

A. I. Nº - 279692.0001/08-4
AUTUADO - TNL PCS S/A
AUTUANTES PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS/RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 11. 10. 11

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0265-01/11

EMENTA: ICMS. 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. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhida a decadência arguida. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2008, exige crédito tributário do ICMS no valor de R\$ 1.658.096,12, acrescido da multa de 60%, em decorrência de utilização de 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 2003. 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 apropriar, tudo apurado conforme CIAP apresentado pelo contribuinte; Anexos A, B, C; Livro Registro de Apuração do ICMS e Livro Registro de Entradas (em meio magnético), que fazem parte deste Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte, sendo infringidos os art. 93, inciso V, alínea “a” e o art. 97, inciso XII do RICMS/BA.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 98 a 119, afirmando que, conforme demonstrará, a autuação deve ser julgada improcedente, uma vez que a Fiscalização se equivocou no cálculo do coeficiente de creditamento.

Diz que, além disso, o crédito tributário exigido encontra-se parcialmente extinto pela decadência, nos períodos anteriores a 22/12/2003, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN.

Consigna que o Código Tributário Nacional determina que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de 05 (cinco) anos para a extinção do crédito tributário conta-se da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 150, § 4º, cujo teor reproduz. Acrescenta que o CTN define que será aplicada a regra do § 4º do art. 150 para o caso em que há pagamento do tributo, ainda que parcial.

Sustenta que o art. 173, I, do CTN somente é aplicável para as hipóteses em que inexistente qualquer pagamento, o que não é o caso dos autos, sendo, portanto, aplicável o art. 150, § 4º do CTN.

Frisa que, acolhendo a tese acima exposta, a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, prolatou acórdão ao julgar Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101.407/SP, em 07.04.2000, cujo texto transcreve. Acrescenta que tal entendimento foi em recente julgado do STJ no AgRg no Ag 933.185/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 04/03/2008, DJ 27/03/2008.

Afirma que, dessa forma, somente nas hipóteses em que o contribuinte deixar de recolher antecipadamente absolutamente todo o tributo apurado, o que não é o caso da autuação em lide, não dando ensejo, assim, à dita “homologação do pagamento” pela Fiscalização, é que opera a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I do CTN, segundo a qual o termo inicial do quinquênio é adiado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acrescenta que a inexistência de dolo, fraude ou simulação no presente caso, inclusive não arguida na autuação fiscal, leva à inexorável conclusão pela aplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN.

Alega que somente foi cientificado do Auto de Infração em 22/12/2008, valendo dizer que todos os créditos supostamente existentes até a data de 22/12/2003 encontram-se extintos pela decadência, face à inércia do Fisco pelo prazo fixado no artigo supracitado. Invoca e reproduz decisões do Eg. Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí, nesse sentido, no caso, os Acórdãos nºs 126/2006 – Recurso Voluntário nº 085/2005 – Processo nº 30.00334/2004 e 196/2007 – Recurso Voluntário nº 233/2005 – Processo nº 301.1365/2004.

Reitera que, como somente foi cientificado da autuação em 22/12/2008, deve ser declarada, com base no art. 156, V do CTN, a extinção parcial dos créditos constantes do Auto de Infração em lide, por serem anteriores a 22/12/2003, já fulminados pela decadência.

Rechaça o mérito da autuação, dizendo que a Fiscalização imputa suposto erro de cálculo no aproveitamento de créditos do ativo permanente, na consideração das receitas isentas ou não tributadas a que se refere o § 5º do art. 20 da LC nº 87/961, cujo teor transcreve.

Sustenta que o objetivo da norma é extrair a fração das tributadas que se constitui no numerador, em face do total das operações potencialmente tributáveis que formam o denominador, de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as isentas, significando dizer que a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, em conformidade com a fórmula: *Operações tributadas no período : Total de operações de saída e prestações do período = percentual a ser aproveitado*.

Assevera que para se chegar ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS, utiliza-se o valor de todas as operações e prestações de saídas, no caso, o valor contábil, e delas se diminui as saídas “isentas e não tributadas” do período.

Já para a apuração do valor das saídas e prestações escrituradas no mês, devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, no seu caso por se tratar de empresa prestadora de serviços de comunicação.

Afirma que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico, a exemplo, de receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação, etc. devem ser excluídas deste cômputo. Isto porque o objetivo da norma em questão é extrair a fração das parcelas tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a se vedar proporcionalmente o crédito sobre as isentas.

Diz que se no numerador da fração devem figurar as operações tributadas, diretamente ou por substituição, do denominador devem constar as operações em princípio sujeitas ao imposto, no caso, operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte não municipal e de comunicação, ainda que por força de exceções legais ou constitucionais, isenções ou imunidades, aquele não seja efetivamente devido.

Sustenta que no denominador não podem ser incluídas operações de si mesmas estranhas ao campo de incidência possível do imposto, sob pena de se falsear a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Frisa que conforme será visto, o equívoco do Fisco na apuração do cálculo do coeficiente aplicado ao aproveitamento de crédito é duplo, isto é, opera tanto no numerador, por considerar como receitas “*isentas e não tributadas*” parcelas sobre as quais incide efetivamente o imposto, assim como no denominador, por acrescer no total de saídas do período receitas desconexas ao serviço de telecomunicação prestado.

Afirma que determinadas parcelas foram consideradas de maneira equivocada no cálculo do coeficiente de saídas tributadas, conforme passa a apontar:

Parcelas indevidamente consideradas como “*isentas e não tributadas*”, no caso, EILD e interconexão.

Registra que a Exploração Industrial de Linha Dedicada (EILD) e Interconexão se constituem em serviços de telecomunicações prestados pelas empresas de telefonia, sobre os quais há incidência com diferimento do ICMS.

Argumenta que as receitas decorrentes de Exploração Industrial de Linha Dedicada- EILD, não poderiam ser incluídas no rol de *operações de saída ou prestações isentas ou não-tributadas do período*, mas sim deveriam estar incluídas no *total de prestações tributadas do período*.

Explica que a Exploração Industrial de Linha Dedicada consiste na disponibilização de uma parte de sua rede a outra prestadora de serviços de telecomunicações, para que esta os utilize na prestação de serviços a terceiros, porém, que continuará responsável pelo tráfego de dados nessa rede. Exemplifica, reproduzindo o conceito de serviço de linha dedicada, assim definido no “The Essential Guide to Telecommunications”², com tradução livre para o português. Ou seja, o serviço de linha dedicada consiste na disponibilização, pela prestadora de telefonia, de um canal exclusivo de comunicação para o usuário. Diz que dessa forma, se uma grande empresa possui duas sedes, em Fortaleza e em Juazeiro do Norte, poderá interligá-las mediante a utilização de uma linha dedicada, criando uma “intranet” (rede interna, entre ambas as sedes) de altíssima velocidade. Acrescenta que a exploração industrial de linha dedicada, considerada pela Fiscalização como serviço de telecomunicações não tributado pelo ICMS, é um serviço de telecomunicação que presta na condição de cedente a outra prestadora de serviço de telecomunicação.

Observa que o adjetivo industrial serve para qualificar e diferenciar da prestação de serviço de linha dedicada a usuário final. Esclarece que na exploração industrial da linha dedicada, a única diferença é que o tomador do serviço que oferece não é o usuário final, mas sim outra empresa de telecomunicações. Salienta que nesta hipótese, o ICMS é pago pela empresa contratante, e não pela contratada, contudo, o imposto não deixa de ser pago, significando dizer que a operação/prestação é tributada. Transcreve o art. 2º do Anexo à Resolução nº 402 da Anatel que conceitua o serviço de EILD, afirmando que trata-se de clara prestação de serviço de telecomunicação, só que para outra empresa de telefonia, contudo, isso em nada muda o fato de que a operação é sim tributada pelo

ICMS, porque se trata de serviço de telecomunicação, conforme CR/88, art. 155, II; LC nº 87/96, art. 2º, III.

Relativamente à interconexão, esclarece que é a ligação existente entre redes de diferentes prestadoras de serviço, possibilitando a conexão de um ponto existente na rede da prestadora A com outro ponto existente na rede da prestadora B, passando, se necessário, pela rede das prestadoras C, D, E, etc.

Observa que a interconexão é necessária porque as diversas operadoras telefônicas não têm como instalar, em todo território nacional e internacional, redes de tráfego próprias para realizar, do início ao fim, todas as chamadas originadas em sua área de atuação, haja vista que, além de economicamente inviável, tal procedimento levaria a uma desnecessária redundância de meios, sendo natural, portanto, convencionar um sistema uniforme que faça com que cada operadora possa dispor de toda a infraestrutura de telefonia instalada, inclusive das demais operadoras, integrando as mais variadas redes. Diz que dessa forma a operadora completa a chamada utilizando-se dos meios necessários para tanto, que podem compreender a utilização de sua rede própria ou de terceiros.

Consigna que a interconexão está regulada em nosso ordenamento jurídico pelas normas inscritas na Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) e também na Norma nº 24/96 “Remuneração pelo Uso das Redes de Serviço Móvel Celular e de Serviço Telefônico Público”, aprovada pela Portaria nº 1.537/96 do Ministro das Comunicações. Reproduz o art. 146 da Lei Geral de Telecomunicações.

Prosseguindo, diz que a doutrina especializada bem esclarece o conceito de interconexão, que em nenhuma hipótese se confunde com a locação de coisas, sendo inquestionavelmente serviço de telecomunicação. Invoca e transcreve lição de Helena Xavier sobre a matéria.

Salienta que a interconexão nada mais é que a prestação de serviço de telecomunicação de uma operadora a outra através da disponibilização das redes de acesso, portanto, sendo serviço de telecomunicação, incide o ICMS, por força do art. 155, II da CR/88, do art. 2º, III da LC nº 87/96, cujo recolhimento se submete ao regime especial estabelecido pelo Convênio ICMS nº 126/98.

Reporta-se sobre a incidência do ICMS na prestação de EILD e interconexão, dizendo que o recolhimento do tributo submete-se ao regime especial de diferimento do ICMS estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, cujo teor da referida cláusula, incorporada ao RICMS/BA em seu art. 569-A, inc. VII reproduz.

Frisa que se trata de uma incidência diferida do ICMS, pois, na condição de prestadora de EILD e interconexão, o recolhimento do imposto sobre o serviço por ela prestado é realizado pelo tomador deste serviço.

Observa que, a fim de evitar que a empresa de telecomunicações se creditasse desse ICMS e, ao final, tributasse novamente a prestação para o usuário final, os Estados, inclusive a Bahia, optaram pela criação de um regime especial de tributação, no qual há incidência única, monofásica, do ICMS na operação final de prestação do serviço ao usuário pela contratante da EILD e da interconexão. Observa que isso não significa, contudo, que a prestação do serviço prestado para a outra empresa de telecomunicações não seja tributado, muito pelo contrário trata-se de prestação tributada.

Apresenta quadros comparativos da tributação normal e diferida para ilustrar os seus argumentos. Diz que pela comparação dos dois modelos se verifica que o Convênio ICMS nº 126/98, em sua Cláusula Décima, incorporada no RICMS/BA, no art. 569-A, inciso VII, simplifica o regime de arrecadação, sem qualquer alteração nos resultados, concentrando toda a arrecadação na prestadora de serviço ao usuário final, valendo dizer que as receitas de EILD e interconexão que recebeu da TELEFÔNICA não lhe gerará ICMS a pagar, uma vez que o Convênio determina que a TELEFÔNICA - operadora que presta serviço ao usuário final - recolha o ICMS sobre os valores faturados, nos quais já se incluem as receitas de EILD e interconexão.

Reafirma que nesta hipótese ocorre um mero diferimento do ICMS devido pela TNL PCS, ou seja, esta última não paga o imposto devido quando do recebimento dos valores pela cessão de sua rede à

TELEFÔNICA, contudo, a TELEFÔNICA paga o imposto quando fatura o valor dos serviços de telecomunicação, sem aproveitar qualquer crédito anterior, haja vista que não houve pagamento por parte da TNL PCS. Sustenta que se trata de mero diferimento no recolhimento do imposto, que não se confunde com imunidade, isenção ou não incidência.

Conclui que as receitas de EILD e interconexão são tributadas, logo não devem ser consideradas como isentas ou imunes para fins de cálculo do fator de estorno do CIAP, devendo ser consideradas como saídas tributadas, e por consequência lógica, excluídas do total de saídas e prestações isentas e não-tributadas do período.

Registra que esta é solução da Consulta 02/2002 – DITRI-DF, publicada no DOE de 22/03/2002, cujo teor transcreve.

Ressalta que no caso citado acima, o Fisco mineiro houve por bem reconhecer os valores sujeitos à tributação de ICMS, de forma diferida ou por substituição tributária, ainda que a escrituração da empresa contivesse erros.

Afirma que dessa forma, consoante amplamente demonstrado, em se tratando as receitas de EILD e interconexão de receitas de serviços de telecomunicação, devidamente tributadas pelo ICMS, na forma da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, as mesmas devem ser excluídas das *operações de saída ou prestações isentas ou não-tributadas do período* e incluídas no *total de prestações tributadas do período*.

Continuando, reporta-se sobre as parcelas indevidamente consideradas no cômputo do total de prestações de saídas no período, no caso: Encargos; Juros; Multa; Parcelamento; Recebimento de terceiros; Refaturamento; Cartões indutivos meio físico.

Assevera que há valores desconsiderados pelo autuante que merecem ser deduzidos do total de saídas, por serem encargos financeiros, conforme relação dos encargos financeiros que merecem ser desconsiderados no cálculo do total de saídas e os respectivos valores (doc. nº 04), haja vista que sendo tais receitas de ordem financeira, não podem estar incluídas no total das prestações de saídas do mês, uma vez que não se tratam de receitas “*potencialmente tributáveis pelo ICMS*”. Diz que, deste modo, devem ser excluídas do denominador da fração.

Afirma que da mesma forma, os valores relativos a parcelamentos e refaturamentos também devem ser excluídos do total de saídas. Explica que ao final do período de apuração emite as NFFST mensais de serviço para seus usuários, sendo que, uma vez emitidas tais faturas, recolhe imediatamente o ICMS a elas referentes, independentemente de receber ou não o pagamento do usuário. Observa que o ICMS destacado nestas notas fiscais, portanto, é escriturado no livro fiscal, e computado como prestação de saída tributada e, evidentemente, no total de prestações de saída do mês.

Salienta, entretanto, que há casos em que a conta não é paga e o débito em aberto é parcelado. Diz que neste caso o valor do parcelamento do débito anterior, que já fora escriturado e já tivera o ICMS recolhido, é incluído na NFFST de cobrança do serviço telefônico do período seguinte, emitida contra o usuário.

Afirma que essas receitas do parcelamento não devem ser submetidas à nova tributação, sob pena de “*bis in idem*”. Registra que os valores referentes ao parcelamento foram considerados no valor total de prestações de saída do período, o que se afigura equivocado, na medida em que a receita originária do serviço telefônico, que não foi paga pelo usuário, já havia sido ali incluída. Diz que assim sendo, não pode ser novamente adicionada ao total das saídas do período, no caso, o denominador, razão pela qual devem ser dali excluídas, para fins da correta apuração do coeficiente de saídas tributadas.

Aduz que situação semelhante é a do refaturamento, haja vista que os valores da nova fatura emitida já haviam sido escriturados e computados nas saídas do período quando da emissão da primeira nota, motivo pelo qual devem ser excluídos do denominador da fração.

Frisa que em ambos os casos a receita decorrente do parcelamento e do refaturamento foi adicionada somente ao total das receitas de prestações de saída do período (denominador), não havendo sido computadas em duplicidade no total das prestações de saídas tributadas (numerador). Registra, ainda, que há receitas que arrecada por meio de suas contas de telefone, mas que são transferidas para terceiros, reais credores do valor arrecadado, como nos casos de doações para programas como “Criança Esperança”, “Teleton”, ou cobrança de determinados serviços, como publicação de anúncios em jornais e revistas (anúncio fonado) ou assinatura de jornal. Afirma que nestes casos, ou não se tem prestação de serviço algum (doação) ou se tem prestação de serviços de naturezas diversas, a exemplo, de publicação de anúncios, assinatura de jornal, cuja cobrança é incluída na fatura emitida em razão de contratos firmados entre a TNL PCS e outras empresas.

Assevera que a toda evidência, não se tratam sequer de serviços prestados, sendo as receitas arrecadadas transferidas para terceiros, motivo pelo qual não devem ser consideradas no montante de saídas do período, ou seja, no denominador da fração.

Frisa que no caso em tela os conhecimentos técnicos de um “expert” afiguram-se imprescindíveis para demonstrar a correção dos estornos autuados, sendo a prova pericial inerente à ultimação da ampla defesa.

Indica como assistentes técnicos para a prova pericial contábil os senhores Alexei Ribeiro Nunes, brasileiro, solteiro, consultor tributário, portador da carteira de identidade nº 07043610-0, expedida pelo DETRAN/RJ, inscrito no CPF/MF sob o nº 848.478.327-87 e Gleidiston De Almeida Castello Branco, brasileiro, casado, contador, portador do CPF nº: 439.318.127-15 e da carteira de identidade profissional nº 046.974/07 emitida pelo CRC-RJ, ambos com escritório na Rua Dom Gerardo nº 63, sala 1.203, centro, Rio de Janeiro – RJ.

Apresenta os seguintes quesitos a serem respondidos pelo perito:

- 1) *A Impugnante classificou como isentas em seu CIAP receitas sujeitas à incidência do ICMS?*
- 2) *A Impugnante classificou como isentas em seu CIAP receitas diversas daquelas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações?*
- 3) *Que operações foram consideradas pelo Fisco como tributadas?*

Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração. Requer, ainda, o cadastramento do nome da advogada Juçara Travassos Silva, OAB/BA nº 12.352, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, conforme o art. 236, § 1º do CPC.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 153 a 156, apresentando uma breve síntese da infração, para posteriormente discorrerem sobre a preliminar de decadência, transcrevendo o parágrafo único do art. 965 do RICMS BA, justificando que concluíram a fiscalização e registro do Auto de Infração, em 22/12/2008, dentro do prazo previsto na legislação.

Contestam as alegações do autuado de que calcularam a proporção de saídas considerando também as parcelas relativas à coluna “outras” do livro RAICMS, que não se confunde com saídas isentas ou saídas não tributadas, de modo que não pode o Fisco exigir estorno sobre tal parcela, afirmando que os dispositivos legais que definem o cálculo dos créditos fiscais, no caso, art. 20, §5º, III, LC 87/96; art. 29, §6º, III, Lei 7014/96; art. 93, §17º, III; art. 339, §2º, III, RICMS/ BA, “determinam que o montante de crédito a ser apropriado será obtido multiplicando 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 de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior.”

Afirmam que não existe dispositivo que ampare o item levantando pelo autuado, sendo que, a legislação do ICMS equipara às prestações de serviços tributados, apenas prestações dos serviços de telecomunicações com destino ao exterior, o que não consta no livro Registro de Saídas do sujeito

passivo. Salientam que se o legislador especificou as saídas para exterior, havendo outra inclusão ou exclusão, este também diria.

Reportam-se sobre o recálculo produzido pelo autuado, dizendo que não existe dispositivo legal para ampará-lo, sendo impossível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações, razão pela qual a metodologia que aplicaram está correta, haja vista que obedeceu às disposições do art. 93, §17º, III do RICMS/BA.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

O então relator do presente processo, no caso, o ilustre Julgador José Raimundo Conceição, sugeriu em pauta suplementar a realização de diligência à IFEP/SERVIÇOS, o que foi acatado pelos demais Julgadores desta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que os autuantes intimassem o autuado para apresentar demonstrativos das parcelas de receita de EILD e de Interconexão, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais de suas origens, assim como, para apresentar demonstrativos das prestações de saída onde haja a inclusão de encargos, juros, multa; parcelamento de débito; recebimento de serviços prestados à terceiros; refaturamento; cartões indutivos meio físico. Foi solicitado ainda que os autuantes analisassem a documentação apresentada, verificando seu suporte nos documentos e livros fiscais, excluindo do total das saídas(denominador) os valores que julgassem pertinentes relativos à operações que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação e estivessem fora do campo de incidência do ICMS.

Os autuantes se manifestaram às fls. 187 a 191, consignando, preliminarmente, que este CONSEF possui jurisprudência sobre a matéria de que cuida o presente Auto de Infração, através do Acórdão JJE Nº 0115-01/10.

Esclarecem que após intimação do contribuinte(fl. 164), analisaram a documentação apresentada (fls. 165 a 186), tendo concluído não ser pertinente a exclusão do total das saídas, os valores relativos às operações que não correspondem à prestação de serviços de telecomunicações e não possam ser consideradas tributadas para fins do ICMS, tendo em vista a falta de previsão legal. Invocam e reproduzem o § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, o art. 29, § 6º, III da Lei nº 7.014/96, e o art. 93, § 17, III do RICMS/BA, para sustentar que tais dispositivos definem a metodologia do cálculo do crédito fiscal e determinam o montante a ser apropriado, será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito fiscal 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.

Salientam 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. Acrescentam que no denominador está o total das operações de saídas e prestações do período, onde se inclui as operações tributadas, isentas e outras, e que não vislumbraram no RICMS/BA, previsão legal para excluir do denominador as operações fora do campo de incidência do ICMS.

Frisam que o único item autorizado pelo RICMS/BA, é a inclusão no numerador das prestações de serviços de telecomunicação com destino ao exterior, sendo esta inclusão efetuada quando da fiscalização, conforme pode ser verificado na planilha auxiliar de cobrança, Anexo C (fl. 09).

Manifestam o entendimento de que se fosse necessário haver inclusão ou exclusão de outros itens na fórmula de apuração do coeficiente, o legislador assim determinaria, contudo, não existem outras exceções, afirmando que cumpriram a legislação do ICMS.

Concluem reiterando os termos da informação fiscal(fl. 153 a 156) e mantêm integralmente o Auto de Infração.

Intimado acerca da diligência o autuado se manifestou (fls. 195 a 207), consignando que foi solicitada a realização de diligência fiscal pelo CONSEF, a fim de excluir do total das saídas (denominador) os valores que não correspondam às prestações de serviços de telecomunicações,

portanto fora do campo de incidência do ICMS, tendo ao final da diligência sido concluído que nenhum valor foi considerado pertinente para ser excluído do denominador.

Reitera a forma de cálculo do percentual de crédito de ICMS a ser aproveitado, decorrente das entradas de bens para o ativo imobilizado, dizendo que para se chegar ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS (numerador), utiliza-se o valor de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil) e delas se diminui as saídas “*isentas e não tributadas*” do período.

Reafirma que para a apuração do valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador), devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação ou circulação de mercadorias, no caso da Impugnante. Acrescenta que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico ou venda de mercadorias, isto é, receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação, etc. devem ser excluídas deste computo.

Consigna que neste contexto, apresentou com a sua impugnação ao Auto de Infração em lide, a planilha na qual faz a abertura das receitas contidas no livro, a fim de demonstrar como foi calculado o CIAP aplicado em suas compensações. Consigna que em seguida, em atendimento à intimação fiscal recebida em 18/06/2010, entregou também os documentos fiscais comprobatórios dos valores lançados na planilha. Diz que não obstante, o coeficiente que reputa correto e que foi apresentado na planilha referida foi calculado de acordo com a fórmula que apresenta.

Diz que a conclusão dos autuantes na diligência solicitada, não pode prevalecer, haja vista que o objetivo da norma do cálculo do percentual de crédito do CIAP, disposta na LC nº 87/96 (art. 20, § 5º, III) e na Lei estadual nº 7.014/96 (art. 29, § 6º, III), é extrair a fração das parcelas tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a se vedar proporcionalmente o crédito sobre as isentas.

Aduz que se no numerador da fração devem figurar as operações tributadas (diretamente ou por substituição), do denominador devem constar as operações em princípio sujeitáveis ao imposto, isto é, operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte não municipal e de comunicação, ainda que, por força de exceções legais ou constitucionais, isenções ou imunidades, aquele não seja efetivamente devido. Salienta que no denominador não podem ser incluídas operações de si mesmas estranhas ao campo de incidência possível do imposto, sob pena de se falsear a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Afirma que conforme demonstrado na impugnação apresentada, o equívoco do Fisco na apuração do cálculo do coeficiente aplicado ao aproveitamento de crédito é duplo. Ou seja, opera tanto no numerador, ao considerar como receitas “*isentas e não tributadas*” parcelas sobre as quais incide efetivamente o imposto, quanto no denominador, ao acrescer no total de saídas do período receitas desconexas ao fato gerador do ICMS.

Diz que a diligência se limitou aos valores do denominador, passando, primeiramente, à análise das parcelas indevidamente consideradas no cômputo do total de prestações de saídas no período, no caso, Cartões indutivos (TUP); Encargos; Juros; Multa; Parcelamento; Recebimento de terceiros; Refaturamento.

Relativamente às receitas de Cartão TUP, diz que as vendas de cartões indutivos para utilização em orelhões apresentam regime diferenciado de tributação, o que causou confusões na análise de tais parcelas no cálculo do coeficiente de saídas tributadas. Esclarece que, no momento em que celebra a venda dos cartões para os distribuidores, há emissão de fatura, sendo a receita escriturada no livro fiscal. Entretanto, a remessa física destes cartões para os distribuidores costuma ocorrer tempos após a emissão da primeira fatura de venda, havendo então a emissão de outra fatura quando da entrega dos cartões ao distribuidor. Salienta que há nova escrituração da receita no livro fiscal, sendo recolhido o ICMS apenas quando da emissão da nota fiscal de entrega, por conta do regime especial de recolhimento para vendas de cartões TUP adotado na Bahia. Observa que por haver duas emissões de notas fiscais (de venda e de entrega), houve lançamento em duplicidade das receitas no

seu livro fiscal, não obstante, este lançamento em duplicidade somente ocorreu no tocante ao total de prestações de saídas no período (denominador).

Frisa que as receitas da segunda nota fiscal (de entrega) foram escrituradas tanto no numerador (prestações tributadas no período – posto que de fato são tributadas, mas com diferimento) quanto no denominador (total das prestações de saídas no mês), como de fato deveriam ter sido. Acrescenta que as receitas decorrentes da primeira nota fiscal (de venda), que em regra não deveriam ter sido escrituradas em local algum, pois a escrituração da operação se faz com emissão da segunda nota, acabaram por ser escrituradas no total das saídas do mês (denominador).

Alega que diante disto as receitas de vendas de cartões TUP foram equivocadamente escrituradas em duplicidade no denominador da fração (total de prestações de saídas do mês), sendo que, no numerador (saídas de prestações tributadas) a escrituração foi feita apenas uma única vez, razão pela qual o coeficiente de aproveitamento de crédito foi indevidamente reduzido.

Sustenta que, em decorrência do exposto, se faz necessária a exclusão dos valores referentes a vendas de cartões TUP constantes na planilha, do valor total das operações de saídas no mês (denominador da fração).

Com relação à multa, juros e encargos moratórios, diz que se trata de receitas financeiras, decorrentes do descumprimento de obrigação contratual por parte do usuário do serviço de telecomunicação, pela impontualidade ou não pagamento da fatura de serviços prestados, portanto, não se tratando pagamentos pelo serviço de telecomunicação em si, mas apenas aplicação de penalidades previstas no contrato de prestação de serviços. Argumenta que desta forma, sendo tais receitas de ordem financeira, não podem estar incluídas no total das prestações de saídas do mês, uma vez que não se tratam de receitas “*potencialmente tributáveis pelo ICMS*”. Assevera que devem ser excluídas do denominador da fração estabelecida.

No que concerne ao parcelamento e refaturamento, esclarece que o parcelamento é a divisão em parcelas mensais de débito em aberto de usuário dos serviços que presta. Já refaturamento é a emissão de Nota Fiscal de Fatura de Serviços de Telecomunicação (NFFST) a pedido do usuário em virtude de extravio da primeira, para fins de pagamento dos serviços.

Esclarece que no final do período de apuração, emite as NFFST mensais de serviço para seus usuários, sendo que, uma vez emitidas tais faturas, a empresa recolhe imediatamente o ICMS a elas referentes, independentemente de receber ou não o pagamento do usuário. Observa que o ICMS destacado nestas notas fiscais é escriturado no livro fiscal e computado como prestação de saída tributada, e evidentemente no total de prestações de saída do mês.

Consigna que, entretanto, há casos em que a conta não é paga, e o débito em aberto é parcelado, sendo, neste caso, o valor do parcelamento do débito anterior, que já fora escriturado e o ICMS recolhido, é incluído na NFFST de cobrança do serviço telefônico do período seguinte, emitida contra o usuário. Acrescenta que, não obstante, estas receitas do parcelamento não devem ser submetidas à nova tributação, sob pena de *bis in idem*. Frisa que os valores referentes ao parcelamento foram considerados no valor total de prestações de saída do período, o que se afigura equivocado, na medida que a receita originária do serviço telefônico, que não foi paga pelo usuário, já havia sido ali incluída. Diz que sendo assim, não pode ser novamente adicionada ao total das saídas do período (denominador), razão pela qual devem ser excluídas para fins da correta apuração do coeficiente de saídas tributadas.

Salienta que situação semelhante é a do refaturamento, pois os valores da nova fatura emitida já haviam sido escriturados e computados nas saídas do período quando da emissão da primeira nota, motivo pelo qual devem ser excluídos do denominador da fração.

Frisa que em ambos os casos, a receita decorrente do parcelamento e do refaturamento foi adicionada somente ao total das receitas de prestações de saída do período (denominador), não havendo sido computadas em duplicidade no total das prestações de saídas tributadas (numerador).

No que concerne à receita de recebimento de terceiros, diz que nesta rubrica estão as receitas que arrecada por meio de suas contas de telefone, mas que são transferidas para terceiros, reais credores do valor arrecadado. São os casos de doações para programas como Criança Esperança, Teleton, ou cobrança de determinados serviços, como publicação de anúncios em jornais e revistas (anúncio fonado) ou assinatura de jornal (a cobrança da assinatura do Jornal O Globo é feita na conta de telefone no Rio de Janeiro). Acrescenta que, nestes casos, ou não se tem prestação de serviço algum (doação) ou se tem prestação de serviços de naturezas diversas (publicação de anúncios, assinatura de jornal, v.g.), cuja cobrança é incluída na fatura emitida em razão de contratos firmados com outras empresas.

Sustenta que a toda evidência, não se tratam sequer de prestações de saídas, sendo as receitas arrecadadas transferidas para terceiros, motivo pelo qual não devem ser consideradas no montante de saídas do período (denominador da fração).

Reitera que o Fisco de Minas Gerais já concluiu pela exclusão de tais receitas, tendo procedido à reformulação do crédito consubstanciado em autos correlatos, no caso, PTA nº 0100015400296.

Prosseguindo, diz que apesar de o numerador não ter sido objeto da diligência fiscal, também merece ser incluídas as parcelas relativas à EILD e interconexão, pelas razões que repete apresentadas na defesa inicial. Acrescenta que o art. 2º do Anexo à Resolução nº 402 da Anatel dá a definição do que seja o serviço de EILD, conforme transcreve. Invoca e reproduz também o parágrafo único do art. 61 do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela Resolução da Anatel nº 73 e do art. 32 da Resolução nº 402 da ANATEL.

Conclui que o serviço de linha dedicada é genuinamente serviço de telecomunicação e, portanto, sujeito à incidência de ICMS.

Com relação a interconexão, reitera os argumentos apresentados na peça de defesa vestibular, e acrescenta que a operação está regulada em nosso ordenamento jurídico pelas normas inscritas na Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) e também na Norma nº 24/96 “Remuneração pelo Uso das Redes de Serviço Móvel Celular e de Serviço Telefônico Público”, aprovada pela Portaria nº 1.537/96 do Ministro das Comunicações, cujo teor reproduz.

Reafirma que a interconexão nada mais é, portanto, que a prestação de serviço de telecomunicação de uma operadora a outra, através de disponibilização das redes de acesso, sendo desta forma, serviço de telecomunicação, sobre o qual incide o ICMS, por força do art. 155, II da CR/88, do art. 2º, III da LC nº 87/96, cujo recolhimento se submete ao regime especial estabelecido pelo Convênio ICMS nº 126/98.

Reporta-se sobre a tributação das operações de interconexão e EILD, que se submete ao regime especial de diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, haja vista tratar-se de prestação de serviço para cessionárias que não se constituem usuária final.

Afirma que, nessa linha, por não haver isenção, tais receitas devem ser consideradas como saídas tributadas, e por consequência lógica, excluídas do total de saídas e prestações isentas e não-tributadas do período, figurando no numerador da fração em tela. Consigna que é solução da Consulta 02/2002 - DITRI-DF, publicada no DOE de 22/03/2002, cuja transcrição apresenta.

Requer que seja refeita a diligência fiscal, com base na planilha e documentos já entregues, para apurar as irregularidades no cômputo das parcelas do denominar e do numerador da fração, para cálculo correto do percentual de crédito a ser aproveitado.

Finaliza reiterando os termos da impugnação apresentada, requerendo o cancelamento do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário nele consubstanciado.

Os autuantes se pronunciaram (fl. 212), contestando as alegações defensivas, afirmando que o autuado utilizou a mais crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento – CIAP – resultando no recolhimento a menos do ICMS devido.

Frisam que isto ocorreu pelo fato de o autuado não ter aplicado o coeficiente de creditamento (valor das operações tributadas/total das saídas), sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar, tendo utilizado 100% dos referidos créditos.

Registram que o CONSEF possui jurisprudência sobre a matéria através do Acórdão JJF Nº 0115-01/10.

Finalizam reiterando os termos da informação fiscal e manifestação anteriormente apresentadas, e mantêm integralmente o Auto de Infração.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF(fl.s. 216/217), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências: a) analisasse os elementos apresentados pelo autuado, inclusive, no atendimento da diligência anterior, verificando o seu suporte nos documentos e livros fiscais, devendo incluir no numerador da fração que apura o coeficiente a ser aproveitado, no caso, “Operações tributadas no período” os valores relativos a Interconexão e EILD(este se houvesse); b) excluísse do denominador da fração, no caso, “Total de operações de saídas e prestações do período”, as operações 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 fossem tributáveis pelo ICMS, devendo a exclusão ser totalizada e efetuada por grupo; c) 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.

Através do Parecer ASTEC Nº 54/2011(fl.s. 220 a 222-A), o diligente Ildemar Jose Landin esclareceu que cumprida intimação, conforme solicitado pelo CONSEF, o contribuinte entregou documentos com as informações necessárias à consecução do pedido feito à ASTEC, sendo que, a partir das informações prestadas pelo impugnante, que nada mais são do que a condensação das informações prestadas na defesa, de forma a facilitar à diligência as alterações de valores mensais, foi feita a alteração na planilha dos autuantes de fls. 07 a 09.

Diz que dessa forma, no anexo C(fl. 9) que calcula o coeficiente de proporcionalidade, foram criadas novas colunas(D, E, G, H , I) para se fazer a exclusão do denominador do coeficiente, das parcelas referentes às operações não tributadas pelo ICMS, como encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, etc, todas constantes do item 2 do pedido de diligência, e foi também criada uma nova coluna(F), com o intuito de se acrescentar ao numerador do cálculo do coeficiente, as operações tributadas do período referente à interconexão e EILD – esclarece que neste caso, não houve parcelas do EILD no exercício fiscalizado -, para cumprir o item 1 do pedido de diligência, que solicita acrescentar as operações tributadas no período referente aos valores de internconexão, no numerador do cálculo do coeficiente.

Frisa que se observada a coluna J, verifica-se que ela é o resultado da soma das colunas B e C, originalmente as mesmas do demonstrativo elaborado pelos autuantes, acrescentado da coluna F(interconexão), cumprindo a determinação de se acrescentar tais valores no numerador do coeficiente, originalmente coluna D e agora coluna J na diligência. Consigna ainda que o denominador, que no demonstrativo original era a coluna E(total das saídas), na planilha da diligência, passa a ser a coluna M, que é resultado dos valores totais de saída(originalmente na coluna “E”, só que agora com as exclusões solicitadas no item 2(recebimentos de terceiros, comodato, etc) agora representados pelas colunas D,E,G, H, I. Salienta que houve situações em que o coeficiente de creditamento ficou maior que 1, o que claramente é uma inconsistência do cálculo. Esclarece que nesses casos, foi adotado o maior valor possível(1,0000) e aplicado na planilha que calcula o ICMS recolhido a menos.

Registra que efetuadas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, elaborada pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a

junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, contudo, a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos.

Frisa que feita a análise dos dados fornecidos pelo contribuinte com os documentos registro de apuração do ICMS e demonstrativos do CIAP, não foi possível detectar nenhuma incongruência nos dados fornecidos.

Consigna que estão anexadas as planilhas analíticas feitas pela diligência e os documentos acostados pelo impugnante, inclusive um CD com demonstrativos.

Intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº 54/2011, o autuado se manifestou às fls. 288/289, solicitando que o resultado da diligência com o refazimento do cálculo do crédito fiscal a ser aproveitado e o ICMS apurado como devido no valor de R\$ 25.054,27, seja confirmado no julgamento do Auto de Infração.

Os autuantes se pronunciaram sobre o Parecer ASTEC Nº.54/2011(fl. 292), reiterando o entendimento de que se faz necessário que seja inserido no RICMS/BA, dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP.

Finalizam registrando que é de responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de irregularidade atribuída ao autuado, decorrente de utilização de crédito fiscal relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, por não ter aplicado corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor de crédito fiscal a ser efetivamente utilizado, conforme os artigos 93, inciso V, alínea “a”, art. 97, inciso XII do RICMS/BA.

Inicialmente, cabe-me apreciar a preliminar suscitada pelo impugnante de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quanto aos fatos geradores ocorridos até 22/12/2003, sob o argumento de ter sido ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, cuja contagem começa a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito de a 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.

No presente caso, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, e, neste caso, é aplicável o prazo decadencial expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima.

Assim sendo, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008. Como o lançamento ocorreu em 22/12/2008, precedido de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais datada de 13/01/2006(fl. 11) e 07/10/2008(fl. 12), não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Cumprе registrar, que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, este último cujo trecho é parcialmente reproduzido abaixo, a título ilustrativo:

“Sobre o tema “decadência”, já me pronunciei em outras oportunidades, entre elas a que gerou o Acórdão CJF nº 0274-12/02, da 2ª CJF, e CJF nº 0061-11/05, da 1ª CJF, nos seguintes termos:

“Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores

ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.”

*Este meu entendimento encontra lastro em Decisão do Superior Tribunal de Justiça, STJ, 1ª Seção, EResp. 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ: 08.05.00, pois aquele precedente jurisprudencial, contém o seguinte mandamento: “Se o pagamento do tributo **não for antecipado**, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no **artigo 173, I, do Código Tributário Nacional**. Embargos de divergência acolhidos.” (grifo meu)*

Foi exatamente o que ocorreu neste Auto de Infração: o contribuinte ao utilizar indevidamente redução de base de cálculo e crédito fiscal de ICMS, bem como deixar de realizar o estorno de crédito fiscal previsto na legislação, promoveu a redução do imposto a ser recolhido, e, conseqüentemente, não houve o pagamento antecipado deste imposto.

Assim, entendo que, também no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, via Auto de Infração, não se operou a decadência para o período de janeiro a setembro de 1999, pois o prazo que a Fazenda Pública Estadual teria para constituir o crédito tributário relativo a este findaria em 01-01-2005, e o Auto de Infração foi lavrado em 10-09-2004 e o contribuinte cientificado do mesmo em 29-09-2004.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

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, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, cujo resultado será objeto de análise mais adiante.

No mérito, 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 7.014/96; art. 93, § 17º, III do RICMS/BA.

Verifico que o impugnante alega que o objetivo da norma é extrair a fração das tributadas que se constitui no numerador, em face do total das operações potencialmente tributáveis que formam o

denominador, de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as isentas, significando dizer que a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, em conformidade com a fórmula: *Operações tributadas no período : Total de operações de saída e prestações do período = percentual a ser aproveitado.*

Assevera que para se chegar ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS, utiliza-se o valor de todas as operações e prestações de saídas, no caso, o valor contábil, e delas se diminui as saídas “*isentas e não tributadas*” do período. Já para a apuração do valor das saídas e prestações escrituradas no mês, devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, no seu caso por se tratar de empresa prestadora de serviços de comunicação.

Afirma que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico, a exemplo, de receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação, etc. devem ser excluídas deste cômputo. Isto porque o objetivo da norma em questão é extrair a fração das parcelas tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a se vedar proporcionalmente o crédito sobre as isentas.

Noto, também, que os autuantes contestam as alegações do autuado de que calcularam a proporção de saídas considerando também as parcelas relativas à coluna “*outras*” do livro RAICMS, que não se confunde com saídas isentas ou saídas não tributadas, de modo que não pode o Fisco exigir estorno sobre tal parcela, afirmando que os dispositivos legais que definem o cálculo dos créditos fiscais, no caso, art. 20, §5º, III, LC 87/96; art. 29, §6º, III, Lei 7014/96; art. 93, §17º, III; art. 339, §2º, III, RICMS/ BA, “determinam que o montante de crédito a ser apropriado será obtido multiplicando 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 de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior.”

Afirmam que não existe dispositivo que ampare o item levantando pelo autuado, sendo que, a legislação do ICMS equipara às prestações de serviços tributados, apenas prestações dos serviços de telecomunicações com destino ao exterior, o que não consta no livro Registro de Saídas do sujeito passivo. Salientam que se o legislador especificou as saídas para exterior, havendo outra inclusão ou exclusão, este também diria.

Reportam-se sobre o recálculo produzido pelo autuado, dizendo que não existe dispositivo legal para ampará-lo, sendo impossível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações, razão pela qual a metodologia que aplicaram está correta, haja vista que obedeceu às disposições do art.93, §17º, III do RICMS/ BA.

Registram que o CONSEF possui jurisprudência sobre a matéria através do Acórdão JJF Nº. 0115-01/10.

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 não haver 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 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 a operações ou prestações que não se subsumem em saídas definitivas, valendo acrescentar que descabe, também, a inclusão de parcelas referentes a operações e prestações não tributadas pelo ICMS, a exemplo de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, etc.

Considerando essa linha de entendimento adotada pela segunda instância, esta Junta de Julgamento Fiscal após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado 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 excluiu 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.

O resultado da diligência refletido no Parecer ASTEC Nº 54/2011, da lavra do Auditor Fiscal diligente Ildemar José Landin, esclareceu que cumprida intimação, conforme solicitado pelo CONSEF, o contribuinte entregou documentos com as informações necessárias à consecução do pedido feito à ASTEC, sendo que, a partir das informações prestadas pelo impugnante, que nada mais são do que a condensação das informações prestadas na defesa, de forma a facilitar à diligência as alterações de valores mensais, realizou alteração na planilha dos autuantes de fls. 07 a 09.

Esclareceu ainda o diligente que no anexo C(fl. 9) - **que calcula o coeficiente de proporcionalidade**-, foram criadas novas colunas, no caso, D, E, G, H, I - **para se fazer a exclusão do denominador do coeficiente, das parcelas referentes às operações não tributadas pelo ICMS, como encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, etc, todas constantes do item 2 do pedido de diligência** – e, também, criada uma nova coluna, no caso F - **com o intuito de se acrescentar ao numerador do cálculo do coeficiente, as operações tributadas do período referente à interconexão** – para cumprir o item 1 do pedido de diligência, que solicita acrescentar as operações tributadas no período referente aos valores de interconexão, no numerador do cálculo do coeficiente. Conforme consignado pelo diligente neste caso, não houve parcelas do EILD no exercício fiscalizado.

Registrou que se observada a coluna J, verifica-se que ela é o resultado da soma das colunas B e C, originalmente as mesmas do demonstrativo elaborado pelos autuantes, acrescentado da coluna F – **referente à interconexão**-, cumprindo assim a determinação de se acrescentar tais valores no numerador do coeficiente, originalmente coluna D e agora coluna J na diligência.

Observou ainda que o denominador, que no demonstrativo original era a coluna E - **total das saídas**-, na planilha da diligência, passa a ser a coluna M - **que é resultado dos valores totais de saída, originalmente na coluna “E”**-, só que agora com as exclusões solicitadas no item 2 - **recebimentos de terceiros, comodato, etc.**- agora representados pelas colunas D,E,G, H, I. Salientou o diligente que houve situações em que o coeficiente de creditamento ficou maior que 1, o que claramente é uma inconsistência do cálculo, sendo que, nesses casos, foi adotado o maior valor possível(1,0000) e aplicado na planilha que calcula o ICMS recolhido a menos.

Registrou que efetuadas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, elaborada pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, contudo, a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos.

A análise do resultado na forma acima referida permite concluir que o trabalho do diligente foi realizado em conformidade com a solicitação contida na diligência. Ou seja, incluiu no numerador os valores referentes apenas à **interconexão**, haja vista que no exercício fiscalizado não houve parcelas do EILD, passando o numerador do coeficiente, originalmente coluna D para a coluna J.

Já no denominador excluiu os valores referentes a recebimentos de terceiros, comodato, etc., isto é, operações/prestações não tributadas pelo ICMS, passando da coluna E originalmente indicada na planilha dos autuantes para a coluna M.

Como resultado final, consignou o diligente que efetuadas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, elaborado pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, contudo, a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos, apontando como ICMS a recolher o valor de R\$ 25.052,47.

Conforme consignado linhas acima, o trabalho realizado pelo diligente foi feito em conformidade com a solicitação contida na diligência, portanto, sob esse aspecto não merece qualquer reparo.

Contudo, verifico que a afirmativa do diligente de que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, e que a partir do mês de agosto, todos os valores se tornaram negativos, se apresenta equivocada, haja vista que no mês de dezembro o valor também foi positivo. Também considero equivocado o resultado apresentado no valor de R\$ 25.052, 56, pois, o diligente deduziu dos valores positivos – devidos – apurados nos meses de janeiro a julho e dezembro, os valores referentes a créditos fiscais - conforme consta na coluna L, à fl. 223 dos autos -, contudo, cuja utilização deve ser precedida de comunicação à repartição fazendária, para que possa verificar sua legitimidade.

Diante do exposto, o valor do ICMS devido é de R\$ 68.907,71, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2003	6.346,47
28/02/2003	6.346,47
31/03/2003	6.346,44
30/04/2003	6.449,59
31/05/2003	6.449,50
30/06/2003	20.741,69
31/07/2003	7.203,82
31/12/2003	9.023,73
TOTAL	68.907,71

No respeitante pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues a advogada Juçara Travassos Silva, OAB/BA nº 12.352, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª unta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0001/08-4**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 68.907,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - JULGADOR