

A. I. N° - 26135.0002/09-9

AUTUADO - TNL PCS S/A.

AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JUNIOR, PAULO ROBERTO S. MEDEIROS e RICARDO RODEIRO M. DE AGUIAR

ORIGEM - IFMT/SERVIÇOS

INTERNET - 30.11.2011

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0290-02/11

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 juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamento, receita de recebimento de terceiros não devem constar no denominador, sedo excluídas através de diligência. 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 físicas do bem, por conseguinte, a incidência do ICMS. A argüição do autuado de que tais transferências não se ajustam ao campo de incidência do ICMS, não encontra amparo no art. 1º da Lei n° 7.014/96 ou mesmo nos dispositivos correlatos da Lei Complementar n° 87/96. Não foram acolhidas as argüições para exclusão do denominador da fórmula, os serviços-meios e atividades complementares, considerados tributados. Rejeitadas as argüições 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, lavrado em 10/11/2009, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação. Consta que ocorreu recolhimento a menos

do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal apropriar, tudo apurado conforme: CIAP apresentado pelo contribuinte; Anexos A, B e C; Livro de registro de Apuração do ICMS, livro Registro de Entrada (em meio magnético), que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. ICMS no valor de R\$2.481.159,46.

O impugnante, às fls. 22 a 35, argui decadência do crédito tributário exigido, visto que o Código Tributário Nacional preleciona, 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, é o que prescreve o artigo 150, § 4º, do CTN.

Assegura que, nesse sentido, julgou 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.

Complementa que, desse modo, somente nas hipóteses em que o contribuinte deixar de recolher antecipadamente absolutamente todo o tributo apurado (evidentemente não é o caso dos autos), 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.

Destaca que, além disso, a inexistência de dolo, fraude ou simulação no presente caso – de resto não argüida na autuação fiscal – leva à inexorável conclusão pela aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN. Traz para amparar sua arguição entendimento do Eg. Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí.

Conclui que somente foi científica da autuação em 15/12/2009, devendo ser reformulada a decisão proferida em primeira instância para declarar, com base no art. 156, V, do CTN, a extinção parcial dos créditos constantes do auto de infração em epígrafe que - por serem anteriores a 15.12.2004 já foram fulminados pela decadência.

Quanto à questão central de mérito, argumenta que a Fiscalização imputa suposto erro de cálculo por parte da Impugnante 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 87/96:

Entende restar claro a conjugação de duas regras para o cálculo mensal do crédito de ICMS, são elas:

“(I) a apropriação em razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) e (II) a vedação de crédito sobre prestações isentas ou não tributadas. Para alcançar esta vedação, calcula-se o chamado “coeficiente de aproveitamento”, dividindo as “receitas oriundas de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sejam estas tributadas ou não.

Chega-se ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS (numerador), subtraindo os valores das saídas “isentas e não tributadas” do valor total de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil) do período.

Por sua vez, apura-se o valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador), considerado apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, sendo que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação) devem ser excluídas deste cômputo.”

Assim, de acordo com a dicção legal, a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, que é calculada da seguinte forma:

<i>Operações tributadas no período</i>	= coeficiente de aproveitamento
<i>Total de operações de saída e prestações do período</i>	

O coeficiente resultante, que corresponde ao percentual a ser aproveitado, é multiplicado pelo saldo total do crédito advindo do ativo permanente e pela razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), para, então, obter-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado no mês, segundo dita o art. 20, §5º, inciso III, da LC nº 87/96.”

Afirma anexar documentos que provam o alegado e antecipa o pedido de perícia contábil que confirmará o exposto nesta peça.

Quanto as consequências da inclusão dos serviços de exploração industrial de linha dedicada (EILD), também denominada de interconexão, entende que foi excluindo do numerador (operações tributadas) as receitas decorrentes delas decorrentes, que na verdade são sujeitas à tributação, aumentando-se indevidamente, com isso, o índice de estorno de créditos, cujo resultado é maior tributo a pagar.

Aduz que o fato de a Impugnante contabilizar essas receitas como isentas justifica-se, pois, não se pode computá-las junto às receitas que serão oferecidas à tributação do fisco estadual. Contudo, sabe-se que as regras contábeis não regem a hipótese de incidência tributária, princípio desconsiderado pela Fiscalização no momento da autuação. Deveria a Fiscalização, averiguar a natureza das operações que compuseram o denominador da equação *supra*, de modo a investigar se tratavam de operações tributadas ou não. Tivesse escrutinado os fatos com este viés, não teria autuado a Impugnante.

Consigna que o serviço de interconexão compõe o denominador da equação *supra*, vez que se trata de operação tributada. Ou seja, não se trata de operação isenta ou imune, apenas submetida a um regime de diferimento. Por isso mesmo, tais receitas merecem figurar no numerador da fração referida acima, onde adequadamente as computaria a Impugnante e de onde equivocadamente as retirou a Fiscalização.

Procura demonstrar que os serviços de linha dedicada é genuinamente serviço de telecomunicação, e, portanto, sujeito a incidência do ICMS. Consigna que o recolhido do respectivo tributo se submete ao regime especial de diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, haja vista tratar-se de prestação de serviço para cessionárias que não se constituem usuárias finais, conforme cláusula décima do aludido convênio.

Reproduz a solução da Consulta 02/2002 - DITRI-DF, publicada no DOE de 22/03/2002.

Argumenta que multa, juros e encargos moratórios, são 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. Logo, não se tratam de pagamentos pelo serviço de telecomunicação em si, mas apenas aplicação de penalidades previstas no contrato de prestação de serviços. 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”.

Afirma existirem, também, receitas de recebimento de terceiros, conforme estão também relacionadas às receitas que a Impugnante 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. 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 Autora em razão de contratos firmados entre a Telemar e outras empresas.

Entende que a toda evidência, não se tratam sequer de prestações de saídas da Impugnante (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).

Argumenta existirem remessas de bens para conserto e reparos; bens objeto de contrato de comodato; e transferência de bens do ativo imobilizado. Consigna que se infere pelos CFOP's das operações realizadas pela empresa, descritas nos Anexos, tem-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.

Sustenta que é sabido 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.

Passa as considerações sobre Cartões telefônicos já tributados, argüindo que muito embora o Fisco tenha considerado “isentas ou não tributadas” as saídas de cartões telefônicos que, como se demonstra no Anexo 11 da planilha apresentada pela empresa (doc. nº 04, *cit.*), também foram escrituradas como saídas isentas, na verdade tratam-se de saída tributadas com diferimento, explica-se:

“Os cartões de telefone são negociados pela empresa Impugnante na seguinte sistemática: a Impugnante os repassa a distribuidores, emitindo nota fiscal com destaque de imposto sobre o serviço de comunicação inscrito no cartão, constituindo uma operação tributada normalmente; quando essa distribuidora vende o cartão para o usuário final, a Impugnante lança em seus livros nova saída dos cartões, contudo já tributados, somente para fins de controle do estoque de cartões.”

Por essa razão, os valores devem ser excluídos tanto do dividendo como do divisor da operação de cálculo do índice de estorno, ou seja, das operações isentas e não tributadas, bem como do total das prestações.”

Afirma que os fatos alegados pela Impugnante já foram reconhecidos pela Fiscalização do Estado de Minas Gerais, que procedeu à reformulação do crédito consubstanciado em autos correlatos, PTA nº 0100015400296.

Requer, por derradeiro, comprovar o alegado através de perícia contábil que afira a inexatidão do lançamento.

Indica 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:

Apresenta, em seguida, os seguintes quesitos, que deseja ver respondidos pelo ilustre Perito a ser indicado:

- “1) A Impugnante classificou como isentas em seu CIAP receitas de operações 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?”

Diante do exposto, pede a Impugnante a procedência da presente impugnação, cancelando-se o auto de infração objurgado e extinguindo-se o crédito tributário nele consubstanciado.

Requer 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 (art. 236, § 1º, do CPC).

Os autuantes, às fls. 60 a 65 dos autos, apresentam a informação, quanto à arguição de decadência, reproduzem o Artigo 965, O RICMS-BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Aduzem que efetuaram o lançamento fiscal referente a operações registradas no exercício de 2004, os trabalhos de fiscalização foram iniciados no ano de 2009 e concluídos com a lavratura e o registro do auto de Infração em 14/12/2009, portanto, dentro do prazo previsto no RICMS-BA.

Entendem que não cabe, no âmbito de nossas atribuições, a discussão sobre entendimento judicial posto que, devem obediência ao RICMS-BA por responsabilidade funcional.

Afirmam que a autuada, em suas razões de defesa alega *in verbis* “*O equívoco da fiscalização situa-se na primeira parte da fração visto que reduziu indevidamente o numerador jogando para baixo o quociente da divisão do primeiro pelo segundo (e reduzindo artificialmente o direito de crédito pela impugnante sobre os bens do ativo). Fê-lo excluindo do numerador (operações tributadas) as receitas decorrentes de interconexão, que na verdade são sujeitas a tributação, aumentando-se indevidamente, com isso, o índice de estorno de créditos, cujo resultado é maior tributo a pagar*”.

Asseguram que a autuada continua com os seguintes argumentos, *in verbis*: “*Portanto, o serviço de interconexão compõe o denominador da equação supra, vez que se trata de operação tributada. Ou seja, não se trata de operação isenta ou imune, apenas submetida a um regime de deferimento. Por isso mesmo, tais receitas merecem figurar no numerador da fração referida acima, onde adequadamente as computara a Impugnante e de onde equivocadamente as retirou a Fiscalização, como poderá confirmar a perícia que desde já se requer (vide planilha com o cálculo do CIAP apresentada no CD em anexo – doc.04, em especial no anexo 10)*”.

Alinharam que a autuada relaciona operações que, em seu entendimento, foram consideradas de maneira equivocada no cálculo do coeficiente de saídas tributadas, tais como: multa, juros, encargos moratórios, parcelamento, refaturamento, receita de recebimento de terceiros, remessa de bens para o conserto e reparo, bens objeto de contrato de comodato, transferência de bens do ativo imobilizado e cartões telefônicos já tributados.

Consignam que a defesa apenas disserta sobre as operações acima relacionadas, que na opinião dela deveriam ser considerados no cálculo do coeficiente de creditamento e apresenta entendimentos da fiscalização de outros estados.

Discordam das alegações da Autuada visto que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento: Art. 20, §5º, III da LC 87/96; Art. 29, § 6º, III da Lei 7.014/96-BA; Art. 93, § 17, III do Decreto 6.284/97; Art. 339, § 2, do Decreto 6.284/97; determinam que 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.

Concluem que não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela impugnante.

Entendem que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas, à prestação, de serviços de telecomunicações, com destino ao exterior e assim foi feito pela fiscalização (Coluna C da página 09 deste PAF).

Argumentam que, como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços e ou operações o legislador o estabeleceria.

Sobre a dissertação que a autuada faz sobre o entendimento da fiscalização de outros estados, as

operações que ela gostaria que fossem considerados no cálculo do coeficiente de creditamento e o novo cálculo do CIAP apresentada em CD (doc. nº 04-Anexo 10).

Entendem que a impugnante tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária vigente, mas não pode querer que a opinião de outros, a sua opinião e os novos cálculos por ela apresentados, prevaleçam sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia, sendo estas opiniões a considerar para aprimorar futuras normas legais e não sobrepor às atuais.

Complementam que, isto exposto, fica claro a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo. O que não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia.

Asseguram que sem uma norma legal não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e ou operações, motivo pelo qual a metodologia aplicada, pela fiscalização do Estado da Bahia, esta correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Quanto a perícia contábil solicitada para comprovar as alegações de defesa, são totalmente contrários, pois além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão no RPAF, conforme Artigo 147 Inciso II.

Afiram ter demonstrado, nesta informação fiscal, e durante a fiscalização, nos documentos apensos a este PAF, que a perícia contábil solicitada está completamente descharacterizada, pois existem provas suficientes aqui anexadas conforme determina o artigo 147 do RPAF/BA e o assunto independe de conhecimentos de técnicos especiais.

Consideram ficar evidente que o pedido da autuada é meramente procrastinatório e recomendam o indeferimento do mesmo.

Pedem a manutenção integral do Auto de Infração.

A 2ª JJF, à fl. 68 dos autos, na assentada do julgamento, deliberou que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para que o designado diligente atenda as providencias que seguem:

1) exclua do total das operações de saídas e das prestações, para cálculo do “Coeficiente de Creditamento”, a que alude a tabela, à fl. 09, os juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamentos, receitas de recebimento de terceiros e de comodatos, que efetivamente ficarem demonstrados terem sido incluídos no total das operações de saídas e das prestações, acima aludidas, observando, inclusive, a cópia dos livros de apuração constantes do CD apresentado pelo autuante, bem como as planilhas com CFOPS, constantes do CD anexado com a defesa, onde o autuado sugere exclusões para apuração do aludido coeficiente;

2) apresente, após a apuração do “Coeficiente de Creditamento” devidamente ajustado, novos demonstrativos do ICMS recolhido a menos, bem como as correlatas planilhas, constantes às fls. 07 a 09 dos autos.

O diligente da ASTEC/CONSEF, às fl. 70 e 71, atende ao pedido de diligência ajustando os valores exigidos, incluindo as receitas referidas no pedido de diligencia no numerador ao invés de deduzir do denominador da formula, conforme planilhas às fls. 73 e 74 dos autos concluindo por um valor devido ajustado de R\$ 2.414.413,99.

O autuado, às fls. 134 a 141 dos autos, volta a se manifestar reproduzindo o pedido e a resposta à diligencia solicitada.

Reproduz a fórmula para cálculo do percentual de crédito de ICMS a ser aproveitado, decorrente das entradas de bens para o ativo imobilizado, onde consta no numerador as saídas tributadas pelo ICMS no período e no denominador o total das operações de saídas e prestações do período, segundo ele, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação ou circulação de mercadorias, no caso da requerente. Entende que todas as demais receitas auferidas pela

empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço ou pela venda de mercadorias (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação, etc.) devem ser excluídas deste computo.

Entende que devem ser, nesse contexto, excluídas as receitas decorrentes de remessa de bens para conserto e reparo, bens objeto de contrato de comodato e transferências de bens do ativo imobilizado.

Alinha que, apesar de não ter sido alvo de diligencia, deveria se incluídas parcelas relativas à interconexão no numerador.

Afirma 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.

Aduz que os autuantes mantiveram no numerador como receitas isentas e não tributadas, parcelas sobre as quais incide o imposto, bem como quanto no denominador (ao acrescer no total de saídas do período receitas desconexas do campo de incidência do ICMS).

Afirma que os fatos alegados já foram reconhecidos pela fiscalização baiana, no A. I. nº 2794680008091, bem como no Fisco Mineiro.

Repete os argumentos quanto a Interconexão e Exploração industrial de linha dedicada, de rede que entende não dever considerar no numerador da fórmula.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

A 2ª JJF, à fl. 157 dos autos, considerando que o diligente da ASTEC/CONSEF, ao atende o pedido de diligência apresenta parecer incluindo os valores relativos a juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamentos, receitas de recebimentos de terceiros no numerador da fórmula para apurar o coeficiente de creditamento ao invés de excluir do denominador, manda mais solicita mais uma vez a ASTEC para excluir do total das operações de saídas e das prestações, para cálculo do “Coeficiente de Creditamento”, a que alude a tabela, à fl. 09, os juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamentos, receitas de recebimento de terceiros e de comodatos, que efetivamente ficarem demonstrados terem sido incluídos no total das operações de saídas e das prestações, acima aludidas, observando, inclusive, a cópia dos livros de apuração constantes do CD apresentado pelo autuante, bem como as planilhas com CFOPs, constantes do CD anexado com a defesa, onde o autuado sugere exclusões para apuração do aludido coeficiente.

O diligente da ASTEC/CONSEF, às fl. 160 e 161, atende ao pedido de diligencia ajustando os valores exigidos, excluindo as aludidas receitas do denominador da referida fórmula, conforme planilhas às fls. 163 e 164 dos autos concluindo por um valor devido ajustado de R\$2.422.249,20. Apresenta, contudo, o diligente, apesar de não solicitado, cálculos com a inclusão no numerador dos valores relativos à interconexão (ILD), caso eventualmente o órgão julgador solicitasse nova diligencia para tanto.

O autuado, as fls. 170 a 174 dos autos, volta a se manifestar, afirmando concordando com a inclusão no numerado dos valores relativos à interconexão, repetindo as razões já alinhadas. Entende, contudo, que deveria a diligência excluir do denominador todas as receitas estranhas a atividade da empresa.

Alude que deveriam ser deduzidos os valores considerados como tributados das remessas de cartões pré-pagos.

Repete as argüições quanto ao entendimento relativo ao auto de infração 279480008091, julgado por esse CONSEF, pede que sejam acatados os resultados da diligência que excluído a interconexão do numerador e exclusão do numerados das saídas estranhas a atividade da empresa, a exemplo de saídas para conserto, reparo, brindes e doações.

Os autantes, a fl. 171, tomam ciência da manifestação do autuado, mantendo o entendimento manifestado na informação fiscal, bem como atribuindo ao CONSEF a responsabilidade pelas exclusões efetuadas nos cálculos em lume.

VOTO

O presente lançamento de ofício traz a imputação ao sujeito passivo de utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação. Os autuantes afirmam que ocorreu recolhimento a menos do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal apropriar.

O Impugnante, em sua preliminar de mérito, argumenta que foi cientificado da autuação, em 15/12/2009, devendo todos os créditos supostamente existentes até a data de 12/12/2004, serem extintos pela decadência, face ao disposto no art. 156, V e art. 150, §4º do CTN, trazendo para amparar seu entendimento decisões do STJ.

Examinando tal arguição, verifico não assistir razão à defesa, pois 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".

Em outro dizer, 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 relativo aos fatos geradores do exercício de 2004, considerando-se que o lançamento ocorreu em 10/11/2009, cuja ciência do autuado foi em 15/12/2009, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/05, findando-se após 31/12/09.

Verifico que foram realizadas diligências para atender parcialmente aos argumentos da defesa, não cabendo razão para outras solicitações, inclusive a perícia requerida, pois os quesitos indicados foram elucidados na análise do mérito, constante das diligências e informações fiscais e desse voto.

A lide se resume à forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.

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

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

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um

quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;”

A regra do inciso III pode ser equacionada assim:

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

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

Inicialmente a questão gira em torno das operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), cuja regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A 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 autorizadoras do respectivo crédito fiscal.

Verifico que se trata de uma operação em que se difere o lançamento e pagamento do imposto para a operadora cessionária, na qualidade de responsável como é o caso da interconexão. Essa questão se encontra bem alinhada no voto constante do Acórdão 000/02/10, 2ª JJF desse CONSEF/BA, conforme segue: *Não há como acolher o entendimento do impugnante, uma vez que o diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse à previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo. Diferir significa adiar. Determinadas operações que seriam tributáveis deixam de sê-lo, adiando-se a incidência da norma de tributação para um momento no futuro.*

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

Quanto ao *diferimento*, portanto, considero que as operações com imposto diferido são operações não tributadas pelo sujeito passivo da presente exigência.

Em relação às argüições 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 deste fato, foi solicitada diligência, que providenciou a exclusão dos aludidos

itens do denominador, ou seja, do total das operações de saídas e das prestações. Os autuantes, às fls. 432 a 433 dos autos, atendem ao pedido de diligência, conforme planilhas às fls. 434 a 436, observando que efetuam as exclusões sob responsabilidade do CONSEF/BA, pois consideram o levantamento original em consonância com a Legislação Tributária do Estado.

Assim, o novo demonstrativo de débito com as aludidas exclusões do denominador da fórmula, passa a ser conforme planilha à fl. 164 dos autos, que ajusta os valores devidos para R\$2.422.249,20.

Não cabe acolhimento aos argumentos do autuado de que os cartões telefônicos já foram tributados devendo ser excluído 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 diferenças que apura à fl. 415, pois os valores, conforme ele mesmo afirma, foram levantados da contabilidade do autuado.

Quanto aos bens destinados a conserto e reparo, estes saem com suspensão do imposto. Alinhom-e, no exame dessa questão, ao entendimento exarado, também, no voto constante do Acórdão da 1ª JJF, desse CONSEF, sob número 000/02-10: “*No âmbito tributário, quando se fala em “suspensão”, é preciso deixar claro se o que se tem em mente é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou a suspensão da incidência da norma jurídica tributária. No caso em exame, o que se tem em mira é a figura da suspensão da incidência da norma tributária.*

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

Como na situação em exame não consta que tivesse havido descumprimento das condições da suspensão da incidência, não houve incidência do ICMS.

Por conseguinte, os casos de remessa para conserto, neste caso, constituem fatos não tributáveis pelo ICMS.

As transferências de bens do ativo imobilizado se ajustam perfeitamente às operações de saídas, cabendo, inclusive, 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 argüição 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.

Quanto aos demais serviços que o autuado entende dever ser incluídos ou excluídos da fórmula por ser estranhos a atividade da empresa, cabe observar que a inclusão ou não do fato jurídico no campo de incidência do ICMS não está condicionado a atividade do contribuinte. O fato de determinada operação não estar veiculada a atividade essencial da empresa, como brindes, doações, saídas para reparos, apenas albergam, para cada um, tratamentos específicos na legislação tributária estadual, relativa ao ICMS, a exemplo da suspensão, bem como outros serviços que são considerados complementares, são alvo de tributação, (incluindo aqueles cujas rubricas não foram aclaradas ou mesmo comprovadas, especificadas apenas na última manifestação do autuado), entendimento já manifestado em outros julgamentos, com amparo no art. 2º, III, da Lei Complementar nº. 87/96 , art. 1º, III, c/c o art. 2º, VII, da Lei nº. 7.014/96, além do

art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97 e § 4º do art. 4º do RICMS/97, a exemplo do Auto de Infração 269135.0002/10-2, Acórdão número 0266-02/11e julgado por essa mesma 2ª JJF.

Concluo, por conseguinte, a exceção dos itens excluídos pela diligência solicitada, que não há outro equívoco da fiscalização no cálculo do coeficiente de creditamento, conforme alega o impugnante.

Quanto às decisões do STJ, cabe lembrar que não vinculam os atos administrativos do Estado, bem como pareceres de órgãos de consulta de outras unidades federativas. Em relação às alegações de constitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 I do RPAF/BA. Cabe destacar, também, que os itens, alvo de ajustes apontados na defesa e coincidentes com as argüições ora trazidas, eventualmente contemplados em outra decisão do CONSEF, foram analisadas no presente voto com as considerações pertinentes ao acolhimento ou não do entendimento do autuado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista os ajustes efetuados pela diligencia, acrescido dos contratos de comodatos com o respectivo reajuste do coeficiente de creditamento do CIAP, resultando no novo valor do ICMS a ser exigido de R\$2.422.249,20, conforme novo demonstrativo de débito do auto de infração à fl. 164 dos autos.

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 **26135.0002/09-9**, lavrado contra **TNL PCS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.422.249,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2011

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR