídas isentas e não tributadas. Cita e transcreve os Acórdãos CJF Nº 0168-12/03 e 19.678/10/3ª, respectivamente, do CONSEF e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Salienta que da análise dos precedentes mencionados, verifica-se que as operações escrituradas na coluna “*outras*” no caso concreto, além de não poderem ser consideradas isentas ou não tributadas no cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito, deveriam até mesmo ser excluídas do valor total das operações realizadas, isto é, da coluna “*valor contábil*”, que representa o denominador da fração utilizada para cálculo do valor do coeficiente, de modo a não terem qualquer impacto no cálculo do coeficiente de creditamento de ICMS sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado.

Afirma diante desse cenário, o melhor esclarecimento será feito mediante a realização de uma perícia contábil, para efetuar as inclusões e exclusões necessárias e, por consequência, a reformulação do cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do ICMS na aquisição de bens integrados ao seu ativo imobilizado.

No que concerne à infração 02, manifesta o entendimento de que a Fiscalização foi um tanto rigorosa, na medida em que simplesmente desqualificou os créditos aproveitados apenas porque algumas poucas notas fiscais solicitadas não foram localizadas de plano.

Ressalta que o direito ao crédito do ICMS é gerado pela ocorrência anterior de uma operação de circulação de mercadorias tributada, servindo a nota fiscal apenas como um dos meios de prova da ocorrência dessa operação. Invoca a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal cristalizada na Súmula n. 571, para sustentar que a documentação fiscal não integra a essência do ato e que os fatos podem ser comprovados e reconhecidos os seus efeitos tributários independentemente de formalidades fiscais, conforme reconhecido aos compradores de café do Instituto Brasileiro do Café.

Sustenta que muito embora as notas fiscais não tenham sido localizadas de imediato, existem registros dessas notas fiscais e da entrada dessas mercadorias noutros documentos fiscais e contábeis, o que leva à presunção, por outros meios, de que essas operações de fato ocorreram.

Aduz que não se afigura razoável que diante do imenso volume de operações realizadas, a Fiscalização se valha de pequenos lapsos do controle fiscal e de armazenamento de documentos para glosar créditos de ICMS de determinadas notas fiscais que não foram localizadas.

Salienta que em demonstração de sua boa-fé, está verificando junto a seus fornecedores e departamentos internos se há registros documentais, que possam comprovar a realização dessas operações, contudo, esses procedimentos demandam algum tempo, razão pela qual requer a realização de diligência com essa mesma finalidade.

Quanto à infração 03, observa que a Fiscalização calculou o valor do imposto a ser recolhido com base no valor global mensal das operações de comunicação realizadas, consolidadas nos CFOPs 5303, 5307 e 6307, e constatou a existência de pequenas diferenças entre o valor do ICMS apurado dessa forma e o montante efetivamente recolhido, lavrando o Auto de Infração para exigir a diferença encontrada.

Afirma que não é essa a forma de cálculo que utiliza para apurar e recolher o ICMS. Diz que destaca e recolhe o ICMS sobre o valor individualmente faturado a cada cliente, de forma que, muitas vezes o ICMS a ser recolhido possui mais de duas casas decimais e precisa ser arredondado, ou melhor, truncado para duas casas decimais. Apresenta exemplo com planilhas que anexa(doc. 7), no valor de R\$ 1,40, dizendo que o valor do imposto efetivamente devido resultante da multiplicação de R\$ 1,40 pela alíquota de 27% é de R\$ 0,378, porém, o valor computado pelo sistema para fins de apuração do ICMS é de R\$ 0,37, sem que apareçam os milésimos de real.

Frisa que esse truncamento é determinado expressamente pela legislação que disciplina os softwares utilizados para apuração do ICMS e emissão de cupons fiscais, consoante se depreende da cláusula vigésima sétima do Convênio ICMS nº 85/2001, cuja redação transcreve.

Ressalta que o truncamento significa, segundo o dicionário Aurélio, “*cortar parte de; mutilar*” e importa em pura e simples eliminação dos dígitos posteriores a duas casas decimais, sem que se altere o valor total. Já no arredondamento não há eliminação dos dígitos do valor real com mais de três casas decimais, mas o aumento do valor total para o número seguinte se o valor a ser arredondado estiver mais próximo a este.

Salienta que essa forma de apuração, ou seja, truncamento, é imposta pela própria legislação, conforme previsto no Convênio ICMS nº 85/2001, e obriga o contribuinte a desprezar o valor do imposto da terceira casa decimal em diante.

Sustenta que ao desconsiderar essa sistemática e somar o valor total de milhares de operações para calcular o valor total do imposto a ser recolhido, a pequena diferença dos valores truncados resultou na diferença apontada no Auto de Infração, que não deve subsistir, conforme se poderá apurar melhor por meio de uma perícia contábil.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração. Protesta ainda pela juntada suplementar de documentos; realização de diligências; exibição de documentos em poder de terceiros e prova pericial, nomeando como assistente a senhora Stael Marques, CPF nº 881.019.596-53, com escritório na Avenida Giovani Gronchi, nº 3434, 2º andar, cidade de São Paulo – SP.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 216 a 223, na qual após fazerem uma breve síntese da infração, discorrem sobre a preliminar de decadência suscitada pela impugnante, afirmando que os trabalhos de fiscalização referente ao exercício de 2005, foram iniciados em 2010 e concluídos em 20/08/2010, com a lavratura e registro do Auto de Infração. Invocam e reproduzem o parágrafo único do art. 965 do RICMS/BA, para sustentarem que tudo foi realizado dentro do prazo previsto no RICMS/BA, não lhes cabendo discussão sobre entendimento judicial, por estarem subordinados às determinações regulamentares.

Reportam-se sobre as alegações defensivas relativas à infração 01, consignando que este CONSEF possui jurisprudência sobre o tema, conforme o Acórdão JJF Nº 0115-01/10.

Frisam que o impugnante alega que calcularam a proporção de saídas isentas e não tributadas – que não geram crédito do imposto – não somente sobre o total das operações de saídas, mas também que estão a exigir o estorno sobre a parcela relativa à coluna “Outras” do livro RAICMS, bem como de que outras saídas não se confundem com saídas isentas ou saídas não tributadas, de modo que não pode o Fisco exigir estorno sobre tal parcela.

Contestam as alegações defensivas, afirmando que os dispositivos legais que definem o cálculo dos créditos, no caso, art. 20, §5º, III, LC 87/96; art. 29, §6º, III, Lei 7014/96; art. 93, §17º, III do RICMS/BA, cujo teor reproduzem, determinam que o montante de crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 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 prestações tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior.

Afirmam que tais dispositivos definem a metodologia de cálculo do crédito fiscal, sendo que, o numerador contém o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o RICMS/BA equipara às prestações tributadas, apenas, as saídas e prestações com destino ao exterior. Dizem que o denominador contém o total das operações de saídas e prestações do período, onde se inclui as operações tributadas, isentas e outras. Sustentam que não vislumbram no RICMS/BA, previsão para excluir do denominador as operações que se encontram fora do campo de incidência do ICMS, inexistindo dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pelo impugnante.

Asseveram que resta claro a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo, o que segundo dizem não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia, não sendo possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicação e/ou operações, razão pela qual a metodologia aplicada está correta, pois obedeceu às disposições do art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Quanto à infração 02, frisam que a escrituração deve ser sempre acompanhada de documentação que lhe dê suporte, sendo que, no caso do crédito fiscal a nota fiscal é o documento hábil a ser apresentado, conforme exigem os arts. 91 e 92 do RICMS/BA, cujo teor reproduzem.

No que tange à infração 03, contestam o argumento defensivo de que o recolhimento a menos decorreu de arredondamento e truncamento de valores, salientando que a infração foi cometida em razão de utilização de alíquota inferior a alíquota correta de 27%, conforme estabelecem os artigos 51 e 52 do RICMS/BA, cuja redação transcrevem.

Rechaçam o pedido de realização de perícia, sustentando que este não tem cabimento, conforme dispõe o art. 147, II do RPAF/99, cuja redação reproduzem.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 1ª JJF, considerando as alegações defensivas, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 227 a 229), a fim de que fosse designando Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências:

### **Infração 01**

1. Intimasse o autuado para apresentar demonstrativos das parcelas referentes à cessão de rede, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais de suas origens;
2. Intimasse o autuado para que apresentasse demonstrativos das operações e prestações de saídas não tributadas pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outras que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação e não tributáveis pelo ICMS;

3. Analisasse os elementos apresentados pelo autuado, verificando o seu suporte nos documentos e livros fiscais, incluindo no denominador da fração que apura o coeficiente a ser aproveitado, no caso, “*Operações tributadas no período*” os valores relativos à cessão de rede;
4. Excluisse do denominador da fração, no caso, “*Total de operações de saídas e prestações do período*”, os valores relativos aos itens não tributados pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outros que não correspondessem à operação ou prestação de serviços de telecomunicação, portanto, não fossem tributáveis pelo ICMS, devendo a exclusão, se fosse o caso, ser totalizada e efetuada por grupo;
5. Elaborasse, se fosse o caso, novas planilhas atinentes ao estorno de débito e novo demonstrativo de débito, com o resultado apurado após as inclusões e exclusões aduzidas nos itens 2 e 3;

### **Infração 02**

Intimasse o contribuinte para apresentar os documentos fiscais que embasaram os créditos utilizados objeto da glosa. Caso o autuado atendesse a intimação, verificasse se os valores glosados dizem respeito às notas fiscais apresentadas, excluindo, se fosse o caso, os valores efetivamente comprovados, elaborando, novo demonstrativo de débito.

### **Infração 03**

1. Intimasse o contribuinte para apresentar demonstrativos das parcelas referentes ao arredondamento/truncamento, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais de suas origens, e analisasse os elementos apresentados pelo autuado, verificando e informando se os valores apurados pela Fiscalização dizem respeito a erro na aplicação de alíquota ou, conforme alegara o impugnante, dizem respeito a arredondamento/truncamento.

Através do Parecer ASTEC Nº 69/2011, o Auditor Fiscal diligente esclareceu que o contribuinte foi intimado para apresentar os elementos necessários para cumprimento da diligência, contudo, mesmo tendo solicitado a prorrogação do prazo para atendimento, no que foi atendido, decorridos 48 dias da ciência da intimação, não atendeu a intimação, impossibilitando a realização da diligência solicitada.

Intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº 69/2011 (fls. 244/245), o autuado não se manifestou.

Os autuantes se pronunciaram (fl. 246), consignando que mantêm o mesmo entendimento esposado na informação fiscal referente à infração 01, isto é, torna-se necessário inserir no RICMS/BA, dispositivo legal que estabeleça inclusões e exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Salientam que a responsabilidade pelo resultado final do novo demonstrativo de débito, após revisão fiscal determinada em diligência é do CONSEF.

### **VOTO**

Inicialmente, no que concerne à arguição de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao ano de 2005, certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pelo impugnante.

Em verdade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a Fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a agosto de 2005) se iniciou em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2010.

Diante disto, considerando que o Termo de Intimação Fiscal à fl. 51 dos autos, foi apresentado ao contribuinte em 04/01/2010, para apresentação de livros e documentos fiscais, e o lançamento ocorreu em 20/08/2010, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, tanto na primeira quanto na segunda instância, a exemplo, dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, 0009-12/08, sendo que, deste último, transcrevo o voto proferido pelo eminente Conselheiro/Relator Nelson Antonio Daiha Filho, a título ilustrativo:

*“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.*

*Rejeito a referida preliminar.*

*Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

Não acolho, portanto, a decadência argüida.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Entretanto, cumpre registrar que esta Junta de Julgamento Fiscal, levando em consideração os argumentos defensivos relativos às infrações 01, 02 e 03, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, cujo resultado será consignado mais adiante.

No que concerne à infração 01, a autuação acusa o contribuinte de haver recolhido a menos ICMS pela utilização do crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, por ter aplicado incorretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP que determinou o valor do crédito fiscal a utilizar, nos termos do art. 20, § 5º, III da Lei Complementar nº 87/96; art. 29, § 6º, III da Lei 7014/96; art. 93, §17º, III do RICMS/BA.

Verifico que o impugnante alega que a Fiscalização calculou o coeficiente que utiliza, a partir dos valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme descrito na planilha que anexa,

sendo que, do valor total das operações praticadas foi considerado aquele valor escriturado na coluna “*valor contábil*”, sendo, por outro lado, consideradas para fins de cálculo apenas aquelas operações lançadas na coluna descrita como “*base de cálculo*” do imposto, excluindo ou não admitindo para fins de cálculo do referido coeficiente, como se correspondessem a operações “*isentas*” as operações da coluna “*outras*”.

Diz que na prática isso significa que todas as operações escrituradas no campo “*outras*” foram tratadas como se fossem operações que deveriam ser desprezadas para fins de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito, o que não corresponde com a verdade, como diz irá demonstrar.

Afirma que o legislador complementar ao determinar no inciso II do § 5º do art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, que o crédito de ICMS não pode ser aproveitado na proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações, buscou impedir que os ativos adquiridos viessem a gerar créditos de ICMS para contribuintes que realizam operações isentas e não tributadas, contudo, isso não significa que operações efetivamente tributadas pelo ICMS devam ser consideradas no cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto, assim como que simples movimentações físicas de bens, que não tem qualquer relevância para fins de ICMS, sejam consideradas para reduzir a proporção do creditamento.

Alega que grande parte das operações escrituradas na coluna “*outras*”, consideradas pela Fiscalização como não tributadas consistem em prestações internas e interestaduais de serviços de comunicação, mais precisamente de cessão de meios de redes a outras empresas de telecomunicação, que são tributadas pelo ICMS nos termos da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/1998, apenas sendo o tributo devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, conforme dispõe a legislação vigente à época dos fatos, consoante a redação dada pelo Convênio ICMS nº 31/2001, cujo teor transcreve.

Sustenta que o diferimento não se confunde com isenção e a não- incidência do ICMS, na medida em que a operação é tributada pelo imposto, apenas se transfere a responsabilidade tributária para uma etapa posterior da cadeia produtiva, razão pela qual incorreu em equívoco a Fiscalização ao considerar como isentas e não tributadas, para fins de cálculo do coeficiente em questão, as operações internas e interestaduais de cessão onerosa de meios de rede.

Afirma ainda que algumas operações incluídas na coluna “*outras*” e consideradas como isentas e não tributadas para fins de cálculo do coeficiente de creditamento, se referem a saídas de bens cedidos em comodato; bens enviados para reparo, conserto ou manutenção fora do estabelecimento; ativo imobilizado transferidos para outros estabelecimentos; outras meras movimentações físicas de bens que não estão inseridas dentro do âmbito de incidência do ICMS.

Já os autuantes contestam as alegações defensivas, consignando que o CONSEF possui jurisprudência sobre o tema, conforme o Acórdão JF nº 0115-01/10.

Afirmam que os dispositivos legais que definem o cálculo dos créditos, determinam que o montante de crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 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 prestações tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior.

Registram que tais dispositivos definem a metodologia de cálculo do crédito fiscal, sendo que, o numerador contém o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o RICMS/BA equipara às prestações tributadas, apenas, as saídas e prestações com destino ao exterior. Dizem que o denominador contém o total das operações de saídas e prestações do período, onde se inclui as operações tributadas, isentas e outras. Sustentam que não vislumbram no RICMS/BA, previsão para excluir do denominador as operações que se encontram fora do campo de incidência do ICMS,

inexistindo dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pelo impugnante.

Manifestam o entendimento de que há necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo, o que não existe na legislação do ICMS vigente no Estado da Bahia, razão pela qual não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicação e/ou operações, razão pela qual a metodologia aplicada está correta, pois obedeceu às disposições do art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

De início, cabe-me observar que o Acórdão JJF Nº 0115-01/10, aduzido pelos autuantes como jurisprudência deste CONSEF, apesar de tratar da mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração, efetivamente, não pode assim ser considerado.

Primeiro, porque este CONSEF é composto de duas instâncias de julgamento, competindo às Juntas de Julgamento Fiscal (JJF), dentre outras atribuições, julgar em primeira instância os processos administrativos fiscais em que haja exigência de tributo e multa ou exclusivamente de multa, e às Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF), julgar em segunda instância, recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal e recurso voluntário do sujeito passivo contra decisão de primeira instância em processo administrativo fiscal.

Significa dizer que as decisões de primeira instância (JJF) são julgadas pela segunda (CJF), quando cabível recurso de ofício ou quando o sujeito passivo apresenta recurso voluntário, podendo haver a confirmação ou modificação da decisão.

Segundo, porque jurisprudência tem o significado de existência de reiteradas decisões sobre o mesmo assunto, no mesmo sentido, o que não é o caso desta matéria, haja vista que, apesar de o referido Acórdão JJF Nº.0115-01/10, não ter sido, ainda, objeto de julgamento pela segunda instância deste CONSEF, observo que a decisão pela procedência da autuação proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº. 0004-02/09, foi modificada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, que julgou improcedente a autuação.

Em verdade, as decisões de segunda instância prevalecem sobre as decisões de primeira instância, conforme aduzido acima, valendo dizer que o entendimento adotado pela primeira instância se contrário ao posicionamento da segunda instância, invariavelmente, será modificado no julgamento da decisão.

Apesar de assistir razão aos autuantes quanto à ausência de regramento expresso na legislação do ICMS, especialmente no RICMS/BA, sobre o que deve ser incluído ou excluído no numerador e denominador da fração que apura o coeficiente para determinação do crédito fiscal, considero que a decisão proferida pela da 1ª CJF, nos termos do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, está em conformidade com a natureza do ICMS.

Isto porque, não há como negar que as operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, haja vista que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas ocorrendo postergação da exigência do imposto para um momento subsequente, tratando-se indubitavelmente de operações/prestações que não se equiparam a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Também não há como negar que as operações de saídas de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto que ocorrem amparadas pela não-incidência do ICMS, não representam saídas definitivas, razão pela qual não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento.

A título ilustrativo reproduzo abaixo a ementa do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, que reflete com propriedade os termos da decisão.

**“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO 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/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Decisão modificada. Exigência fiscal Improcedente. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.”*

Conforme a ementa acima reproduzida, cabe a inclusão no numerador das prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes à operações ou prestações que não estejam sujeitas à incidência do ICMS.

Considerando essa linha de entendimento adotada pela segunda instância, esta 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal intimasse o autuado para que apresentasse demonstrativos das parcelas referentes à cessão de rede, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais respectivos, bem como para que apresentasse demonstrativos das operações e prestações de saídas não tributadas pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outras que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação tributáveis pelo ICMS. Foi solicitado ainda que o diligente analisasse os elementos apresentados pelo autuado, verificando o seu suporte nos documentos e livros fiscais, incluindo no denominador da fração que apura o coeficiente a ser aproveitado, no caso, “Operações tributadas no período” os valores relativos à cessão de rede e excluísse do denominador da fração, no caso, “Total de operações de saídas e prestações do período”, os valores relativos aos itens não tributados pelo ICMS, elaborando, novas planilhas atinentes ao estorno de débito e novo demonstrativo de débito, com o resultado apurado após as inclusões e exclusões aduzidas.

Ocorre que, nos termos do Parecer ASTEC Nº 69/2011, da lavra do Auditor Fiscal diligente Ildemar José Landin, restou esclarecido que o contribuinte foi intimado para apresentar os elementos necessários para cumprimento da diligência, contudo, mesmo tendo pedido prorrogação do prazo concedido e ter sido atendido, decorridos 48 dias da ciência da intimação e da prorrogação, nada apresentou, impossibilitando a realização da diligência solicitada.

Relevante salientar que o autuado foi intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº 69/2011(fls. 244/245), contudo, não se manifestou.

É cediço que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142 do RPAF/99), assim como, que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal(art. 143 do mesmo RPAF/99).

Ora, no presente caso, o autuado solicitou ao diligente a prorrogação do prazo para atendimento da diligência, o que foi concedido, porém, conforme o registro do Auditor Fiscal, transcorridos 48 dias nada apresentou. Acrescente-se que mesmo tendo sido intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº 69/2011, o autuado não se manifestou.

Diante do exposto, considerando que as alegações defensivas referentes a esta infração não restaram comprovadas, a autuação é integralmente subsistente. Mantida a infração.

No respeitante à infração 02, é certo que o crédito fiscal deve ser escriturado em face do documento fiscal originário. Apesar de ter sido intimado para apresentar os documentos fiscais que legitimasse o creditamento realizado, o autuado nada apresentou a Fiscalização. A diligência realizada pela

ASTEC/CONSEF, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, não logrou êxito em confirmar a alegação defensiva, pelo não atendimento da intimação feita nesse sentido.

Desta forma, considero que assiste razão aos autuantes quanto à acusação fiscal, sendo integralmente subsistente esta infração. Mantida a infração.

Relativamente à infração 03, também foi objeto da mesma diligência solicitada à ASTEC/CONSEF, porém, a exemplo do que ocorreu com as solicitações atinentes às infrações 01 e 02, nada trouxe o autuado que pudesse comprovar suas alegações de que as diferenças dizem respeito a truncamento de valores, restando evidente que assiste razão aos autuantes quando dizem que a exigência diz respeito à aplicação da alíquota incorreta, no caso, inferior a alíquota de 27% na forma estabelecida nos arts. 51 e 52 do RICMS/97.

Diante disto, a infração 03 é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0001/10-6**, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.050.234,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, VII, “a”, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR