

A. I. Nº - 279692.0001/11-4
AUTUADO - TNL PCS S/A
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR, PAULO ROBERTO S. MEDEIROS e
RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 31.10.2011

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0267-02/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações com imposto diferido são operações não tributadas, haja vista que nas hipóteses de diferimento o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação (aspecto temporal), adiando a incidência da norma tributária para um momento no futuro. Os cartões telefônicos cabem a inserção no dividendo, quando efetua as saídas com destaque do imposto e, também, no divisor, quando emite a nota fiscal com os cartões já tributados, após a venda pela distribuidora. Os bens destinados a conserto e reparo, estes saem com suspensão do imposto, constituem fatos não tributáveis pelo ICMS, cabendo a sua manutenção no divisor. As transferências de bens do ativo imobilizado se ajustam perfeitamente às operações de saídas, cabendo sua inclusão nas operações tributadas, como efetivamente o foram, pois há a ocorrência da circulação física do bem, por conseguinte, a incidência do ICMS. A arguição do autuado de que tais transferências não se ajustam ao campo de incidência do ICMS, não encontra amparo no art. 1º da Lei nº 7.014/96 ou mesmo nos dispositivos correlatos da Lei Complementar nº 87/96. Não foram acolhidas as arguições para exclusão do denominador da fórmula os serviços-meios e atividades complementares, considerados tributados. Rejeitadas as arguições de decadência, bem como a solicitação de perícia. Lançamento mantido parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 11/01/2011, acusa a utilização indevida de crédito de ICMS, no total de R\$2.711.610,10, no período de janeiro a dezembro de 2006, referente a entrada de

bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, conforme demonstrativos e documentos às fls.06 a 39.

Em complemento consta: *“Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento correto sobre o valor dos créditos mensais do CIAP para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar, tudo apurado conforme Livro Registro de Apuração, CIAP e Denúncias Espontâneas apresentados pelo contribuinte, Anexo A, B, B-1, B-2 e C, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97 do RICMS-BA.”*

O sujeito passivo por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls.44 a 69, onde inicialmente destacou a sua tempestividade, transcrevendo a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, inclusive da multa aplicada, e impugnou o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração, com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Invocou o artigo 150, § 4º do CTN, para argüir a decadência dos créditos tributários exigidos relativos ao período anterior a 12/01/2006, posto que teve ciência da autuação em 12/01/2011, o que no seu entendimento justifica plenamente a aplicação do mencionado dispositivo legal. Transcreveu a jurisprudência no âmbito administrativo e do judiciário (Superior Tribunal de Justiça) sobre esta questão.

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

Transcreveu o parágrafo 5º do artigo 20, da LC nº 87/96, para argumentar que o objetivo dessa norma é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas.

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

<u>Receitas oriundas de saídas tributadas</u>

Valor total das receitas	=	Coeficiente de aproveitamento
--------------------------	---	-------------------------------

Prosseguindo, passa a demonstrar a metodologia que adotou no cálculo do CIAP, e junta à peça defensiva CD, fl.104, contendo os referidos cálculos, e antecipa pedido de perícia contábil para confirmar o quanto alegado.

Quanto as receitas oriundas de saídas tributadas que entende devem ser computadas no numerador, destacou as seguintes:

INTERCONEXÃO DE REDES – esclarece que esta consiste na prestação de serviço de telecomunicação de uma a outra prestadora de serviços de telecomunicações, em que a primeira oferece à segunda uma linha dedicada para transmissão de dados, sendo considerado indevidamente como isentas a operação pela fiscalização. Diz que o Convênio ICMS 126/98 (Cláusula Décima) concentrou a arrecadação na operadora de origem, porém, frisa que a prestação desta última é tributada (por diferimento), não sendo isenta ou não tributada. Transcreve trecho da consulta 02/2002, DITRI/DF, publicada no DOE de 22/03/2002, para mostrar esta rubrica deve ser tratada como tributada.

EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA EILD – explica que esta rubrica caracteriza-se como a cessão onerosa de meios por parte de uma empresa de telecomunicações para que outra

empresa de telecomunicações possa prestar serviços a seus usuários. Trata-se de comunicação de dados para conectar pontos de linhas digitais dedicadas em âmbito local ou interestadual, entre redes de telecomunicação de duas operadoras de telefonia autorizadas pela Anatel. Diz que se assemelham com as operações de interconexão de redes, cujo regime de tributação das operações de EILD é o mesmo das operações de interconexão de redes, nos termos do Convênio ICMS nº 126/98, havendo, portanto, um regime de diferimento pelo qual somente se tributa a receita de EILD quando a empresa que se utilizou dos meios da outra operadora emitir a fatura mensal contra o usuário de seus serviços. Assim, sustenta que tais receitas devem ser acrescidas no numerador, já que se trata de receitas oriundas de prestações de saídas tributadas.

DAS REMESSAS DE CARTÕES PRÉ-PAGOS – esclarece que: a) as vendas de cartões pré-pagos apresentam regime diferenciado de tributação, e que no momento em que a Impugnante celebra a venda dos cartões para os distribuidores e seus clientes, há emissão de fatura, sendo a receita escriturada no livro fiscal. b) o cartão telefônico, é representativo de uma prestação de serviço, podendo ser utilizado para conversação em terminais públicos de telefonia (“orelhões”) ou em telefones celulares pré-pagos (que representam a maior parte do mercado brasileiro de telefonia celular e são objeto da presente impugnação); c) os cartões de celulares pré-pagos possuem códigos de acesso que, digitados no aparelho, habilitam-no a originar chamadas, até o limite dos créditos adquiridos pelo usuário; d) a tributação de tais cartões somente se dará no momento da ativação dos créditos contidos nos referidos cartões, a teor do Convênio ICMS nº 55/05. Por conta disso, argumenta que as saídas/remessas dos cartões pré-pagos realizadas pela Impugnante, devem ser consideradas para fins de cálculo do aproveitamento de crédito do CIAP como saídas tributadas, uma vez que são tributadas em um momento posterior, quando da ativação dos cartões.

Com relação ao valor total das receitas de saídas (denominador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento), comenta quais rubricas são impossíveis de figurarem no denominador, quais sejam as operações em princípio sujeitáveis ao imposto, salientando que não podem ser incluídas operações estranhas ao campo de incidência possível do imposto, sob pena de falsear-se a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Diz que os valores de tais operações, que não devem estar presentes no denominador da fração para cálculo do aproveitamento, merecem assim ser diminuídos do valor total das saídas, a saber:

MULTA, JUROS E ENCARGOS MORATÓRIOS – aduz tratar-se 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, e não se tratam de pagamentos pelo serviço de telecomunicação em si, mas apenas aplicação de penalidades previstas no contrato de prestação de serviços. Sustenta que tais receitas não podem estar incluídas no total das prestações de saídas do mês, uma vez que não se tratam de receitas “potencialmente tributáveis pelo ICMS”. Deste modo, entende que devem ser excluídas do denominador da fração.

PARCELAMENTO E REFATURAMENTO – explica que parcelamento é a divisão em parcelas mensais de débito em aberto de usuário dos serviços da Impugnante, enquanto que 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, sendo que: ao final do período de apuração, a Impugnante emite as NFST’s mensais de serviço para seus usuários, recolhendo imediatamente o ICMS a elas referentes, independentemente de receber ou não o pagamento do usuário. O ICMS destacado nestas notas fiscais é escriturado no livro fiscal, e computado como prestação de saída tributada. Contudo, diz que há casos em que a conta não é paga e o débito em aberto é parcelado. Neste caso, o valor do parcelamento do débito anterior (que já foi escriturado e já teve o ICMS recolhido) é incluído na NFST de cobrança do serviço telefônico

telefônico do período seguinte, emitida contra o usuário. Desse modo, essas receitas do parcelamento não devem ser submetidas à nova tributação, sob pena de “bis in idem”. Alega que os valores referentes ao parcelamento foram considerados no valor total de prestações de saída do período. Diz 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.

RECEITA DE RECEBIMENTO DE TERCEIROS – são as receitas arrecadadas por meio de suas contas de telefone, mas que são transferidas para terceiros, reais credores do valor arrecadado, tais como: 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. Diz 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 pela Impugnante em razão de contratos firmados entre a Telemar e outras empresas. Assim, sustenta que não se tratam de prestações de saídas da empresa (serviços prestados pela Telemar), sendo as receitas arrecadadas transferidas para terceiros, motivo pelo qual não devem ser consideradas no montante de saídas do período (denominador da fração).

RECEITAS DE SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE REDE, MANUTENÇÃO/REPARO/CONFIGURAÇÃO/MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS, VISITAÇÃO, MUDANÇA INTERNA, INSTALAÇÃO E CONSERTOS CFOP's – diz que não se tratam de serviços de telecomunicação, mas sim serviços de outra natureza prestados pela Impugnante, razão pela qual não deveriam sequer estar escriturados no livro fiscal do ICMS, posto que não são receitas tributáveis pelo imposto. Conceituou tais rubricas como: a) “*Gerenciamento de rede é um serviço de ordenação e otimização de rede de usuários particulares. Não se trata de serviço de telecomunicação, mas mera consultoria na alocação de recursos do sistema para permitir seu melhor funcionamento.* b) *Manutenção/Reparo/Configuração/Montagem são serviços de conserto e acertos nos equipamentos dos usuários dos serviços da Telemar, visando seu perfeito funcionamento.* c) *Visitação é a cobrança por visita agendada pelo particular, mas que não se consuma em razão de seu não comparecimento. Mudança interna são serviços de trocas de ramais e pontos de telefone de uma residência ou empresa. Instalação é a cobrança pelo serviço de instalação da linha telefônica.* Desta forma, assevera que não sendo prestações de saída tributáveis pelo ICMS promovidas pela Impugnante, mas sim tributáveis pelo ISS, não podem ser computadas no total de prestações de saídas do período, motivo pelo qual devem ser excluídas do denominador da fração que calcula o coeficiente de saídas tributadas para fins de aproveitamento de crédito do ativo fixo. Chama a atenção de que os valores encontram-se no CD que anexou.

REMESSA DE BENS PARA CONCERTO E REPARO; BENS OBJETO DE CONTRATO DE COMODATO; E TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – observa que normalmente também são considerados no total das prestações de saídas remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferências de bens do ativo permanente, dentre outras operações, que não configuram efetivas saídas. Assim, diz que de acordo com os CFOPs inseridos no CD anexado, verifica-se que foram considerados no total das prestações de saídas remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferências de bens do ativo permanente, dentre outras operações, que não configuram efetivas saídas. Citou como exemplo: remessa de bem por conta de contrato de comodato; outras saídas não especificadas; transferências para uso e consumo; remessa de bem por conta de contrato de comodato; remessa de mercadoria ou bem para demonstração; remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo. Frisa que não há que se falar em desincorporação dos referidos bens, pois retornaram para o estabelecimento da Impugnante dentro do prazo exigido pela lei, assim sendo, não são computados como saídas do estabelecimento da empresa.

Feitas estas considerações, o defendente, cita como jurisprudência o julgamento do Auto de Infração nº 2794680008091, pelo CONSEF que reconheceu o quanto alegado em sua defesa, transcrevendo parte da decisão, in verbis:

“Em resumo, esclarecemos que na planilha “Coeficiente” (Anexo 05) do arquivo “Anexos 01 ao 06 retificado”, incluímos no numerador do coeficiente a receita de aluguel de portas, por comprovarem o pagamento do ICMS sobre esta prestação de serviços e as operações/prestações de EILD e venda de sucatas, por terem ICMS diferido. Excluímos do denominador os valores de simples faturamento, por estarem computados de forma dupla ou tripla para efeito do cálculo do índice, bem como, as operações com saídas não definitivas e receitas não operacionais. Na planilha “CIAP resumo” do arquivo “Anexos 01 ao 06 retificado”, calculamos os valores do crédito e os deduzimos dos créditos utilizados pela Empresa, apurando-se as diferenças do estorno de crédito” (doc.fls.112 a 115).

Além disso, citou a jurisprudência do Estado de Minas Gerais sobre a mesma questão.

Considerou a multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor do débito, irrazoável, desproporcional e excessiva, por entender que a mesma tem caráter confiscatório. Cita a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre redução de multa, e lição de Leandro Paulsen sobre o princípio da vedação ao confisco, por entender que a multa deve se situar no patamar de 30%. Pede o cancelamento da redução da multa ou a sua redução.

Requeru perícia contábil, apresentando como assistentes técnicos para a prova pericial contábil os Srs.: 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/o-7 emitida pelo CRC-RJ, ambos com escritório na Rua Dom Gerardo nº 63, sala 1.203, centro, Rio de Janeiro - RJ, e apresenta os seguintes quesitos a serem respondidos pelo Ilustre Perito:

- 1) A Impugnante classificou como isentas e não tributadas em seu CIAP receitas de operações sujeitas à incidência do ICMS?*
- 2) A Impugnante considerou no total de saídas do período receitas diversas daquelas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações?*
- 3) A Impugnante considerou no total de saídas do período receitas pertencentes a terceiros?*
- 4) Que operações foram consideradas pelo Fisco como tributadas?*

Ao final, pede a procedência de sua impugnação, cancelando-se o auto de infração objurgado e extinguindo-se o crédito tributário nele consubstanciado.

Por último, requer o cadastramento do nome do advogado EDUARDO FRAGA, OAB/BA nº 10.658 para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC).

A informação fiscal foi prestado por um dos autuantes, fls.125 a 129, na qual, preliminarmente foi rebatida a arguição de decadência dos fatos geradores objeto do presente processo, com base no artigo 965, I, do RICMS/97, sendo esclarecido que ao efetuar o lançamento fiscal referente a operações registradas no exercício de 2006, o início da ação fiscal ocorreu no ano de 2001 e concluída com a lavratura e o registro do auto de infração em 11/01/2011, e portanto, dentro do prazo decadencial previsto no citado dispositivo regulamentar.

No mérito, destaca que o argumento defensivo é de que foram consideradas indevidamente no cálculo do coeficiente de saídas tributadas, os itens relativos a interconexão de redes, exploração de linha dedicada (EILD), remessas de cartões pré-pagos, multa, juros e encargos moratórios, parcelamento e refaturamento, receita de recebimento de terceiros, receita de gerenciamento de

rede, manutenção/reparo/configuração/montagem de equipamentos, visitação, mudança interna, instalação e conserto CFOP's, remessa de bens para o conserto e reparo, bens objeto de contrato de comodato e transferência de bens do ativo imobilizado.

Discordou do entendimento da defesa citando os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanentes do estabelecimento, quais sejam: artigo 20, § 5º, III, da LC 87/96; art.29, § 6º, III, da Lei nº 7.014/96; art. 93, § 17, III, e art.339, § 2º, do Decreto nº 6.284/97.

Diz que de acordo com os dispositivos acima citados, o montante do crédito a ser apropriado será obtido: *“multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior”*.

Com esse argumento, sustenta que não existe disposição legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela impugnante.

Salienta que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas à prestação de serviços de telecomunicações, com destino ao exterior e assim foi feito no levantamento fiscal (Coluna C, fl.10).

Discordou do entendimento do autuado no sentido de que seja aplicada a jurisprudência de outros estados, apresentando novo cálculo do CIAP através do CD, doc.fl.105, Anexo 10, pois não existe previsão legal na legislação do Estado da Bahia.

Concluindo, argumenta que sem uma normal legal não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações, como pretende o autuado, motivo pelo qual, a metodologia aplicada encontra amparo no artigo 93, § 17, III, do RICMS/97.

Quanto a solicitação de perícia contábil para comprovar as alegações defensivas, o autuante se mostrou contrário, por considerar descabida, não depender de conhecimentos de técnicos especiais, e sem amparo legal para a sua concessão, conforme disposto no artigo 147, II, do RPAF/99.

Ao final, manteve integralmente a sua ação fiscal.

Considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, o processo foi baixado em diligência, na Pauta Suplementar do dia 26/04/2011, conforme despacho de fls.131 a 132, para que os autuantes, efetuassem a revisão fiscal do auto de infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 105, nos seguintes termos:

1. Intimasse o autuado a apresentar os valores mensais referentes a JUROS, ENCARGOS MORATÓRIOS, MULTAS, PARCELAMENTOS, REFATURAMENTO, RECEITA DE RECEBIMENTOS DE TERCEIROS, E COMODATO.
2. Se confirmada a existência de valores das rubricas acima, escriturados no Registro de Apuração do ICMS às fls.10 a 54, refizessem o demonstrativo à fl.10, inserindo uma Coluna desses valores, excluindo-os, mensalmente, da Coluna (F) Total das operações de saídas/prestações, e calculassem o coeficiente de creditamento a ser apropriado (Coluna G);
3. Havendo alteração no demonstrativo à fl.10, por força da presente diligência, refizessem o Resumo do CIAP, fl.06, tomando por base os percentuais entre o valor contábil das saídas e o valor das operações tributadas apurado na forma do item 01 (acima);
4. Respondessem aos quesitos formulados pelo autuado à fl.68.
3. Elaborassem demonstrativo de débito resultando das providências anteriores.

Conforme intimação à fl. 136, expedida pelos autuantes, foi solicitado ao autuado a apresentação de levantamento dos valores mensais referentes a JUROS, ENCARGOS MORATÓRIOS, MULTAS, PARCELAMENTOS, REFATURAMENTO, RECEITA DE RECEBIMENTOS DE TERCEIROS, E COMODATO, sendo informado pelo autuado à fl.137, que durante o período de 2006 não existem valores relativos aos itens acima citados escriturados nos livros fiscais, mas apenas operação de Comodato.

Diante disso, um dos autuantes, na diligência fiscal às fls.138 a 139, esclareceu que, face a informação do autuado de que ocorreram apenas prestações de serviços de Comodato e Refaturamentos, e que não houve prestações de serviços referentes aos outros itens citados no pedido de diligência, elaborou novo demonstrativo, para recalcular o novo coeficiente de creditamento (anexo F, folha 144), no qual, diz que realizou os seguintes procedimentos:

- 1) *Exluímos dos valores contábeis mensais (coluna F) os valores mensais das remessas de bem por conta de comodato (coluna G) e dos refaturamentos (coluna H) encontrando assim os novos valores mensais dos totais das saídas (coluna I) e consequentemente os novos índices mensais de coeficiente de creditamento (coluna J);*
- 2) *Aplicamos os novos índices mensais de creditamento de coeficiente na coluna I do anexo D (folha 140) e encontramos na coluna L, deste mesmo anexo, os novos valores mensais do CIAP a estornar;*
- 3) *Quanto aos quesitos formulados pela autuada a fl.68 informamos que a informação fiscal (folhas 125 a 129) responde a todos os quesitos formulados, ou seja: A metodologia aplicada pela fiscalização da SEFAZ do Estado da Bahia esta em consonância com os dispositivos legais constantes no RICMS/BA e que o pedido de perícia fiscal é meramente procrastinatório e descabido.*

Salienta que efetuou a diligência determinada pelo Consef, porém informou que: “O entendimento, dos autuantes, continua o mesmo constante na informação fiscal (folhas 125 a 129), ou seja: Faz-se necessário adicionar, no RICMS/BA, dispositivo legal que estabeleça inclusões e ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.”

Com esse argumento, o autuante registra que é responsabilidade do Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia o resultado final do novo demonstrativo de cobrança (Anexo D – folha 140) obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls.146 a 147, o sujeito passivo foi cientificado do resultado da diligência fiscal constante às fls.138 e 139, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls.148A a 153, arguindo o seguinte.

Reitera que o cálculo do percentual de crédito do ICMS a ser aproveitado, decorrente da entrada de bens para o ativo imobilizado, deve obedecer à formula: operações tributadas no período / total das operações de saída e prestações do período, ressaltando que já apresentou em sua impugnação a planilha que entende correta.

Salienta que na diligência fiscal foi refeito o cálculo apenas para excluir as receita de comodato e refaturamento, que conforme planilha alcança o valor de R\$ 261.011,89, entendendo que devem ser excluídas todas as receitas estranhas à atividade da empresa, descrita nos Anexos 5 e 6, decorrentes de remessa de bens para conserto e reparo, transferência de bens do ativo imobilizado, que totalizam R\$5.342.179,60, considerada a soma com as receitas de comodato e refaturamento.

Com relação ao numerador da fórmula de cálculo do coeficiente, frisa que não foi determinado na diligência e inclusão dos valores referentes a EILD, interconexão de redes e remessas de cartões

cartões pré-pagos, receitas que entende oriundas de saídas tributadas, e portanto, computáveis no numerador da fórmula.

Em seguida, repetiu suas explicações concernentes a EILD e Interconexão de redes e remessas de cartões pré-pagos, a argüiu que tais receitas foram consideradas corretamente no denominador, e deveriam estar acrescidas no numerador, por se tratar, segundo o defendente, de receitas de prestações de saídas tributadas através do regime de diferimento. No caso das receitas de cartões pré-pagos, diz que sua pretensão já foi acolhida pela fiscalização que procedeu a reformulação do crédito consubstanciado no AI nº 279468.0008/09-1, tendo sido confirmada em julgamento.

Por fim, reitera os termos de sua defesa apresentada, para que seja cancelado o Auto de Infração e extinto o crédito tributário nele consubstanciado.

VOTO

Analizando a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos em 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, observo que não assiste razão ao defendente, uma vez que, segundo o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

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

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

No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período, considerando-se que o lançamento ocorreu em 11/01/2011, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/06, findando-se em 31/12/10.

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

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

Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte, e for desnecessária em vista de outras provas produzidas, especialmente os esclarecimentos trazidos ao processo na informação fiscal e na diligência determinada por esta 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

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

A conclusão fiscal está baseada na planilha intitulada de "Demonstrativo do ICMS recolhido a menor, devido a utilização a maior de créditos de ICMS referente a incorporação de Ativo Permanente calculado no Livro CIAP (Controle dos Créditos de ICMS do Ativo Permanente)",

referente aos créditos que foram apurados mensalmente no período de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido o estorno sobre os totais que foram apropriados no citado período, tomando por base o percentual entre o valor contábil das saídas totais e o valor das saídas tributadas em cada período, de acordo com os valores escriturados no Registro de Apuração do ICMS.

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

O critério a ser seguido é o estabelecido no § 5º, I, II e III, do artigo 20 da LC nº 87/96, reproduzido pelo § 17 do art. 93 do RICMS, especialmente pelo seu inciso III:

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

- I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;
- II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;
- III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;”

A regra do inciso III pode ser equacionada assim:

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

Pelo que se vê, no numerador da fração deve ser consignado o montante dos valores das operações e prestações. No denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes e outras). Ressalto que quando a norma diz “operações e prestações tributadas”, está se referindo aos valores tributados pelo próprio estabelecimento nos livros fiscais, de modo que o crédito fiscal corresponda ao percentual dos valores levados à tributação em relação ao total das operações e prestações.

Analizando o levantamento fiscal elaborado pelos autuantes, verifico que o cálculo do percentual tomou por base, mensalmente, as operações de saídas e prestações escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS constante no CD anexo ao processo. Tomando como exemplo as operações de saídas e prestações escrituradas no Registro de Apuração do ICMS pelo próprio contribuinte, o coeficiente do mês de janeiro de 2006, foi apurado pela fiscalização através dos seguintes valores: valor das operações e prestações tributadas / total das operações de saídas e prestações (valores contábeis), ou seja: 20.419.646,28 / 31.489.079,62 = 0,6485, conforme consta no RAICMS.

Já o autuado, conforme consta no CD apresentado na defesa, partindo do valor das operações e prestações tributadas = R\$20.419.646,28 (numerador), excluiu operações de saídas de mercadorias e prestações (195.876,97), referente a comodato, transferências de mercadorias e outras prestações; e incluiu os valores referente a interconexão de redes (11.320.444,47) e EILD (29.167,93), obtendo como prestações tributadas o montante de R\$ 31.573.381,69. No caso do total das operações e prestações (31.489.079,62), excluiu todas as operações de saídas de mercadorias (231.691,97), correspondente a

correspondente a comodato, transferências e outras prestações; e incluiu os valores de Recarga de Cartão (549.000,00), obtendo o total de prestações de R\$31.806.387,65. Assim, calculou o índice da seguinte forma: $31.573.381,69 / 31.806.387,65 = 0,9927$.

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

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

Pelos termos da defesa, verifica-se que a lide se resume em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado, e quais as parcelas que devem ser consideradas.

Quanto às parcelas que devem compor a fórmula prevista no § 17 do art. 93 do RICMS, verifico o seguinte.

Quanto a questão relacionada com as operações de INTERCONEXÃO DE CESSÃO DOS MEIOS DE REDES e EILD, verifico que no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), sua regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A do RICMS. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, mais precisamente de seu inciso VII, que se trata de diferimento, haja vista que há uma cessão de meios de rede sem incidência do imposto no momento da cessão, prevendo o inciso VII que “o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final”. Ao adiar a incidência do tributo para um evento futuro e incerto (a prestação que venha a ocorrer, se ocorrer, a usuário final), a norma configura uma hipótese típica de diferimento.

Uma das teses da defesa é de que as operações com imposto diferido devem figurar no numerador da fração, porque tais operações, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadas do respectivo crédito fiscal, razão por que entende que trata-se de prestação tributada (por substituição), e por isso, devem compor o numerador (divisor) da operação e, conseqüentemente não contribuir para uma redução do resultado da mesma, mas sim para seu aumento.

Não vejo como prosperar a tese defensiva. O diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse a previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo, adiando para momento posterior.

O *critério temporal* do fato gerador definido pela norma tributária pode ser modificado por uma disposição acessória ou secundária, *antecipando* ou *adiando* o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o aspecto temporal da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do sujeito passivo, tem-se uma modalidade especial

de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*). Por outro lado, se o que faz a lei é adiar o lançamento do crédito, diz-se que se trata de *suspensão* ou de *diferimento*, conforme o caso.

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

Relativamente às REMESSAS DE CARTÕES PRÉ-PAGOS, verifico não caber acolhimento aos argumentos do autuado de que os cartões telefônicos já foram tributados devendo ser excluídos do divisor e do dividendo, pois considerando a sistemática que alega operar com os aludidos cartões, cabe a inserção no dividendo, quando efetua as saídas com destaque do imposto e, também, no divisor, quando emite a nota fiscal com os cartões já tributados, após a venda pela distribuidora. Ocorre que as aludidas operações não aconteceram simultaneamente por período de apuração do imposto, trazendo reflexos na apuração dos aludidos percentuais de aproveitamento do crédito em questão, razão pela qual devem ser mantidos, bem como não cabe incluir no denominador as alegadas diferenças, pois pelo que se verifica nos autos os valores foram levantados em sua contabilidade.

Quanto aos serviços-meios e atividades complementares, apesar de o autuado não relacionar quais sejam, há de se ressaltar que o art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 definiu como sujeitas ao ICMS as prestações onerosas de serviço de comunicação. Tal previsão está também contida no art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97, os quais prevêm que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Por outro lado, o § 4º do art. 4º do RICMS/97, dispõe que estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços complementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Tal entendimento é reproduzido do voto constante do Acórdão JJF nº 0068-04/11, desse CONSEF/BA.

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

No caso das operações de circulação de mercadorias (transferências), entendo que não devem ser excluídas da fórmula de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito fiscal do CIAP, pois, conforme se verifica no Registro de Apuração do ICMS constante na mídia digital anexada, foram considerados como operações tributadas com o debitamento do imposto respectivo. Desta forma, a arguição do autuado de que tais transferências não se ajustam ao campo de incidência do ICMS, não encontra amparo no art. 1º da Lei nº 7.014/96 ou mesmo nos dispositivos correlatos da Lei Complementar nº 87/96.

As demais saídas de mercadorias (remessas para conserto e reparo), realmente não são operações tributadas, tanto que, o contribuinte escriturou nos livros fiscais como “outras”, sem tributação do ICMS, não havendo porque considerar no numerador.

Quanto aos valores mensais referentes a JUROS, ENCARGOS MORATÓRIOS, MULTAS, PARCELAMENTOS, REFATURAMENTO, RECEITA DE RECEBIMENTOS DE TERCEIROS, E COMODATO, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou em Pauta Suplementar pela conversão do processo em

processo em diligência para que, se confirmada a existência de valores das rubricas acima, escriturados no Registro de Apuração do ICMS às fls.10 a 54, fosse refeito o demonstrativo à fl.10, com a exclusão de tais parcelas.

Para o cumprimento da diligência, os autuantes expediram a intimação constante à fl.136, na qual, foi solicitado ao autuado a apresentação de levantamento dos valores mensais referentes às rubricas acima, sendo informado pelo autuado à fl.137, que durante o período de 2006 não existem valores relativos aos itens acima citados escriturados nos livros fiscais, mas apenas operação de Comodato.

No tocante às saídas de bens em comodato, CFOP 5908 e 6908, (Remessa de bem por conta de contrato de comodato e Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato), realmente assiste razão ao autuado, haja vista que o comodato é negócio tributável por tributo municipal, constituindo sem dúvida fato alheio à incidência do ICMS.

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

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

Quanto às arguições do autuado de que devem ser excluídos do denominador os juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamento, receita de recebimento de terceiros e comodato, não há o que se opor a tal entendimento, pois, efetivamente, não são operações de saídas ou prestação.

Diante disso, ante a existência de remessas de bens por conta de contrato de comodato escrituradas nos livros fiscais, os autuantes refizeram o levantamento fiscal, com a exclusão dos valores relativos a Comodato, resultando nos demonstrativos às fls.140 a 144, com a redução do débito para o valor de R\$2.708.344,41.

Quanto aos aspectos constitucionais abordados, destacamos a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo. Com relação às decisões do STJ, citadas na peça defensiva, cabe lembrar que não vinculam os atos administrativos do Estado. Além disso, não se aplica também a jurisprudência citada pelo autuado em outros julgamentos do CONSEF, pois as arguições coincidentes com as que cuidam este processo foram devidamente analisadas acima, no presente voto, com as considerações pertinentes ao acolhimento ou não do entendimento do autuado.

Por fim, considerando que está previsto no inciso II do § 17 do artigo 93 do RICMS/97, que para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, apenas as saídas e prestações com destino ao exterior, concluo que somente devem ser excluídas na fórmula do cálculo as parcelas acima alinhadas, ficando reduzido o débito em razão do refazimento do levantamento fiscal pelas considerações acima alinhadas, subsistindo em parte a autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 2.708.344,41, ficando o demonstrativo de débito modificado conforme quadro seguinte:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO					
Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2006	09/02/2006	1.146.952,94	17	60	194.982,00

29/02/2006	09/03/2006	1.226.210,47	17	60	208.455,78
31/03/2006	09/04/2006	1.256.656,12	17	60	213.631,54
30/04/2006	09/05/2006	1.106.770,88	17	60	188.151,05
31/05/2006	09/06/2006	1.511.470,94	17	60	256.950,06
30/06/2006	09/07/2006	1.531.509,59	17	60	260.356,63
31/07/2006	09/08/2006	1.636.103,12	17	60	278.137,53
31/08/2006	09/09/2006	2.093.954,24	17	60	355.972,22
30/09/2006	09/10/2006	1.302.660,41	17	60	221.452,27
31/10/2006	09/11/2006	1.345.845,76	17	60	228.793,78
30/11/2006	09/12/2006	897.461,82	17	60	152.568,51
31/12/2006	09/01/2007	875.841,41	17	60	148.893,04
			TOTAL		2.708.344,41

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0001/11-4**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.708.344,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR