

**A. I. Nº** - 281081.0008/11-3  
**AUTUADO** - TNL PCS S/A  
**AUTUANTES** - PAULO R. S. MEDEIROS e RICARDO R. M. DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 26.09.2012

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0211-02/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Diligência realizada pelos autuantes, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 30/08/2011, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$1.244.426,79, referente a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, referente ao período de janeiro a dezembro de 2007. Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento correto sobre o valor dos créditos mensais do CIAP para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar. Tudo apurado conforme Livro Registro de Apuração, CIAP e Denúncias Espontâneas apresentados pelo contribuinte, Anexo A, B, B-1, B-2 e C, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97 do RICMS-BA.

O autuado mediante advogado habilitado nos autos impugna o lançamento tributário, folhas 55 a 75, inicialmente destacou a sua tempestividade, transcrevendo a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, inclusive da multa aplicada, e impugnou o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração, com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

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

Transcreveu o parágrafo 5º do artigo 20, da LC nº 87/96, para argumentar que o objetivo dessa norma é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas. Entendimento de que somente podem ser aproveitados os créditos fiscais de bens adquiridos para o ativo imobilizado na proporção das saídas tributadas pelo imposto, que segundo o defendente, deve ser calculado com base na seguinte fórmula.

Receitas oriundas de saídas tributadas

Valor total das receitas = Coeficiente de aproveitamento

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

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

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

Da mesma maneira, a denúncia espontânea dos cartões pré-pagos, CONVÊNIO ICMS Nº 55/05, informando que a impugnante efetuou o pagamento espontâneo de ICMS incidente sobre as ativações de cartões pré-pagos, no valor de R\$ 30.861.312,97, relativo ao exercício de 2007 (Anexos 12 e 13 da planilha “CIAP TCS BA 2007” e “Informações sobre as denúncias” da planilha que contém os anexos do AI). Diante disso, devem ser consideradas como tributadas as prestações de serviço de comunicação, cujo ICMS foi pago em denúncia espontânea pela empresa, devendo o respectivo montante (R\$30.861.312,97) figurar no numerador da fração para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do imposto.

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

aproveitamento de crédito do CIAP como saídas tributadas, uma vez que são tributadas em um momento posterior, quando da ativação dos cartões.

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

Diz que os valores de tais operações, que não devem estar presentes no denominador da fração para cálculo do aproveitamento, merecem assim ser diminuídos do valor total das saídas, os valores relativos a multa, juros e encargos moratórios, aduzindo que se tratar de receitas financeiras, decorrentes do descumprimento de obrigação contratual por parte do usuário do serviço de telecomunicação, pela impontualidade ou não pagamento da fatura de serviços prestados, e não se tratam de pagamentos pelo serviço de telecomunicação em si, mas apenas aplicação de penalidades previstas no contrato de prestação de serviços. Sustenta que tais receitas não podem estar incluídas no total das prestações de saídas do mês, uma vez que não se tratam de receitas “potencialmente tributáveis pelo ICMS”. Deste modo, entende que devem ser excluídas do denominador da fração.

Explica que parcelamento é a divisão em parcelas mensais de débito em aberto de usuário dos serviços da Impugnante, enquanto que refaturamento é a emissão de Nota Fiscal de Fatura de Serviços de Telecomunicação (NFFST) a pedido do usuário em virtude de extravio da primeira, para fins de pagamento dos serviços, sendo que: ao final do período de apuração, a Impugnante emite as NFST's mensais de serviço para seus usuários, recolhendo imediatamente o ICMS a elas referentes, independentemente de receber ou não o pagamento do usuário. O ICMS destacado nestas notas fiscais é escriturado no livro fiscal, e computado como prestação de saída tributada. Contudo, diz que há casos em que a conta não é paga e o débito em aberto é parcelado. Neste caso, o valor do parcelamento do débito anterior (que já foi escriturado e já teve o ICMS recolhido) é incluído na NFST de cobrança do serviço telefônico do período seguinte, emitida contra o usuário. Desse modo, essas receitas do parcelamento não devem ser submetidas à nova tributação, sob pena de “bis in idem”. Alega que os valores referentes ao parcelamento foram considerados no valor total de prestações de saída do período. Diz que situação semelhante é a do refaturamento, pois os valores da nova fatura emitida já haviam sido escriturados e computados nas saídas do período quando da emissão da primeira nota, motivo pelo qual devem ser excluídos do denominador da fração.

Observa que normalmente também são considerados no total das prestações de saídas remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferências de bens do ativo permanente, dentre outras operações, que não configuram efetivas saídas. Assim, diz que de acordo com os CFOPs das operações realizadas pela empresa, descritas nas planilhas da empresa, especificamente nos Anexos 5 e 6 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. Cita como exemplo: transferência para uso e consumo; outras saídas não especificadas; transferências para uso e consumo; remessa de bem por conta de contrato de comodato; remessa de mercadoria ou bem para demonstração; remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo. Frisa que não há que se falar em desincorporação dos referidos bens, pois retornaram para o estabelecimento da Impugnante dentro do prazo exigido pela lei, assim sendo, não são computados como saídas do estabelecimento da empresa.

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

*'(...) 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.'*

Cita também como jurisprudência o julgamento do Auto de Infração nº 2796920001084, pelo CONSEF que reconheceu o quanto alegado em sua defesa, transcrevendo parte da decisão, in verbis:

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

*'Feita a análise dos dados fornecidos pelo contribuinte com os documentos (registro de apuração do ICMS e demonstrativos do CIAP) não foi possível detectar nenhuma incongruência nos dados fornecidos.'*

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

Da adoção de saldo final de 2006 equivocada. Auto de infração nº 279692.0001/11-4. – Aduz que conforme se infere da planilha anexa ao auto de infração, adotou-se como saldo de dezembro de 2006 o valor de R\$30.930.943,86. Contudo, o valor correto é R\$ 31.150.485,52, já confirmado pelo Fisco quando da lavratura do auto de infração nº 279692.0001/11-4, relativo ao exercício de 2006. Dessa forma, pede a correção do saldo inicial do PTA em discussão, eis que divergente do saldo final de 2006, informado anteriormente pela Fiscalização.

Assevera que além de deixar de observar as regras de apuração do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo permanente, o Fisco ainda incorreu em erro ao determinar o crédito mensal das baixas do ativo permanente, produzindo reflexos, por consequência, na apuração do suposto débito ora combatido (Vide planilha anexa que contém os anexos do auto de infração e Anexo 3 – Coluna E da planilha “CIAP TCS BA 2007”. Isto se deve ao fato de que, para o cálculo do saldo acumulado do ICMS do período autuado (2007), necessário se faria tomar como base a baixa dos valores registrados no período de 2003, a partir de quando se inicia o creditamento diferido em 48 (quarenta e oito) parcelas. Assim, a partir do demonstrativo dos créditos fiscais decorrentes das entradas do ativo permanente de 2003, verifica-se claro o equívoco do Fisco que considerou valor muito inferior ao das baixas desse período.

Questiona: Qual foi o raciocínio do Fisco para determinar o valor de R\$1.156.924,16, a título de crédito mensal utilizado no imobilizado de 2003, ao invés dos R\$6.805.436,21? Responde que é simples, o fisco fez incidir sobre o valor do crédito mensal já apurado a alíquota de 17%. Ou seja, fez incidir alíquota sobre o valor do imposto que já consubstancia, por si, o crédito, conforme se pode observar.

Frisa que o valor lançado, de R\$6.805.436,21, corresponde justamente ao ICMS que a empresa efetuou a baixa em 2003. Ao contrário do que o Fisco entendeu, esse montante não se refere à base de cálculo do imposto sobre o qual deveria aplicar-se a alíquota, e sim ao próprio imposto, verificando-se, assim, o equívoco perpetrado pela Fiscalização, que reduziu em muito o valor correto do crédito das baixas do ativo permanente, prejudicando, assim, o cálculo de aproveitamento de crédito.

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

*Requer perícia contábil, apresentando assistentes técnicos e os seguintes quesitos:*

- 1) A Impugnante classificou como isentas e não tributadas em seu CIAP receitas de operações sujeitas à incidência do ICMS?

- 2) A Impugnante considerou no total de saídas do período receitas diversas daquelas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações?
- 3) A Impugnante considerou no total de saídas do período receitas pertencentes a terceiros?
- 4) Que operações foram consideradas pelo Fisco como tributadas?
- 5) Como o Fisco chegou aos valores dos créditos mensais das baixas do ativo permanente? Este valor está correto?
- 6) Explícite a forma de apuração do saldo de dezembro de 2006 constante do auto de infração.

Ao final, pede a procedência de sua impugnação, e cadastramento do nome do advogado EDUARDO FRAGA, OAB/BA nº 10.658 para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC).

Na informação fiscal os autantes, folhas 149 a 153, sobre a denúncia espontânea, cartões pré-pagos convênio ICMS Nº 55/05, informam que o valor, desta denúncia espontânea, foi subtraído do valor das operações tributadas conforme anexo C, coluna D (folha 10 deste PAF) e este valor subtraído esta exatamente igual ao informado pela planilha da própria autuada (folha 34 deste PAF).

Quanto ao valor do saldo final referente ao auto de infração Nº. 279692.0001/11-4, informam que o valor, utilizado está correto e é o mesmo que consta no documento anexado pela própria autuada na última linha da coluna D do anexo A (folha 142 deste PAF).

Sobre o equívoco do computo do crédito mensal das baixas do ativo permanente, acatam os argumentos apresentados pela autuada e corrigem os valores referentes ao crédito mensal das baixas do ativo permanente referente ao exercício de 2003 conforme coluna B do novo anexo B-2 gerando, com esta correção, novos Anexos B e A os quais fazem parte desta informação fiscal.

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

Frisam que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas, à prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no livro registro de saídas, da autuada, não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica (Coluna C da página 10-deste PAF). 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 jurisprudência de outros estados, relativo às operações que ela gostaria que fossem considerados no cálculo do coeficiente de creditamento e o novo cálculo do CIAP apresentada em CD (folha 108 deste PAF), entendem que a impugnante 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.

Frisam que sem uma norma legal não é possível, para os autantes, 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 solicitação de Perícia, são contrários, pois além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão em nosso RPAF, conforme Artigo 147 Inciso II.

Relativamente ao percentual da multa aplicada informam que a mesma esta em conformidade com artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.

Ao final, opinam pela manutenção da ação fiscal com os novos valores da reclamação do crédito tributário atualizados, acostando novos demonstrativos às folhas 154 a 156.

Em nova manifestação defensiva, após o recebimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos, o autuando às folhas 161 a 170, aduz que com relação à correção dos valores referentes ao crédito mensal das baixas do ativo permanente tem razão a Fiscalização, mas ainda merece ajustes, determinando-se a retirada das notas fiscais registradas no CFOP 5553, que referem-se a devoluções de equipamentos.

Com relação às demais alegações, não merecem elas prosperar, uma vez que:

**a)** A Requerente efetuou o pagamento espontâneo de ICMS incidente sobre as ativações de cartões pré-pagos, no valor de R\$30.861.312,97, relativo ao exercício de 2007, devendo o respectivo montante figurar no numerador da fração para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do imposto;

**b)** Adotou-se valor diverso de R\$31.150.485,52 como saldo final de 2006;

**c)** A necessidade de inclusão no numerador, como saídas tributadas, dos valores de interconexão, EILD, denúncia espontânea e remessa de cartões, e a exclusão no denominador dos valores relativos a multa, juros, encargos, parcelamento e refaturamento, remessa de bens para reparo, doações, brindes, bens de objeto de contrato de comodato e transferência de bens do ativo imobilizado.

Prosseguindo, passou a demonstrar, destacando:

Dos valores informados a título de crédito mensal das baixas do ativo permanente - A Fiscalização, conforme informado na Informação Fiscal acatou os argumentos da Requerente expostos na impugnação e corrigiu os valores referentes ao crédito mensal das baixas do ativo permanente, conforme se infere da aba “Novo Anexo B Baixas Total” da planilha anexa, coluna C. Diante disso, considerou-se o valor correto de R\$ 6.805.436,21, justamente relativo ao ICMS que a empresa efetuou a baixa em 2003. No entanto, permanece ainda um vício na parte relativa às baixas do ativo permanente, especificamente na coluna B da aba “Novo Anexo B Baixas Total” da planilha anexa. O valor correto a ser considerado na coluna Crédito Mensal das baixas do Ativo Permanente Saídas - 2007 seria de R\$27.787,44, relativo apenas aos valores do CFOP 6552. Conforme consta na planilha anexa à impugnação (doc. nº 04 da impugnação), o Fisco considerou no total do Crédito Mensal das baixas do Ativo Permanente Saídas - 2007 as saídas do CFOP 5553, mas que na realidade correspondem a devoluções de notas fiscais de entrada (aquisição de ativo) registradas no CFOP 1949, e não no CFOP 1551 conforme deduzido pelo Fiscal. Diante disso, pede a retificação do montante constante na coluna B da aba “Novo Anexo B Baixas Total” para que conste apenas R\$ 27.787,44, excluindo-se os valores do CFOP 5553.

Do valor da denúncia não computado pelo Fisco - Ao contrário do que informa a Fiscalização, conforme se verifica dos Anexos 12 e 13 da planilha “CIAP TCS BA 2007” e “Informações sobre as denúncias” da planilha que contém os anexos do AI (doc. nº 04 da impugnação), a Requerente efetuou o pagamento espontâneo de ICMS incidente sobre as ativações de cartões pré-pagos, no valor de R\$ 30.861.312,97, relativo ao exercício de 2007. Diante disso, devem ser consideradas como tributadas as prestações de serviço de comunicação, cujo ICMS foi pago em denúncia espontânea pela empresa, devendo o respectivo montante (R\$ 30.861.312,97) figurar no numerador da fração para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do imposto.

Da adoção de saldo final do exercício de 2006 diverso de R\$31.150.485,52, já confirmados pela Fiscalização no auto de infração 279692.0001/11-4 - Apesar de afirmar que o valor adotado pela Fiscalização para o final de 2006 é o mesmo valor constante no auto de infração nº 279692.0001/11-

4, que traz a informação oficial do saldo mensal acumulado do CIAP para o mês de dezembro 2006, não é o que se observa de simples leitura do “Demonstrativo do ICMS recolhido a menor devido a utilização a maior de créditos de ICMS referentes a incorporação de Ativo Permanente calculados no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) – Exercício de 2006” (doc. nº 08 da impugnação), que traz na coluna “Saldo Mensal do CIAP após baixas e entradas” o valor de R\$31.150.485,52. Em face disso, equivocou-se a Fiscalização ao adotar como saldo de dezembro de 2006 o valor de R\$ 30.930.943,86, gerando significativa diminuição do valor dos créditos a serem aproveitados pela empresa. Cumpre ressaltar que a Requerente ainda discorda do valor do saldo final adotado no auto de infração nº 279692.0001/11-4, em razão de erros cometidos pelo Fiscal e expostos na defesa relativa à citada autuação. Contudo, se esse montante, de R\$ 31.150.485,52, já foi convalidado pelo Fisco, deveria também constar no saldo inicial do auto de infração em discussão, de nº 281081.0008/11-3, no mês de dezembro de 2006.

Do cálculo do CIAP no caso em tela - Apesar de alegar inexistirem dispositivos legais que estabeleçam as inclusões e exclusões pleiteadas pela Requerente no coeficiente de creditamento do ativo permanente, desconsidera a Fiscalização a própria sistemática descrita no § 5º do art. 20 da LC nº 87/96 que informa, em termos gerais, que para se alcançar o chamado “coeficiente de aproveitamento”, dividem-se as “receitas oriundas de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sejam estas tributadas ou não.

Das receitas oriundas de saídas tributadas (numerador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento). \_ Da interconexão e EILD - no que toca à interconexão e à EILD, sendo esses serviços tributados pelo ICMS, apenas com a particularidade de estarem submetidos ao regime especial de diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio.

ICMS nº 126/98, as receitas a eles referentes (Anexos 8 e 9 da planilha “CIAP TCS BA 2007” contida no CD em anexo a impugnação) devem ser consideradas como saídas tributadas, e por consequência lógica, excluídas do total de saídas e prestações isentas e não-tributadas do período, figurando no numerador da fração em tela.

Da Denúncia Espontânea - a requerente efetuou o pagamento espontâneo de ICMS incidente sobre as ativações de cartões pré-pagos, no valor de R\$30.861.312,97, relativo ao exercício de 2007, que devem ser consideradas como tributadas as prestações de serviço de comunicação, devendo figurar no numerador da fração para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do imposto.

Remessa de cartões pré-pagos - possuem códigos de acesso que, digitados no aparelho, habilitam-no a originar chamadas, até o limite dos créditos adquiridos pelo usuário. Assim, a tributação de tais cartões somente se dará no momento da ativação dos créditos contidos nos referidos cartões, a teor do Convênio ICMS nº 55/05. Dessa forma, necessária se faz a inclusão dos valores referentes a remessas de cartões pré pagos (descritos nos Anexos 8 e 10 da planilha anexa à impugnação) no numerador por se referirem a receitas de operações de saídas tributadas.

Destaca que do valor total das receitas de saídas (denominador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento). Das rubricas impossíveis de figurarem no denominador (Anexos 5, 6, 16 e 17 do doc. nº da impugnação), destacando:

Multa, juros e encargos moratórios - Tratam-se de receitas financeiras, decorrentes do descumprimento de obrigação contratual por parte do usuário do serviço de telecomunicação, pela impontualidade ou não pagamento da fatura de serviços prestados. Logo, não se tratam de pagamentos pelo serviço de telecomunicação em si, mas apenas aplicação de penalidades previstas no contrato de prestação de serviços e, portanto, devem ser excluídas do denominador da fração.

Parcelamento e Refaturamento - Parcelamento é a divisão em parcelas mensais de débito em aberto de usuário dos serviços da Requerente. Já refaturamento é a emissão de Nota Fiscal de Fatura de Serviços de Telecomunicação (NFFST) a pedido do usuário em virtude de extravio da primeira, para fins de pagamento dos serviços. Ocorre que os valores referentes ao parcelamento

foram considerados no valor total de prestações de saída do período, o que se afigura equivocado, na medida em que a receita originária do serviço telefônico (que não foi paga pelo usuário) já havia sido ali incluída. Sendo assim, não podem ser novamente adicionados ao total das saídas do período (denominador), razão pela qual devem ser dali excluídos, para fins da correta apuração do coeficiente de saídas tributadas. Situação semelhante é a do refaturamento, pois os valores da nova fatura emitida já haviam sido escriturados e computados nas saídas do período quando da emissão da primeira nota, motivo pelo qual devem ser excluídos do denominador da fração.

Remessa de bens para conserto e reparo; doações; brindes; bens objeto de contrato de comodato; e transferência de bens do ativo imobilizado - Como se infere pelos CFOP's das operações realizadas pela empresa, descritas na planilha da empresa, 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. É sabido que não há que se falar em desincorporação dos referidos bens, pois retornaram para o estabelecimento da Requerente dentro do prazo exigido pela lei, assim sendo, não são computados como saídas do estabelecimento da empresa.

Salienta que os fatos alegados pela Requerente já foram reconhecidos inclusive pela Fiscalização baiana, que confirmou a reformulação do crédito consubstanciado em autos de matéria correlata, conforme decisões abaixo:

*“(...) 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.” (AI nº 279468.0008/09-1; Acórdão nº 0077-04/11; 4ª Junta de Julgamento Fiscal; Rel. Paulo Danilo Reis Lopes; Julgamento: 05.04.2011)*

*“De maneira que, após exames dos documentos acostados ao PAF e do reconhecimento por parte do autuante e do recorrido de que o serviço é realmente de interconexão, cujo recolhimento do ICMS é diferido, haja vista que a prestação de serviço de interconexão tem um tratamento específico, lastreado nos Convênios ICMS 126/98 e 04/89, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS da operadora de origem da chamada, e, com base no Parecer ASTEC mencionado, voto no sentido de NÃO PROVER o presente Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão proferida pela 1ª JJF.” (AI nº 279692.0005/07-1; Acórdão nº 0004-12/09; 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; Rel. Eduardo Cezar Gonçalves Braga; Julgamento: 02.02.2009)*

Em recentíssima decisão, ratificou esse entendimento:

*“A análise do resultado na forma acima referida permite concluir que o trabalho do diligente foi realizado em conformidade com a solicitação contida na diligência. Ou seja, incluiu no numerador os*

*valores referentes apenas à interconexão, haja vista que no exercício fiscalizado não houve parcelas do EILD, passando o numerador do coeficiente, originalmente da coluna D para a coluna J.*

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

*na planilha dos autuantes para a coluna M.” (AI nº 279692.0001/08-4; Acórdão nº 0265-01/11; 1ª Junta de Julgamento Fiscal; Rel. Rubens Moutinho dos Santos; Julgamento: 28.09.2011)*

Argumenta que, em face disso, deve ser realizada diligência fiscal, com base na planilha anexada à impugnação, para apurar as irregularidades no cômputo das parcelas do denominador e numerador da fração, para cálculo correto do percentual de crédito a ser aproveitado.

Reitera que a multa aplicada tem caráter confiscatório, reproduzindo seus argumentos.

Ao final, requer a procedência da impugnação.

Em nova informação fiscal, fl. 174, ao contestar a nova manifestação defensiva os autuantes frisam que mantêm a ação fiscal com o novo valor calculado na informação fiscal anterior, fl. 149 a 157.

Considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, o processo foi baixado em diligência, na Pauta Suplementar do dia 19/04/2012,

conforme despacho de fls.177 e 178, para que os autuantes, efetuassem a revisão fiscal do auto de infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 109, para que fossem realizados os ajustes indicado no pedido de diligência.

Em atendimento a diligência, fls. 181 a 183, os autuantes informam que recalcularam o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do livro CIAP, tendo acostado à folha 184 planilha com os novos valores a serem estornados, consignado na Coluna L, conforme abaixo:

MESES	ICMS DEVIDO
JULHO	225,66
AGOSTO	389,46
SETEMBRO	551,75
TOTAL	1.166,87

Salienta que efetuaram diligência determinada pelo CONSEF, porém informam que o entendimento, dos autuantes, continua o mesmo constante na informação fiscal (folhas 149 a 153), ou seja: Faz-se necessário adicionar, no RICMS/BA, dispositivo legal que estabeleça inclusões e ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal o autuado, fl. 195, frisa que não merece reparo a conclusão do trabalho revisado.

#### VOTO

Inicialmente quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99. Ademais, cabe destacar que foi deferido o pedido de diligência solicitado pelo autuado em sua segunda manifestação defensiva.

No mérito, é imputado ao autuado ter utilizado indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escriturado crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período.

Em sua defesa o autuado destaca que a origem da autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável pelo estabelecimento, relativo às entradas de bens para o ativo imobilizado. Transcreveu o parágrafo 5º do artigo 20, da LC nº 87/96, para argumentar que o objetivo dessa norma é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas. Entendimento de que somente podem ser aproveitados os créditos fiscais de bens adquiridos para o ativo imobilizado na proporção das saídas tributadas pelo imposto, que segundo o defendente, deve ser calculado com base na seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receitas oriundas de saídas tributadas}}{\text{Valor total das receitas}} = \text{Coeficiente de aproveitamento}$$

Entendo que nas receitas oriundas de saídas tributadas devem ser computadas, no numerador, os valores relativos a interconexão de redes e exploração industrial de linha dedicada EILD, por se tratarem de operações tributadas amparadas pelo diferimento. Da mesma maneira, deve ser incluída no numerador o valor relativo a denúncia espontânea dos cartões pré-pagos. Por sua vez, no denominador da fração, valor total das receitas, devem ser excluídos os valores relativos a multa, juros e encargos moratórios, parcelamento, refaturamento, remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferência para uso e consumo,

transferências de bens do ativo permanente, remessa de mercadoria ou bem para demonstração; remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo.

Frisa, ainda em sua defesa, que os autuantes adotaram como saldo de dezembro de 2006 o valor de R\$30.930.943,86, quando o correto é R\$31.150.485,52. Aponta que o Fisco incorreu em erro ao determinar o crédito mensal das baixas do ativo permanente, produzindo reflexos, por consequência, na apuração do suposto débito ora combatido (Vide planilha anexa que contém os anexos do auto de infração e Anexo 3 – Coluna E da planilha “CIAP TCS BA 2007”. Isto se deve ao fato de que, para o cálculo do saldo acumulado do ICMS do período autuado (2007), necessário se faria tomar como base a baixa dos valores registrados no período de 2003, a partir de quando se inicia o creditamento diferido em 48 (quarenta e oito) parcelas.

Na informação fiscal, sobre o equívoco do cômputo do crédito mensal das baixas do ativo permanente, os autuantes acataram os argumentos apresentados pela autuada e corrigem os valores referentes ao crédito mensal das baixas do ativo permanente referente ao exercício de 2003 conforme coluna B do novo anexo B-2 gerando, com esta correção, novos Anexos B e A os quais fazem parte desta informação fiscal. Quanto ao valor do saldo final referente ao auto de infração Nº 279692.0001/11-4, os autuantes informam que o valor utilizado está correto e é o mesmo que consta no documento anexado pela própria autuada na última linha da coluna D do anexo A (folha 142 deste PAF). Sobre a denúncia espontânea, cartões pré-pagos convênio ICMS Nº. 55/05, informam que o valor, desta denúncia espontânea, foi subtraído do valor das operações tributadas. Frisam que sem uma norma legal não é possível, para os autuantes, incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e ou operações, motivo pelo qual a metodologia aplicada, pela fiscalização do Estado da Bahia, encontra-se correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Em meu entendimento, não resta dúvida de que o argumento defensivo sobre o equívoco do cômputo do crédito mensal das baixas do ativo permanente deve ser acolhido, razão pela qual acato o demonstrativo revisado pelos autuantes, quando da primeira informação fiscal, o qual foi embasado nos livros e documentos fiscais pertinentes.

No que se refere ao argumento defensivo de o valor do saldo final referente ao auto de infração Nº 279692.0001/11-4, o argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que a alegação defensiva não se confirma quando da análise da prova documental acostada aos autos, uma vez que os autuantes utilizaram o valor correto.

Em que pese não existir expressamente na legislação do ICMS, orientação do que deve ser incluído ou excluído do numerador e denominador da fração que define o coeficiente para utilização do crédito fiscal no caso em lide, acolho o entendimento manifestado em diversas decisões deste Órgão Julgador, no sentido da necessidade de ajustes nas parcelas do numerador e do denominador, inclusive, em especial, em relação as operações com diferimento, que à título de exemplo, transcrevo as ementas abaixo:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/10**

**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.

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO.** O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhida a decadência suscitada. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

Cabe destacar que o ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12, da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL CONSEF, além de tratar de idêntica matéria, trata-se de Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte, objeto da presente lide, tendo os mesmos autuantes.

No exame das decisões acima transcritas, apenas à título de exemplo, não resta dúvida que cabe a inclusão no numerador das prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes a operações ou prestações que não se subsumem em saídas definitivas, valendo acrescentar que descabe, também, a inclusão de parcelas referentes a operações e prestações não tributadas pelo ICMS, a exemplo de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, entre outras.

Seguindo este entendimento manifestado pela segunda instância deste CONSEF, esta Junta de Julgamento Fiscal após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência aos autuantes para fossem adotadas as seguinte providências: 1- Tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 109, se comprovados mediante os respectivos documentos fiscais, acrescentar no NUMERADOR, os valores referentes RECARGA DE CARTÃO, INTERNECONEXÃO DE REDES, EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA (EILD) e OUTRAS RECEITAS, e excluir as saídas de mercadorias a qualquer título (comodato, transferências, uso/consumo, etc). 2- Tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 109, se comprovados mediante os respectivos documentos fiscais, excluir do DENOMINADOR, os valores referentes a Multa, Juros, Encargos Financeiros, Parcelamento e Refaturamentos, e outras prestações (mudança interna, instalação, consertos) e saídas de mercadorias a qualquer título (comodato, transferências, remessas de bens para conserto, uso/consumo), e acrescentar os valores relativos a Recargas de Cartões. 3. Se confirmada a existência de valores das rubricas acima, escriturados no Registro de Apuração do ICMS, refazer o demonstrativo à fl. 10, excluindo-os, mensalmente, do Total das operações de saídas/prestações e do Total das operações de saídas/prestações tributadas, e calcular os respectivos coeficientes de creditamento a ser apropriado. 4. Havendo alteração no demonstrativo à fl. 10, por força da presente diligência, refazer o Resumo do CIAP, fl. 06, tomando por base os percentuais entre o valor contábil das prestações e o valor das prestações tributadas apurado na forma dos itens anteriores. 5. Elaborar demonstrativo de débito resultando das providências anteriores, indicando o real valor do débito a ser exigido neste processo.

Os autuantes atenderam aos pedidos consignados na diligência, tendo revisado os levantamentos fiscais, realizando as exclusões e inclusões determinadas, resultando nos demonstrativos às fls.184 a 191, com a redução do débito para o valor total de R\$1.166,87, referente aos meses de julho, agosto e dezembro, não existindo imposto a ser exigido em relação aos demais meses do levantamento original. Acato o resultado da diligência, uma vez que foi realizada com base nos livros e documentos fiscais, além de ter sido realizada conforme solicitado por esta Junta de

Julgamento Fiscal. Cabe destacar que o autuado, legalmente intimado, se manifestou concordando com o resultado da revisão fiscal.

Quanto aos aspectos constitucionais abordados, inclusive em relação a multa aplicada, entendendo a defesa que é confiscatória, destaco que a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo. Com relação às decisões do STJ e de outros tribunais, citadas na peça defensiva, cabe lembrar que não vinculam os atos administrativos do Estado da Bahia.

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

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo:

MESES	ICMS DEVIDO
JULHO	225,66
AGOSTO	389,46
SETEMBRO	551,75
TOTAL	1.166,87

#### 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 **281081.0008/11-3**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.166,87**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 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, 04 de setembro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR