

**A. I. N°** - 232882.0003/10-7  
**AUTUADO** - VIVO S.A  
**AUTUANTES** - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CARLOS ALBERTO BARRETO MIRANDA,  
CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 15. 05. 2012

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF N° 0092-01/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. INCORREÇÃO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. Os próprios autuantes reconheceram a existência de equívoco no levantamento conforme apontado pelo impugnante e refizeram os cálculos, reduzindo o valor do débito. Apesar do processo ter sido convertido em diligência por esta Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF intimasse o autuado para apresentar elementos que permitissem efetuar a inclusão no numerador das operações/prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes à operações/prestações não sujeitas à incidência do ICMS, o resultado trazido pelo diligente indicou o não atendimento da intimação por parte do contribuinte. É certo que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142 do RPAF/99), assim como, que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do mesmo RPAF/99). Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/03/2010, imputa ao autuado o cometimento de infração a legislação do ICMS, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, exigindo ICMS no valor de R\$3.116.920,87, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal decorrente de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado maior que o valor total do respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a 1/48 avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período. Tudo, apurado conforme anexos I, II e III e livro de apuração, que fazem parte deste Auto de Infração e cópias foram entregues ao contribuinte quando da ciência da autuação.

O autuado, através de advogados regularmente constituídos, apresentou impugnação ao lançamento de ofício (fls. 55 a 74), afirmando que o lançamento é absolutamente improcedente, pelas seguintes razões:

- operou-se a decadência de parte dos débitos exigidos, referente aos períodos anteriores a 29 de março de 2005;
- nos períodos de outubro e dezembro de 2001, relativos ao crédito supostamente utilizado indevidamente para quitar débitos de 2005, existe flagrante erro matemático do Fisco, que diminuiu consideravelmente a parcela de crédito a que faz jus, no que tange a tais períodos;
- o cálculo do coeficiente de crédito do CIAP foi realizado de forma equivocada pela Fiscalização; uma vez que:
  - incluiu no denominador da operação (total de saídas do período) operações que não têm a incidência de ICMS, cujos lançamentos foram realizados na coluna “Outras”;
  - dentre todas as operações lançadas na coluna “Outras” apenas os valores de interconexão (CFOPs 5.301, 6.301 e 7.301) podem figurar no denominador do cálculo (total de saídas), haja vista que tal atividade é efetivamente tributada, ocorrendo a incidência em momento diferido;
  - ademais disso, tratando-se de operação tributada cujo ônus do imposto suporta, os valores de interconexão, apesar de lançados sem débito de imposto, na coluna “Outras”, são tributados, por substituição, e devem figurar no numerador da fórmula (prestações tributadas) sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Reportando-se sobre a decadência, destaca, primeiramente, que parte dos créditos exigidos se encontram atingidos pelo referido instituto, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, em razão de a constituição definitiva dos créditos consubstanciados no Auto de Infração ter ocorrido em 29/03/2010, data na qual foi cientificado da autuação, sendo os fatos geradores referentes ao período de janeiro a dezembro de 2005.

Como segundo argumento, diz que o CTN, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o Fisco formalizar o crédito tributário pela via do lançamento conta-se do fato gerador. Reproduz o art. 150, §4º do CTN.

Sustenta que se depreende, portanto, que o prazo para a Administração Tributária realizar lançamento de ofício é de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, sob pena de homologação tácita. Invoca e transcreve, nesse sentido, decisão do Conselho Administrativo Tributário de Goiás, bem como do STJ.

Reitera que como a ciência do Auto de Infração somente ocorreu em 29/03/2010, todos os créditos tributários anteriores a 29/09/2005 estão decaídos. Acrescenta que nem deve ser alegado que o prazo seria contado a partir da lavratura do Auto de Infração, uma vez que já é pacífico que a intimação do contribuinte é essencial para interromper-se o transcurso da decadência, sendo essa a orientação do STJ, conforme decisão referente ao REsp nº 73594/PR, 1ª Turma do STJ, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 04.03.96, p. 5374, cuja ementa reproduz. Frisa que resta clara a decadência dos créditos exigidos na presente autuação relativos ao período compreendido entre janeiro e 29 de março de 2005.

No que tange ao erro matemático perpetrado pelo Fisco, preliminarmente, aponta um pequeno equívoco perpetrado pela Fiscalização, que diminuiu indevidamente o seu crédito nos períodos de outubro e dezembro de 2001.

Consigna que o “Total do Crédito” para tais períodos alcança o montante de R\$ 1.224.981,94 e R\$ 1.845.964,58, sendo que, a parcela de 1/48 avos deveria corresponder, por óbvio, aos valores de R\$ 25.520,46 e R\$ 38.457,58, tais como lançados no CIAP original da empresa (doc. nº 05):

Diz que assim, a alteração do CIAP apresentado pelo Fisco, no anexo II do Auto de Infração, é essencial para correção do erro matemático incorrido pelos autuantes.

Continuando, observa que a origem da presente autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável, relativo às entradas de bens para seu ativo permanente, prevista no artigo 20, § 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96, cuja redação transcreve.

Frisa que, de acordo com o citado dispositivo, o objetivo é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas. Ou seja, de acordo com a dicção legal que foi repetida na legislação estadual, a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, na forma de cálculo que apresenta(fl.64).

Assinala que os equívocos da Fiscalização situam-se em uma parte da fração, visto que aumentou indevidamente o denominador – Total das Operações –, jogando para baixo o quociente da divisão do primeiro pelo segundo, reduzindo artificialmente o seu direito de crédito fiscal sobre os bens do ativo permanente, incluindo no denominador as operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam: transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CFOP 5.552) e diversas outras saídas, tais como simples remessa, devolução de bens, remessa para conserto e outras (CFOP's nºs 5.152, 5.904, 5.908, 5.912, 5.915, 6.551, 6.608, 6.915), sendo que tais operações sequer deveriam figurar no referido cálculo.

Salienta que a conclusão de que os valores lançados na coluna “Outras” são adicionados ao total de saídas do período (denominador) é facilmente verificada pela análise do anexo III da presente autuação (doc. nº 03), conforme cálculo que apresenta.

Frisa que os autuantes ao efetuarem o cálculo dos coeficientes de aproveitamento do crédito CIAP, simplesmente dividiram o valor total das operações tributadas (coluna C) pelo valor total das saídas (coluna B), sem descontar os valores das operações destacadas na coluna “Outras” no Registro de Apuração Consolidada do ICMS (doc. 06), bem como de todas as outras operações que não são hipóteses de incidência do ICMS e, logicamente, não podem fazer parte do cálculo do coeficiente de creditamento.

Diz que, conforme demonstrará a no tópico a seguir, as únicas operações lançadas como “Outras” que merecem figurar no cálculo do aproveitamento, tanto no numerador como no denominador, referem-se às operações de interconexão de códigos fiscais 5.301, 6.301 e 7.301.

Esclarece que por equívoco em sua escrituração fiscal, lançou algumas das operações que não são hipóteses de incidência do ICMS na coluna de operações “isentas ou não-tributadas” quando, na realidade, deveriam ter sido lançadas na coluna “Outras”, quais sejam:

- CFOP 5.912 - Remessa para demonstração: lançamentos equivocados como operações isentas nos períodos de março, maio e junho de 2005;

CFOP 5.152 - Transferência de mercadorias: lançamentos equivocados como operações isentas nos períodos de setembro e dezembro de 2005.

Salienta que caberia exclusivamente à Fiscalização verificar todas as informações para realizar o lançamento tributário, não sendo a escrituração da empresa a única fonte de dados, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que de qualquer forma, independentemente de como lançou tais atividades em sua escrita, as operações destacadas nos CFOP's acima não podem entrar de forma alguma no cálculo do coeficiente de creditamento.

Ressalta que a Fiscalização utilizou como denominador da operação o faturamento total de saídas que abarca diversas receitas relativas a operações estranhas ao fato gerador do ICMS, não sendo, por óbvio, decorrentes da prestação de serviços potencialmente tributáveis pelo imposto estadual, as

quais o legislador se referiu quando determinou o cálculo do estorno sobre o “*total de operações de saída e prestações do período*”.

Registra que os códigos fiscais das referidas operações, lançadas como “Outras” e indevidamente incluídas pela Fiscalização no denominador da fórmula são:

- CFOP 5.152: Mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço e que não tenha sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, transferida para outro estabelecimento da mesma empresa;
- CFOP 5.904: Classificam-se neste código as remessas de mercadorias para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos;
- CFOP 5.908: Classificam-se neste código as remessas de bens para o cumprimento de contrato de comodato;
- CFOP 5.912: Classificam-se neste código as remessas de mercadorias ou bens para demonstração;
- CFOP 5.915: Classificam-se neste código as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo;
- CFOP 5.552: Classificam-se neste código os bens do ativo imobilizado transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa;
- CFOP 6.908: Classificam-se neste código as remessas de bens para o cumprimento de contrato de comodato;
- CFOP 6.915: Classificam-se neste código as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo.

Afirma que é imprescindível distinguir as hipóteses estranhas ao fato gerador do imposto, indevidamente incluídas pelos autuantes no denominador da operação que calcula o crédito fiscal do ICMS referente ao ativo permanente, dos casos em que potencialmente haveria incidência do ICMS, mas, por força de isenção legal ou imunidade constitucional (não-incidência), não há pagamento do tributo. Destaca que somente neste último caso, isto é, isenção e imunidade, que tais valores devem ser incluídos no cálculo, mas nunca as operações cuja hipótese de incidência não ocorreu, por óbvio.

Assevera que a Fiscalização incluiu no total de saídas operações que passam ao largo da incidência do imposto, apresentando como exemplo, o CFOP 5.552, aplicável a todos os outros casos, que resume bem a questão. Acrescenta que tais operações são inequivocamente classificadas como “Outras”, cujos valores deveriam ter sido deduzidos previamente do total de saídas para a elaboração do cálculo de crédito do CIAP, conforme explicação que apresenta.

Argumenta que na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular (CFOP 5.552), não há que se falar em fato gerador do ICMS, ante a ausência da circulação jurídica da mercadoria, reproduzindo o teor da Súmula 573 do STF, no sentido de que: “*Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.*”. Diz que mesmo raciocínio se aplica às referidas remessas e devoluções. Registra que no mesmo sentido é o entendimento pacífico e sumulado do Superior Tribunal de Justiça, conforme Súmula nº 166, cuja redação transcreve.

Assevera que assim sendo, todas as rubricas que se referem a operações que passam ao largo da incidência do ICMS não merecem compor o total de saídas (denominador da fórmula), pois, caso contrário, o percentual de créditos a ser aproveitado será indevidamente minorado, pela inclusão, no denominador da operação, de valores que não estão sujeitos ao ICMS por não configurarem fato gerador do imposto, como é o caso das operações de comodato, devoluções e remessa para

depósito, conserto etc., além das transferências entre estabelecimentos do próprio contribuinte, lançados como “Outras”.

Menciona que o tema já foi apreciado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, sendo que, pela clareza da decisão, a mesma segue anexada (**doc. nº 07**) e seus principais trechos transcritos.

Observa que entendeu o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que diversas receitas da empresa autuada não poderiam compor o denominador do cálculo (total de saídas) por não se referirem a receitas finalísticas, ou seja, decorrentes do seu objeto social. Acrescenta que tais receitas foram extirpadas do denominador, aumentando o coeficiente de aproveitamento da empresa. Aduz que o referido acórdão paradigma confirmou o seu entendimento, no que tange à interconexão de redes, tema que irá detalhar no tópico a seguir, informando que tais receitas, apesar de lançadas como “Outras” e sem débito de imposto, naquele momento, devem ser consideradas tributadas para todos os fins, compondo o numerador (saídas tributadas) e o denominador da fórmula (total de saídas).

Menciona que a decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA, referente ao Auto de Infração nº 2740680004097, pauta do dia 22.04.2010, entendeu pela exclusão dos valores de comodato (CFOP 5.908) do denominador da fórmula, haja vista que este passa ao largo do fato gerador do ICMS.

Reitera que todos os códigos fiscais listados acima não merecem compor o total de saídas, sendo as únicas operações lançadas em “Outras”, mas que são devidamente tributadas por diferimento, as relativas à interconexão de redes (CFOPs 5.301, 6.301 e 7.301), que devem compor o cálculo de aproveitamento, tanto no numerador, que elenca as saídas tributadas, quanto no denominador, que se refere ao total de saídas.

Alega ser necessária a inclusão dos valores referentes às operações de interconexão tanto no numerador (total de saídas tributadas) quanto no denominador (total de saídas) da equação de cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP.

Aduz que a Fiscalização considerou, ainda, na formação do denominador da operação dos cálculos do crédito de CIAP, as atividades referentes à interconexão, consubstanciadas nos seguintes CFOP's:

- 5.301 - Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza;
- 6.301 - Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza;
- 7.301 - Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

Salienta que a Fiscalização não realizou a inclusão dos valores referentes às operações de interconexão no numerador da equação, mas tão somente no denominador, deixando de incluir operações efetivamente tributadas no cálculo, diminuindo, conseqüentemente, o coeficiente de aproveitamento de crédito.

No intuito de demonstrar a ocorrência de tributação, discorre brevemente sobre o conceito de interconexão.

Esclarece que se trata das chamadas feitas de um usuário de uma operadora para um usuário de outra operadora, sendo que, para completar a chamada, a operadora de origem precisa utilizar os meios da operadora de destino, a exemplo, de prestação de serviço de comunicação da VIVO para a TIM, mediante o pagamento de uma remuneração - exatamente a receita de interconexão da VIVO. Diz que em condições normais, a segunda operadora (VIVO) recolheria ICMS sobre essa receita, e a primeira (TIM), ao pagar o imposto sobre o valor total da chamada, deduziria como crédito o imposto pago pela primeira, que teria sido incluído no preço que lhe fora faturado por aquela.

Observa que para simplificar o regime de cobrança entre operadoras e de recolhimento do ICMS em receitas de interconexão, sem qualquer alteração nos resultados, o Convênio ICMS nº 126/98

(Cláusula Décima), concentrou toda a arrecadação na operadora de origem, que funciona como substituta tributária da outra. Destaca que é importante registrar que a prestação desta última é tributada, por substituição, não sendo isenta ou não tributada.

Reitera que as operações de interconexão são tributadas, tão-somente de forma diferida, conforme prevê o Convênio ICMS nº 126/98, assinado, inclusive, pelo Poder Executivo da Bahia, sendo claro, portanto, o equívoco da Fiscalização ao considerá-las como isentas ou não tributadas. Cita e transcreve trecho do Acórdão JJF Nº. 0260-01/08, que trata de operação de interconexão.

Frisa que, nesse sentido, sendo as operações de interconexão tributadas, devem, por essa razão, compor o numerador – divisor – da operação e, consequentemente não contribuir para uma redução do resultado da mesma, mas sim para seu aumento, pelo que terá que o aproveitamento de créditos realizado deu-se estritamente dentro da legalidade, por óbvio.

Afirma que a tributação dessas receitas é inconteste, devendo estas, por essa razão, serem consideradas no montante de “operações tributadas no período” – numerador da supracitada fórmula – com o que se terá inexoravelmente a validação, se não de todos, mas de grande parte dos créditos estornados através da presente autuação. Cita decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e do Fisco do Estado de Goiás, nesse sentido.

Sustenta que é incontroverso que os valores das operações de interconexão devem figurar tanto no denominador (total de saídas), tanto no numerador (total de saídas tributadas) do cálculo do aproveitamento do CIAP.

Prosseguindo, diz que pretende comprovar o alegado, por perícia contábil, isto é, nova verificação fiscal por Auditor Fiscal diverso dos autuantes, que afira a inexatidão do lançamento. Indica como assistente técnico o senhor Geovanio Marques da Silva, brasileiro, contador, com endereço na Rua Silveira Martins, 1036, Cabula, CEP 41150-000, Salvador/BA.

Apresenta os seguintes quesitos, que pretende ver respondidos pelo revisor a ser indicado:

1. *Que operações foram consideradas pelo Fisco no total de saídas no período autuado? Quais seus valores?*
2. *Dentre as operações mencionadas no quesito anterior, incluem-se operações de transferência de bens entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CFOP 5.552) e diversas formas de remessa e devolução de bens (CFOP's nº 5.904, 5.908, 5.912, 5.915, 5.552, 6.908, 6.915)?*
3. *Que operações foram consideradas pelo Fisco no total de operações tributadas no período autuado? Quais seus valores?*
4. *Dentre as operações mencionadas no quesito anterior, incluem-se operações de interconexão, consubstanciadas nos CFOP's nº 5.301, 6.301 e 7.301?”*

Conclui requerendo o cancelamento do Auto de Infração, extinguindo-se o crédito tributário nele consubstanciado e arquivando-se o processo fiscal instaurado. Pugna para provar o alegado por todos os meios em direito admissíveis, em especial pela revisão fiscal acima requerida.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 164 a 172), na qual contestam o argumento defensivo atinente à decadência, afirmando que o §4º, do art. 150 do CTN dispõe que será de cinco anos o prazo a contar da ocorrência do fato gerador, para que a Fazenda Pública se pronuncie, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, se a lei não fixar prazo à homologação, sendo que, o Estado da Bahia estipula o prazo de homologação de 05(cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, conforme o art. 28 da Lei 3.956/81 [COTEB], cujo teor reproduzem, assim como, o art. 965 do RICMS/BA.

Sustentam que, sendo assim, não tem cabimento a alegação do autuado de que os créditos existentes até a data de 29/03/2005 encontram-se extintos, pois efetuaram o lançamento referente a operações registradas no exercício de 2005, período de janeiro a dezembro e os trabalhos de fiscalização foram concluídos em 29/03/2010, portanto, dentro do prazo previsto no Código

Tributário do Estado da Bahia (COTEB) e RICMS-BA. Acrescentam que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento judicial posto que devem obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

Dizem que, conforme demonstrado pelo impugnante nas fls. 62 e 107 dos autos, constatarem divergências nos cálculos das parcelas de 1/48 avos nos meses de outubro e dezembro de 2001.

Frisam que na planilha, anexo II do Auto de Infração (fl. 08) nos meses de outubro e dezembro de 2001 constam os valores correspondentes às parcelas de 1/48 avos no total de R\$11.152,60 e R\$25.520,46, respectivamente, quando o correto conforme a planilha apresentada pelo impugnante é de R\$25.520,46 e R\$38.457,58.

Esclarecem que a correção do cálculo com base na nova planilha apresentada na defesa reduziu o valor do Auto de Infração em R\$116.842,27 [R\$ 168.842,26], do valor originalmente apontado de R\$3.116.920,87 para R\$2.948.078,61, conforme anexos I e II da informação fiscal de fls. 173 a 175.

Observam que segundo o impugnante o objetivo do disposto no art. 20, § 5º é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações “potencialmente tributáveis” (denominador). Frisam que o contribuinte por sua conta usa o termo “potencialmente tributáveis”, quando na realidade a legislação não estabelece o termo “potencialmente tributáveis” e sim total das operações de saídas e prestações do período.

Registram, ainda, que o autuado aponta como equívoco da Fiscalização, a inclusão no denominador das operações que não constituem hipótese de incidência do ICMS, quais sejam, transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos do próprio contribuinte dentro do Estado (CFOP 5.552), e diversas outras saídas, tais como simples remessas, devolução de bens, remessa para conserto e outras (CFOP's nºs 5.152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, 5.904 - Remessa para venda fora do estabelecimento, 5.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato, 5.912 - Remessa de mercadoria ou bem para demonstração, 5.915 - Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, 6.551 - Venda de bem do ativo imobilizado, 6.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato, 6.915 - Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo), que sequer deveriam figurar no referido cálculo.

Contestam a alegação defensiva, afirmando que não houve equívoco da Fiscalização quando da inclusão no denominador do cálculo do percentual a ser utilizado como crédito de CIAP, de CFOP's não alcançados pela incidência do ICMS, porque, a fiscalização foi elaborada de acordo com o que determina o inciso V, alínea "a" e inciso III do § 17 do art. 93, além do inciso XII do art. 97 do RICMS-BA.

Sustentam que de acordo com a legislação do ICMS, no caso, art. 20, §5º, da LC 87/96, alterada pela Lei 102/00; art. 29, § 6º, da Lei 7.014/96-BA, alterada pela 7.710/00; art. 93, §§ 12 e 17, c/c art. 97, XII do RICMS/BA, Decreto 6.284/97; e art. 339, § 2, do RICMS/BA, Decreto 6.284/97, o montante do crédito fiscal 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, as saídas e prestações com destino ao exterior.

Dizem que como a legislação define que no denominador deve conter o total das operações de saídas e prestações do período, não deve excluir desta variável as operações sem incidência do imposto. Acrescentam que, neste sentido já existe entendimento da DITRI manifestado através do parecer 14.406/2006, cujo teor reproduzem parcialmente.

No que tange à alegação defensiva de que as operações de interconexão (CFOP's 5.301, 6.301 e 7.301) só foram incluídas apenas no denominador e que se trata de serviço tributado, portanto, também

deveria compor o valor do numerador, apresentam o Fluxo Físico/Econômico da interconexão entre duas prestadoras de serviços de comunicação.

Salientam que o pagamento da interconexão é receita da VIVO, que vai compor o cálculo do índice do CIAP.

Destacam que o autuado alega que interconexão é diferimento, contudo, o art. 343 do RICMS/BA, que define quais as hipóteses de diferimento, não elenca a interconexão nesta modalidade.

Concluem quanto a esse tópico que a receita da VIVO com a interconexão não é tributável, portanto, não deve compor o valor do numerador.

Prosseguindo, consignam que não concordam com as alegações do impugnante quanto à existência de equívoco no cálculo do coeficiente de creditamento, pois foram observados todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, a saber: art. 20, §5º, da LC 87/96 (alterada pela Lei 102/00); art. 29, § 6º, da Lei 7.014/96-BA (alterada pela 7.710/00); art. 93, §§ 12 e 17, do RICMS/BA, art. 339, § 2, do RICMS/BA.

Asseveram que tais dispositivos definem a metodologia do cálculo do crédito fiscal e determinam que o montante do crédito fiscal 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 tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior.

Observam que o cálculo do coeficiente de creditamento encontra-se no Anexo II à fl. 07 e foi elaborado em consonância com a determinação legal, os valores das “operações tributadas” e “total de saídas” foram extraídos do Livro de Apuração do ICMS escriturados pela impugnante, conforme fls. 10 a 54, razão pela qual, nenhum reparo necessita ser feito quanto a esse quesito.

Frisam que melhor sorte também não deve ter o impugnante ao pleitear que ajustes sejam efetuados nos valores de “operações tributadas” e no “total de saídas” quando da elaboração dos cálculos do coeficiente de creditamento, pois inexistente na legislação qualquer regra que estabeleça inclusões ou exclusões a serem aplicadas sobre os valores registrados nos livros fiscais do contribuinte, sendo a única exceção as operações de saídas com destino ao exterior (exportações), que, para fins de apuração do coeficiente de creditamento, equiparam-se às saídas tributadas.

Aduzem que se fosse do desejo do legislador a aplicação de outros ajustes com inclusões e exclusões de valores, este teria estabelecido em lei, e como assim não o fez, cai por terra o pleito do impugnante por falta de amparo legal. Reproduzem a ementa do Acórdão da 2ª Junta do CONSEF sobre a matéria, bem como, registram a existência de outra decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJP Nº 0115-01/10.

Mencionam que o impugnante admite que cometeu equívoco na escrituração ao lançar algumas das operações que não são hipótese de incidência do imposto estadual na coluna de operações isentas ou não tributadas quando, na realidade, deveria ter sido lançada na coluna outras (fl. 65 do PAF), contudo, dizem que tal equívoco é irrelevante diante da fórmula de cálculo.

Finalizam dizendo que diante de tudo quanto exposto, mediante as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário, no valor total de R\$3.116.920,87, e sugerem uma redução de R\$116.842,27 [R\$ 168.842,26], com um saldo remanescente de R\$2.948.078,61, conforme demonstrado acima, na análise do item referente ao erro matemático, e opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

Intimado para ciência da informação fiscal, o autuado se manifestou (fls. 180 a 188), contestando o argumento dos autuantes sobre a decadência, afirmando que em que pese o Estado da Bahia ter editado a Lei nº 3.956/81, (art. 28), bem como o Regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97(art. 965), dispondo que o prazo decadencial terá início, no caso de tributos cujo lançamento ocorre por homologação, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador,



reproduzindo o artigo 173, I do CTN. Sustenta que tal entendimento não deve prosperar, visto que a legislação baiana está em desacordo com a legislação federal regente da matéria, pois o diploma legal competente para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, é a Lei Complementar Federal, no caso, o CTN.

Menciona que em face à contrariedade verificada entre os diplomas estadual e nacional, a vigência da lei estadual que dispõe sobre decadência não poderá sobrepor-se à lei complementar de normas gerais, conforme entendimento pacífico do STJ, sob pena golpe de morte no federalismo brasileiro.

Assinala que o Código Tributário Nacional preleciona que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de 05 (cinco) anos para a extinção do crédito tributário, em face da decadência do direito do Fisco de lançar o crédito, conta-se da ocorrência do fato gerador, conforme prescreve o artigo 150, § 4º do CTN, que se trata de norma geral nacional que rege a matéria, portanto, de observância obrigatória pelos Estados membros da Federação. Acrescenta que o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia corrobora o entendimento do STJ, conforme trechos do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível nº 20078-4/2007, que reproduz.

Afirma que não há como este CONSEF fugir à inexorável e implacável causa impeditiva do lançamento tributário, no caso, a decadência.

Prosseguindo, diz que se por absurdo este Conselho entender de forma diversa, na discussão judicial da presente autuação sairá por certo vencedor, haja vista a jurisprudência unânime do STJ e do TJBA, o que acarretará a condenação da Fazenda Pública em ônus da sucumbência de alta monta. Pede que seja a presente questão analisada de forma adequada por este órgão julgador evitando-se, assim, que o Estado da Bahia tenha de arcar com despesas processuais e, ainda, o abarrotamento do Poder Judiciário com questões que poderiam ser resolvidas na via administrativa.

Consigna que na Informação Fiscal de fls. 164 a 175, os autuantes reconhecem a existência de erro matemático, com a correção do cálculo e apresentação de nova planilha, sendo desnecessário tecer maiores comentários sobre o mesmo.

Quanto ao mérito da questão atinente aos erros relativos ao cálculo para apuração do montante de crédito aproveitável, transcreve trechos da Informação Fiscal, bem como às operações que passam ao largo do ICMS.

Afirma que o entendimento da Fiscalização não merece prosperar, pois incluiu no denominador da fórmula de aproveitamento operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, no caso, transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CFOP 5.552) e diversas outras saídas, tais como simples remessa, devolução de bens, remessa para conserto e outras (CFOP's nºs 5.152, 5.904, 5.908, 5.912, 5.915, 6.551, 6.608, 6.915).

Destaca que não se trata como parece querer o Fisco, de regra legislativa negativa, para excluir tais operações de saída, sendo questão de lógica, tão somente, pois é imprescindível distinguir as hipóteses estranhas ao fato gerador do imposto, indevidamente incluídas pelos autuantes no denominador, dos casos em que potencialmente haveria incidência do ICMS, mas, por força de isenção legal ou imunidade constitucional (não-incidência), não há pagamento do tributo. Salaria que somente neste último caso, ou seja, isenção e imunidade, que tais valores devem ser incluídos no cálculo, mas nunca as operações cuja hipótese de incidência não ocorreu, por óbvio. Reitera que o tema já foi apreciado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, conforme transcrição que apresenta.

No que tange as considerações dos autuantes sobre os valores de interconexão, registra que para tanto, utilizará o mesmo "Fluxo Físico Econômico" apresentado pela Fiscalização:

Frisa que a Fiscalização não poderia estar mais equivocada quando afirma que os valores recebidos pela VIVO a título de interconexão não são tributados, pois a própria esquemática apresentada pelos

autuantes demonstra isso. Observa que se os R\$ 5,48, cobrados pela operadora de origem do seu cliente foram devidamente tributados e a receita paga à VIVO (R\$ 1,00) é exatamente parte do valor cobrado do usuário (porque a VIVO forneceu sua rede para que a ligação se completasse), esse valor foi integralmente tributado por substituição tributária, nos termos do Convênio nº 126/98.

Registra que para simplificar o regime de cobrança entre operadoras e de recolhimento do ICMS em receitas de interconexão, sem qualquer alteração nos resultados, o Convênio ICMS nº 126/98 (Cláusula Décima), concentrou toda a arrecadação na operadora de origem, que funciona como substituta tributária da outra. Destaca que a prestação desta última é tributada, por substituição, não sendo isenta ou não tributada. Reitera a decisão proferida pela 1ª JF, no Acórdão nº 0260-01/08.

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

Diz que como se percebe, a tributação dessas receitas é inconteste, devendo, por essa razão, serem consideradas no montante de “operações tributadas no período” – numerador da supracitada fórmula – com o que se terá inexoravelmente a validação, se não de todos, mas de grande parte dos créditos estornados através da presente autuação.

Salienta que dúvidas não remanescem quanto à tributação dos valores de interconexão, tendo o caso já sido apreciado pelo CONSEF, conforme acórdão acima referido e acostado aos autos, não merecendo prosperar o alegado na Informação Fiscal de fls. 164/175.

Conclui afirmando que a Informação Fiscal deve ser mantida apenas quanto ao erro matemático detectado e quanto às demais questões, não merecem prosperar as informações prestadas pelos autuantes. Reitera o pedido de procedência da impugnação apresentada, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal - onde o processo originalmente se encontrava para instrução pelo Relator Francisco Atanasio -, converteu o feito em diligência à IFEP/SERVIÇOS(fl.192/193), a fim de que os autuantes adotassem as seguintes providências: **a)** intimassem o autuado para apresentar livros e documentos fiscais necessários a realização da diligência;**b)** analisassem a documentação apresentada que deu suporte aos lançamentos nos livros fiscais e excluíssem do total das saídas (denominador) os valores atinentes à remessa de bem por conta de contrato de comodato; **c)** após a exclusão da remessa citada no item anterior, apresentassem novo demonstrativo com os ajustes solicitado acima, se fosse o caso; **d)** que a repartição fazendária intimasse o autuado para tomar conhecimento do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestar, se fosse o caso.

Os autuantes no atendimento da diligência se pronunciaram (fls. 195 a 200), registrando, preliminarmente, a existência neste CONSEF de jurisprudência sobre o tema, conforme o Acórdão JF Nº 0115-01/10.

Salientam que os documentos necessários para realização da diligência e responder as solicitações, já se encontram anexados aos autos às fls. 13 a 50 e fls.173 a 175, portanto não sendo necessário intimar o contribuinte.

Consignam que após análise da documentação apresentada (fls. 13 a 50 e fls.173 a 175), concluíram que não é pertinente, excluir do total das saídas, (denominador) os valores relativos às operações de remessa de bens por conta de contrato de comodato, tendo em vista a falta de previsão legal.

Reproduzem o art. 20, § 5º, III da Lei Complementar nº. 87/96, alterado pela Lei Complementar nº 102/00, o art. 29, § 6º, inciso III da Lei nº 7.014/96 e o art. 93, §17, inciso III do RICMS/BA, para afirmarem que a fórmula para cálculo do crédito fiscal referente ao ativo imobilizado é:

*valor total do respectivo crédito x  $\frac{1}{100}$  x valor das operações de saídas e prestações tributadas total das operações de saídas e prestações do período*

Sustentam que tais dispositivos definem a metodologia do cálculo do crédito fiscal e determinam que seu montante, 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 tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. Acrescentam que estando no denominador o total das operações de saídas e prestações do período, aí se inclui as operações tributadas, isentas e outras.

Asseveram que não se pode excluir do denominador as operações fora da incidência do ICMS, inexistindo dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o item solicitado na diligência. Acrescentam que só existe exceção no que diz respeito às saídas e prestações com destino ao exterior.

Manifestam o entendimento de que, se que se fosse da vontade do legislador a aplicação de outros ajustes com inclusões e exclusões de outros valores, este teria estabelecido em lei.

Observam que já existe decisão na 2ª Junta de Julgamento Fiscal referente esta matéria, conforme sessão 072/2009, de 29/12/2009, cuja ementa do Acórdão transcrevem.

Sustentam que não consideram pertinente a exclusão de valores do denominador, solicitada na diligência, pelo fato de no RICMS/BA inexistir dispositivo legal que estabeleça inclusões e ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período muito menos exclusões relativas aos itens levantados pelo autuado.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

Intimado para conhecimento do resultado da diligência o autuado se manifestou (fls.205 a 207), ressaltando, inicialmente, que os argumentos trazidos pelos autuantes na diligência constituem mera reprise dos vergastados na Informação Fiscal de fls. 164 a 175, sobre os quais já se manifestou, rebatendo as informações prestadas pelo Fisco.

Diz que nesse contexto passa a se manifestar a respeito da diligência, repisando os argumentos expostos na manifestação anterior protocolada em 28/04/2010.

Conclui reiterando o pedido de cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes se pronunciaram (fls. 210/211) consignando que o autuado apresentou os mesmos argumentos apresentados na defesa inicial (fls. 55 a 160) e na manifestação sobre a informação fiscal (fls. 180 a 188).

Concluem mantendo integralmente a informação fiscal de fls. 164 a 175 e diligência de fls. 195 a 200 e opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

A 5ª JJF considerando que a solicitação não fora atendida, novamente converteu o processo em diligência, reiterando os termos da diligência de fls. 192/193.

Os autuantes cumprindo a diligência (fls. 219 a 221), consignaram que os documentos necessários a realização da diligência já se encontram anexados aos autos às fls. 13 a 50, portanto, não se fazendo necessário intimar o contribuinte.

Esclarecem que foram segregados em coluna específica os valores mensais das remessas de bens por conta de contrato de comodato (coluna C do anexo III).

Frisam que demonstrado em coluna específica o valor contábil consignado nos livros fiscais e os valores correspondentes a remessa por comodato, encontrando assim os novos valores mensais dos totais das saídas (coluna D do anexo III).

Salientam que em atenção a determinação da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, foram recalculado os novos índices mensais de coeficientes de creditamento (coluna I do anexo III), a partir do valor contábil já deduzido dos valores por conta da remessa de bens por conta de comodato. Ressaltam que discordam desse procedimento por não estar em consonância com a legislação vigente.

Observam que aplicado os novos coeficientes de créditos (coluna I do anexo III) na planilha “CONTROLE DOS CRÉDITOS DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIA DILIGÊNCIA” (anexo II, folha 223 e 224), linha “Percentual entre valor contábil e base cálculo (Fonte: ANEXO III)” folha 224 e encontraram os novos valores mensais do CIAP creditado a mais, linha “Diferença do crédito utilizado a maior” (anexo II, folha 224). Acrescentam que elaboraram “RESUMO DO CIAP -

EXERCÍCIO 2005 – DILIGÊNCIA” (anexo I, coluna “F”, folha 222), onde constam os novos valores do crédito fiscal utilizado a mais.

Ressaltam que os demonstrativos resultantes da diligência, foram elaborados para atender exclusivamente a determinação do CONSEF, cujos procedimentos divergem da orientação contida no RICMS/BA, razão pelas quais discordam, conforme já explicitado na Informação Fiscal de fls. 164 a 175 e na diligência de fls. 195 a 200.

Finalizam registrando que é responsabilidade do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, o resultado final do novo demonstrativo de cobrança (Anexo I – fl. 222) obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Intimado para ciência do resultado da diligência, o autuado se manifestou (fls. 230 a 234), registrando, inicialmente, que após detalhada análise das novas planilhas apresentadas pelos diligenciadores, não faz qualquer objeção aos novos cálculos apresentados quanto aos coeficientes de creditamento apurados a partir da redução dos valores por conta da remessa de bens em comodato.

Entretanto, diz que conforme passa a demonstrar, o mesmo entendimento manifestado pela 5ª Junta de Julgamento ao determinar a exclusão do total das saídas (denominador) os valores atinentes à remessa de bem por conta de contrato de comodato deve ser aplicado às demais operações objeto da autuação, visto que, cuidam-se também de operações que não ensejam a incidência do ICMS, não podendo, portanto, fazer parte do cálculo do CIAP.

Reitera os argumentos apresentados na defesa inicial e manifestação posterior, dizendo que da simples leitura dos incisos II e III do § 5º do artigo 20 da Lei nº 87/96, percebe-se a existência de duas operações matemáticas de grande relevância para o CIAP, conforme apresenta.

Esclarece que, por equívoco em sua escrituração fiscal, lançou algumas das operações que não são hipóteses de incidência do imposto estadual na coluna de operações “isentas ou não-tributadas” quando, na realidade, deveriam ter sido lançadas na coluna “Outras”, quais sejam:

- CFOP 5.912 (Remessa para demonstração): Lançamentos equivocados como operações isentas nos períodos de março, maio e junho de 2005;

- CFOP 5.152 (Transferência de mercadorias): Lançamentos equivocados como operações isentas nos períodos de setembro e dezembro de 2005.

Conclui informando que não faz qualquer objeção aos novos cálculos apresentados pela Fiscalização quanto aos coeficientes de creditamento apurados a partir da redução dos valores por conta da remessa de bens em comodato. Requer nova diligência fiscal para que o mesmo entendimento manifestado pela 5ª Junta de Julgamento ao determinar a exclusão do total das saídas (denominador) dos valores atinentes à remessa de bem por conta de contrato de comodato seja aplicado às demais operações objeto de autuação (CFOP'S 5.152, 5.904, 5.912, 5.915, 5.552 e 6.915), visto que cuidam-se também de operações que não ensejam a incidência do ICMS, não podendo, portanto, fazer parte do cálculo do CIAP. Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes se pronunciaram (fls. 236/237), consignando que o autuado não acrescentou nenhum fato novo em relação às manifestações anteriores, portanto, mantém o inteiro teor da diligência de fls. 219 a 225.

A 1ª JF – para onde passou o Julgador/Relator Francisco Atanasio de Santana -, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 244/245), a fim de que fosse designando Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências: 1. Intimasse o autuado para apresentar demonstrativos das parcelas referentes à cessão de rede, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais de suas origens; 2. Intimasse o autuado para que apresentasse demonstrativos das operações e prestações de saídas não tributadas pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outras que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação e não tributáveis pelo ICMS;

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

Através do Parecer ASTEC Nº 173/2011 (fls. 247/248), o Auditor Fiscal Ildemar José Landim esclareceu que o impugnante foi intimado em duas oportunidades – a primeira no dia 18/11/2011 e a segunda no dia 09/12/2011, conforme atestam as intimações anexadas ao processo. A segunda intimação foi inclusive protocolada, conforme carimbo do lado esquerdo da intimação, onde consta o número do protocolo e o da matrícula do funcionário que recebeu. No entanto, em que pese todo esforço e tolerância, inclusive com relação aos prazos que foram prorrogados por este fiscal diligente, mesmo sem pedido formal, pois o impugnante não apresentou nenhuma justificativa ou pedido de prorrogação, razão pela qual não foi consumada a diligência fiscal, diligência esta que não pode ser cumprida pela falta de atendimento à solicitação feita nas intimações, para apresentação de documentos fiscais inerentes e indispensáveis à execução da diligência.”

Intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº. 173/2011, o impugnante se manifestou (fls. 254 a 256), reiterando os argumentos pela improcedência da autuação apresentados na peça de defesa vestibular, bem como na manifestação sobre a Informação Fiscal. Registra que requereu nova diligência, a fim de que o mesmo entendimento dado pela 5ª JF ao determinar a exclusão ao determinar a exclusão do total das saídas (denominador) dos valores atinentes à remessa de bem por conta de contrato de comodato fosse aplicado às demais operações objeto de autuação (CFOP'S 5.152, 5.904, 5.912, 5.915, 5.552 e 6.915) visto que cuidam também de operações que não ensejam a incidência do ICMS, não podendo, portanto, fazer parte do cálculo do CIAP.

Reportando-se sobre o Parecer ASTEC Nº. 173/2011 consigna, inicialmente, que é o mais interessado em colaborar com a Fiscalização na busca da verdade material, principalmente porque sabe do bom direito que defende. Frisa que se a falta de resposta às intimações pareceu um ato de desídia, esta não foi sua intenção, que continua na busca incessante dos documentos, para o melhor atendimento à Fiscalização.

Assinala que em razão do volume, da antiguidade dos documentos e outros entraves burocráticos inerentes às grandes empresas, continua levantando a documentação requerida pela Fiscalização solicitando, na oportunidade, prazo de 60 dias para apresentação dos documentos.

O Julgador Ildemar José Landin declarou-se impedido de participar do julgamento, em razão de ter cumprido a diligência solicitada por esta 1ª JF, quando se encontrava na ASTEC/CONSEF, conforme o Parecer ASTEC Nº 173/2011.

Consta à fl. 248, ciência de um dos autuantes sobre o Parecer ASTEC Nº. 173/2011.

## VOTO

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

lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pelo impugnante.

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

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

Diante disto, considerando que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 24/03/2010, precedido de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

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

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, tanto na primeira quanto na segunda instância, a exemplo, dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, 0009-12/08, sendo que, deste último, transcrevo parcialmente trecho do voto, a título ilustrativo:

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

*Rejeito a referida preliminar.*

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

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

Não acolho, portanto, a decadência argüida.

Cumpre registrar que na busca da verdade material o presente processo foi convertido em diligência em três oportunidades, sendo as duas primeiras pela 5ª JJF e a última por esta 1ª JJF à ASTEC/CONSEF, cujo resultado será consignado mais adiante.

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

Observo que o impugnante alega que a Fiscalização calculou o coeficiente que utiliza considerando todas as operações escrituradas no campo “*outras*” como se fossem operações que deveriam ser desprezadas para fins de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito, o que não corresponde com a verdade.

Afirma que o legislador complementar ao determinar no inciso II do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que o crédito de ICMS não pode ser aproveitado na proporção das operações

de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações, buscou impedir que os ativos adquiridos viessem a gerar créditos de ICMS para contribuintes que realizam operações isentas e não tributadas, contudo, isso não significa que operações efetivamente tributadas pelo ICMS devam ser consideradas no cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto, assim como que simples movimentações físicas de bens, que não tem qualquer relevância para fins de ICMS, sejam consideradas para reduzir a proporção do creditamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Apesar de assistir razão aos autuantes quanto à ausência de regramento expresso na legislação do ICMS, especialmente no RICMS/BA, sobre o que deve ser incluído ou excluído no numerador e denominador da fração que apura o coeficiente para determinação do crédito fiscal, considero que a decisão proferida pela 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 às operações ou prestações que não estejam sujeitas à incidência do ICMS.

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

Ocorre que, nos termos do Parecer ASTEC Nº 173/2011, da lavra do Auditor Fiscal diligenciador Ildemar José Landin, restou esclarecido que o contribuinte foi intimado para apresentar os elementos necessários para cumprimento da diligência, contudo, decorridos 48 dias da ciência da intimação e da prorrogação, nada apresentou, impossibilitando a realização da diligência solicitada.

Relevante salientar que o autuado foi intimado para conhecimento do Parecer ASTEC Nº 173/2011 (fls. 254 a 256), contudo, se manifestou, apenas, alegando que em razão do volume, da antiguidade dos documentos e outros entraves burocráticos inerentes às grandes empresas, continua levantando a documentação requerida pela Fiscalização, solicitando, na oportunidade, prazo de 60 dias para apresentação dos documentos.

Ora, a diligência solicitada por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal foi justamente para atender a solicitação do impugnante, apresentadas na defesa inicial e manifestações posteriores, no sentido de que este apresentasse demonstrativos das operações e prestações de saídas não tributadas pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outras que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação e não tributáveis pelo ICMS.

Ora, conforme consignado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, no Parecer ASTEC Nº. 173/2011, o contribuinte foi intimado em duas oportunidades – a primeira no dia 18/11/2011 e a segunda no dia 09/12/2011, conforme atestam as intimações anexadas ao processo.

Esclareceu o diligenciador que apesar de todo esforço e tolerância, inclusive com relação aos prazos que foram prorrogados, mesmo sem pedido formal, pois o impugnante não apresentara justificativa ou pedido de prorrogação, a diligência não pode ser cumprida pela falta de atendimento à solicitação feita nas intimações, para apresentação de documentos fiscais inerentes e indispensáveis à execução da diligência.

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

No presente caso, o autuado não atendeu as intimações apresentadas pelo diligenciador, conforme aduzido acima, apresentando na manifestação posterior, um pedido de prorrogação de 60 dias para apresentação da documentação solicitada, pedido este que não acolho, haja vista que não pode o processo permanecer indefinidamente sem solução.

Ademais, há que se considerar que o contribuinte teve o tempo necessário e suficiente desde o início da ação fiscal até a lavratura do Auto de Infração em lide, que se deu em 24/03/2010, e apresentação da defesa até a data de julgamento - 02/05/2012 -, para apresentação dos elementos que confirmassem as suas alegações, não sendo neste momento que deverá estar à procura dos elementos comprobatórios de suas alegações.

Diante do exposto, considerando que as alegações defensivas referentes a esta infração restaram comprovadas parcialmente, unicamente com relação aos serviços de interconexão, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 2.809.192,54, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes à fl. 222 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232882.0003/10-7**, lavrado contra **VIVO S.A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$ 2.809.192,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a” do art. 42, da Lei 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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de maio de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LNDIN – JULGADOR