

A. I. N° - 274068.0004/11-9  
AUTUADO - STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET 25.07.2012

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0213-05/12**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. A Lei Complementar nº 102/2000 não admite o creditamento relacionado à proporção das operações de saídas ou prestações isentas e não tributadas sobre o total das operações de saída do mesmo período, cujo coeficiente será apurado pela proporção das operações e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Reduzida a exigência para incluir as operações de DETRAF e excluir as operações de saídas que dependem da ocorrência de evento futuro para fim de Tributação pelo ICMS. Rejeitadas as nulidades invocadas pelo autuado. Não acolhido o pedido de diligência. Este órgão julgador não tem competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual. Infração caracterizada em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 10/03/11, para exigir ICMS no valor de R\$ 639.922,93 em razão da irregularidade abaixo descrita pelos autuantes, nos seguintes termos: *“Utilizou crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta ainda que o contribuinte utilizou crédito decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado das empresas 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 saída e prestações do período. Foram infringidas as normas do inciso V, letra “a” do art. 93, inciso III do § 17 do art. 93 e o inciso XII do art. 97 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Tudo conforme o Demonstrativo Mensal dos créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP- Anexo 1, Demonstrativo de Notas Fiscais com crédito para CIAP – Anexo 2 e 4 e Demonstrativo do Percentual entre Valor Contábil e Base de Cálculo – Anexo 3 , que fazem parte integrante deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Os vencimentos estão de acordo com o Decreto nº 9.250/94 e suas alterações. Aplicam-se também os artigos 39, § 3º do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99 e art. 138-B, II, RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97.*

O autuado, através de seus advogados regularmente constituídos (procuração anexa – fls. 177 a 184), apresentou defesa às fls. 149/175, impugnando o Auto de Infração. Diz que na consecução de suas atividades, sempre zelou pelo adimplemento de suas obrigações, a fim de se manter em situação regular junto aos Fiscos Federal, Estadual e Municipal, mas foi surpreendida pela autuação fiscal em comento.

Explica que agentes fiscais procederam à revisão do cálculo do coeficiente aplicado para a apuração dos créditos inerentes ao ativo imobilizado, contudo ocorreram em equívocos que

comprometem a conclusão da autuação, notadamente, na utilização de valores que não correspondem ao efetivo saldo acumulado de créditos de imposto do ativo permanente da impugnante e na incorreção do cálculo do coeficiente mensal.

Invoca a nulidade da autuação por ilegitimidade passiva, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA., empresa sucedida que não está mais em operação, tendo sua inscrição, inclusive, sido baixada perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil, em razão de sua incorporação, ocorrida em 31 de dezembro de 2005, conforme atesta o documento anexo, DOC 03, incorporada pela CLARO S/A e por tal razão, não está apta a integrar relação jurídico-tributária.

Defende então, por estar extinta desde 31/12/2005, STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. é parte ilegítima para figurar no polo passivo do Auto de Infração, ora impugnado.

Transcreve decisões, nesse sentido, proferidas por diversos Conselhos Administrativos Fiscais, concluindo que a autuação deve ser nula, posto que lavrada em face de pessoa jurídica inexistente.

Diz ainda que é incorreta a apuração do saldo acumulado de créditos de ICMS relativo ao ativo permanente. Explica que, nos termos da legislação tributária vigente, o cômputo dos créditos de ICMS decorrentes da entrada bens destinados ao ativo permanente obedece ao critério de que os créditos relativos a essas operações de entrada somente podem ser aproveitados à razão de 1/48 (um e quarenta e oito avos) por mês (I) e somente admitido proporcionalmente às operações de saídas ou prestações tributadas realizadas no período considerado (II).

Diz que nesse sentido é o art.49, § 4º da Lei Estadual nº 12.670/96, apesar de transcrever o art. 93, RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no que se refere aos créditos relativos às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado.

Argui que, no caso concreto, a fiscalização estadual adotou valor incorreto do saldo acumulado de créditos de ICMS, considerando valor inferior à realidade, tendo em vista a aplicação de estranho coeficiente, denominando-o de “cálculo pro rata”, que alterou substancialmente os valores dos créditos de ICMS do ativo permanente. Entendeu o fisco que as datas das notas fiscais de entrada influenciariam na tomada de créditos, comparando tal data com o número de dias do mês.

Argumenta que, embora o ICMS seja um imposto de competência estadual, os Estados, ao exercerem tal competência, estão adstritos ao que dispõe a Lei Complementar, no caso, a LC Nº 87/96, que não prevê 1/3 de 1/48, ou metade de 1/48 avos, mas sim em 1/48 avos por mês. Conclui que o fato de os agentes fiscais terem se utilizado de proporcionalidade equivocada, conjugada às outras incorreções, levou-os à errônea conclusão de que teria ocorrido um aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativamente aos bens incorporados ao ativo imobilizado.

Reclama que, de acordo com a autuação, os valores de saídas isentas e não tributadas deveriam compor integralmente o critério de proporcionalidade exigido para a determinação do montante mensal dos créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente. O Anexo I do Auto de Infração, demonstra o procedimento utilizado para o cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos com a exclusão do numerador dos valores relativos às operações escrituradas como “Isentas” ou “Outras”.

Contesta tal entendimento, pois para a composição do mencionado critério de proporcionalidade (1/48 multiplicado pelo quociente da divisão do valor das saídas tributadas pelo total das saídas do período), não se deve levar em consideração toda e qualquer saída, mas somente as saídas que impliquem a efetiva circulação de mercadorias em sentido jurídico, ou seja, que promovam o bem transacionado ao consumo, com a transferência de titularidade entre as partes contratantes.

Diz ainda que a consideração de toda e qualquer saída, como pretendeu a fiscalização estadual, fatalmente esvaziaria os créditos de ICMS passíveis de serem aproveitados, em manifesta afronta ao princípio da não-cumulatividade. Exemplificando, a mera remessa de bens ou mercadorias

praticada pela Impugnante de sua sede para o seu galpão de estoque já influenciaria na determinação do montante de créditos de ICMS a aproveitar em determinado período.

Insiste que sob a rubrica (saída isentas e não-tributadas) constam valores relativos a operações que, nos termos da legislação vigente, não deveriam – como não devem – interferir na determinação do montante de créditos de ICMS passíveis de serem aproveitados, pois não correspondem à efetiva circulação de mercadorias. Ressalta que no cálculo que procedeu somente foram excluídos do montante do coeficiente de aproveitamento os valores relativos a operações efetivamente não tributadas.

Esclarece que para o cálculo da proporção entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações de cada período, a fiscalização estadual **(a)** considerou como não tributadas operações que, apesar de estarem abrangidas por regra de DIFERIMENTO, devem receber o tratamento de operações tributadas e **(b)** incluiu operações abrangidas por CFOPs que não deveriam integrar o total das operações de saídas e prestações, circunstâncias estas que tiveram por efeito diminuir o coeficiente de crédito a ser apropriado. Relaciona os CFOPs considerados equivocadamente pela fiscalização estadual.

- 1- CFOPs 5.301/6.301: DETRAF
- 2- CFOP 5.152: Transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros;
- 3- CFOPs 5.552: Transferência de bem do ativo imobilizado;
- 4- CFOPs 5.905: Remessa para depósito fechado ou armazém geral;
- 5- CFOPs 5.908/6.908: Remessa de bem por conta de contrato de comodato;
- 6- CFOPs 5.915/6.915: Remessa de mercadoria para conserto ou reparo;
- 7- CFOPs 5.949/6.949: Remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação;
- 8- CFOP 5.557: Transferência de material de uso ou consumo
- 9- CFOP 5.403/6.403: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto;
- 10- CFOP 5.409/6.409: Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária;
- 11- CFOP 5.411/6.411: Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Explica porque cada operação deve receber o tratamento de operações tributadas ou, ainda, porque não deve ser incluída no total das operações de saídas e prestações, para fins de determinação do montante de créditos de ICMS passíveis de serem aproveitados, no presente caso.

No que se refere às operações compartilhamento de redes (DETRAf) – CFOPs nº 5.301 / 6.301, estão amparadas por regra de DIFERIMENTO. Diz que por exigência regulatória, o usuário da rede de uma prestadora tem o direito de se comunicar com o usuário da rede de qualquer outra prestadora. A chamada realizada é concluída na rede de outra operadora, que é remunerada pela cessão de meios para conclusão da chamada. Trata-se, portanto, de uma prestação de serviço de comunicação realizada com a interconexão de duas redes de operadoras distintas.

Para se evitar a dupla tributação sobre uma mesma chamada telefônica e facilitar o controle sobre a prestação do serviço, a legislação tributária, por meio do Convênio ICMS 126/98, considera que a operadora contratada pelo usuário final será responsável pelo pagamento do tributo:

*Cláusula décima. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.*

Destaque para as duas situações:

(i) a empresa cessionária, enquanto usuária final da prestação de serviços de telecomunicação, utiliza a rede de telecomunicações da empresa cedente, devendo a empresa cedente recolher o ICMS em face da caracterização de prestação de serviços de telecomunicação a usuário final;

(ii) a empresa cessionária, com o objetivo de prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, utiliza a rede de telecomunicações da empresa cedente, devendo a empresa cessionária recolher o ICMS, já que nesse caso a empresa cedente não presta serviço de telecomunicação a usuário final.

Diz que o Auto de Infração trata da segunda situação, em que a impugnante, na qualidade de cedente de redes de telecomunicações, não realizando a prestação de serviço diretamente aos usuários finais, não se encontra compelida ao recolhimento de ICMS naquele momento, porque o imposto é recolhido no momento da emissão de fatura ao usuário final que é feito pela cessionária (substituta), através de DIFERIMENTO que não se confunde com as hipóteses de isenção e não incidência.

Entende a ocorrência de única operação, em que a cessionária se utilizar das redes da Impugnante (cedente) para prestar o serviço de telecomunicação ao usuário final. Porém, no lugar de uma única cobrança pelo cedente das redes diretamente do usuário final, ocorrem duas cobranças: uma do usuário final pelo cessionário referente à prestação do serviço de telecomunicação e outra do cessionário pelo cedente referente à cessão de meios utilizados para esta prestação.

Assente que a cessão de meios de rede não se encontra beneficiada com isenção ou não incidência, tendo o legislador apenas postergado o momento do recolhimento do imposto para a cobrança do serviço de telecomunicação ao usuário final, na forma da cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, configurando-se o chamado DIFERIMENTO tributário.

Afirma que, na prática, houve apenas o deslocamento do momento do recolhimento do imposto para quando da cobrança ao usuário final, a fim de facilitar a cobrança do imposto, hipótese amplamente aceita e também conhecida como substituição tributária para trás. Caso assim não fosse, haveria dois recolhimentos sobre uma única prestação de serviço de comunicação, bem como a necessidade de compensação do tributo recolhido quando do pagamento do cedente pelo cessionário com o tributo a ser recolhido quando do pagamento do cessionário pelo cedente. Aduz que a sistemática adotada pelo Convênio ICMS 126/98 objetiva, tão-somente, simplificar a arrecadação do ICMS, sem conceder qualquer benefício ao cedente dos meios de rede.

Cita em favor de sua tese doutrina abalizada do direito tributário, inclusive Roque Carrazza afirmando que “DIFERIMENTO” não é isenção, incentivo ou benefício fiscal’, na acepção do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, CF/88. Pelo contrário, DIFERIMENTO, como registram nossos léxicos, significa adiamento. Aplicada ao ICMS, a palavra tem idêntico sentido: adiamento do pagamento do tributo.

Conclui que a atividade de cessão de meios de rede na modalidade (DETRAF) se subsume à hipótese de incidência do ICMS, operação efetivamente tributada, o recolhimento do tributo apenas diferido. Diz que essa é a posição de alguns entes estaduais, conforme consultas anexas no DOC 04.

A fiscalização não considerou como tributada as operações de DETRAF, o que acabou por diminuir o coeficiente de crédito calculado e, consequentemente, o montante dos créditos de ICMS a que a impugnante faz jus.

No que se refere às operações dos CFOPs a seguir descritos, embora os bens tenham saído do estabelecimento da Impugnante acompanhados de notas fiscais, não se configura no conceito de circulação para fins de incidência do tributo as transferências de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (5.152); transferência de bem do ativo imobilizado para outro estabelecimento da mesma empresa (5.552/6.552); Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo (5.915/6.915); Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado - remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação, (5.949/6.949);

Remessa para depósito fechado ou armazém geral (5.905); Transferência de material de uso/consumo (5.557).

Explica que a essência do ICMS são as operações que tenham por fim provocar a transferência da mercadoria, com mudança de titularidade, de seu produtor para o consumidor final, é que configuram o fato gerador do imposto. Transcreve a doutrina sobre o tema.

Reitera que, no caso das transferências entre os estabelecimentos da impugnante não se configura circulação de mercadorias à medida que não implica transferência de titularidade dos bens transacionados (súmula 166, STJ). Tais valores não devem influir na apuração do critério de proporcionalidade aplicável para a determinação dos créditos de ICMS, no caso em tela.

Em relação aos CFOPs nº 5.915/6.915, remessa de bens para conserto e CFOP nº 5.905, remessa para depósito fechado ou armazém geral, não ocorre, igualmente, a transferência de titularidade do bem remetido. Há uma saída temporária do bem, após o seu conserto, retorna ao estabelecimento de origem, razão pela qual não há que se cogitar em transferência de titularidade.

Quanto ao CFOP nº 5.949/6.949, remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação, envolvem tanto operações que não configuram transferência de propriedade de bens ou mercadorias, como operações em que as saídas dos bens foram temporárias, motivo porque não devem também ser levadas em consideração para o critério de proporcionalidade em questão.

O mesmo ocorre com as operações de comodato, classificadas sob os CFOPs nº 5.908 / 6.908 (remessa de bem por conta de contrato de comodato), as quais não deveriam integrar o total das operações de saídas e prestações. Diz que, segundo os artigos 579 e 581 do Código Civil, o comodato configura-se como um contrato unilateral e gratuito, pelo qual alguém entrega a outrem coisa infungível:

Explica que nas operações de saída em comodato, apesar de os bens ou mercadorias saírem do estabelecimento da Impugnante, inclusive acompanhados de Notas Fiscais, não se configura o conceito de circulação para fins de incidência do tributo, pois a circulação de mercadorias pressupõe a transferência de sua titularidade mediante sucessivos contratos mercantis e, nas saídas em comodato, não há transferência de titularidade da mercadoria, porquanto, em razão do caráter temporário do contrato, presume-se que a mercadoria será devolvida pelo comodatário ao seu proprietário.

Conclui que tais operações não poderiam ser levadas em consideração no cálculo da proporção aplicável para o aproveitamento de créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente.

No que se refere às operações praticadas sob os CFOPs nº 5.411 / 6.411, sujeitas à substituição tributária e, como tal, embora não integrem as operações a serem oferecidas à tributação pela Impugnante, posto que o tributo incidente sobre toda a cadeia é antecipado pelo industrial, é certo que sofreram a incidência do imposto.

Conclui que devem ser computados tais CFOPs, uma vez que as operações sujeitas à substituição tributária jamais podem ser consideradas isentas ou não-tributadas.

Questiona a aplicação da multa no percentual de 60%, sob o argumento que desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade e que, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Diz que a penalidade não pode ser fixada com caráter evidentemente confiscatório e, em não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte. Deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente.

Conclui que multa assim deve ser afastada a exemplo de entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro. Transcreve decisão jurisprudencial recente que para afastar a natureza confiscatória das penalidades, passou a fixar a multa no patamar máximo de 1 (um por cento):

Afirma que demonstrada a impertinência da multa aplicada no presente lançamento fiscal deve a multa aplicada ser diminuída ao patamar máximo de 2% (dois por cento), uma vez que a multa de 60% (sessenta por cento) aplicada configura exigência abusiva e confiscatória, a qual não respeita os limites impostos pela Constituição Federal.

Finaliza pelo refazimento dos cálculos fiscais, sustentação oral de suas razões de defesa e que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 222 a 236 do PAF. Após breve síntese da infração, dizem que não procede a alegação de ilegitimidade passiva, suscitada pelo autuado, porquanto não é a baixa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda que determina a extinção da personalidade jurídica da empresa. Ainda porque consta na certidão de baixa de inscrição no CNPJ a declaração: *“Certifico a baixa da inscrição no CNPJ acima identificada, ressalvado aos órgãos convenientes o direito de cobrar quaisquer créditos tributários posteriormente apurados.”*

Asseveram que o CNPJ 05.341.951/0001-48 da matriz da STEMAR, sediada no Rio de Janeiro, encontra-se com registro ativo na Junta Comercial desse Estado, em 17/05/2011; o CNPJ 05.341.951/0002-298 da filial da STEMAR, sediada na Bahia, encontra-se com registro ativo na Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB, em 10/05/2011. Dizem que só após o arquivamento do Ato Societário se dá extinção da empresa e que a própria impugnante admite que a legalização dos Atos Societários não se deu em 31-12-2005. Conforme documentos apresentados à fiscalização, as operações, no Estado da Bahia, só foram encerradas em 31/08/2006, podendo afirmar que não procede a alegação de inexistência da empresa no período de 01/01/2006 a 31/08/2006.

Com relação ao saldo acumulado de créditos de ICMS relativo ao ativo permanente, contrariam a afirmação do autuado sobre o cálculo de proporcionalidade dos dias, ao invés de simplesmente aplicar 1/48 avos a cada mês. Lembram que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, principalmente no seu inciso IV do § 5º, determina a proporcionalidade *“pro rata die”*. Portanto, o procedimento adotado está previsto no inciso IV do § 5º do art. 20 da Lei Complementar 87/96. Dizem ainda que o procedimento também está previsto no inciso IV, §6º do art. 29 da Lei 7.014/96 e no inciso IV do §17 do art. 93, RICMS/BA.

Explicam que o valor *pro rata die* só foi aplicado no primeiro mês conforme estabelece a legislação citada. Os cálculos estão demonstrados no Anexo 1 (folhas 9 / 10) e Anexo 2 (folhas 11/ 17).

Sobre a alegada regularidade do creditamento realizado pelo impugnante, observam o que segue:

Sobre as operações com DETRAF (CFOP 'S 5.301 e 6.301), dizem que a defesa do autuado é que tais serviços sujeitos ao DIFERIMENTO do ICMS são tributados e seu valor deve compor o numerador. Cita a cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 (01.08.01 / 30.04.08), vigente na época do fato gerador, aqui reproduzida:

*“Cláusula décima - Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.”* (nossos grifos).

Concluem que o Convênio ICMS 126/98 determina que a remuneração da cessão onerosa dos meios de redes no trecho entre as operadoras não incide tributação. Traçam um fluxo físico/econômico da interconexão entre duas prestadoras de serviços de comunicação:

Transcrevem um fluxo econômico e explicam que a ligação do usuário vai para a operadora de origem (operadora adquirente da interconexão), que através da rede da operadora de destino (operadora que vende a interconexão) completa a ligação.

Exemplificam que, se o usuário da operadora de origem paga para esta R\$ 5,48 pelo valor da chamada e a operadora de origem paga para a operadora de destino pelo uso da rede da segunda R\$ 1,00 (interconexão), sem inclusão de tributação. O pagamento da interconexão é a receita da STEMAR, que vai compor o cálculo do índice do CIAP.

Observam que apesar da alegação defensiva que interconexão é DIFERIMENTO, o art. 343 do RICMS, que define quais as hipóteses de DIFERIMENTO, não elenca a interconexão nesta modalidade e, uma operação só pode ser classificada como DIFERIMENTO quando a lei assim o determine.

Por outro lado, lembram que a cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único não pode se tratar de DIFERIMENTO, pois esse instituto só existe dentro da mesma unidade da federação; enquanto a cessão onerosa de meios das redes com tributação apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final ocorre em operações interestaduais. Explicam que o imposto recolhido, sobre as ligações interestaduais entrantes (o Estado da Bahia é o destino da chamada), fica integralmente para a outra unidade da federação (Estado de origem da chamada) e o Estado da Bahia não tem direito a nenhuma tributação sobre esta ligação interestadual.

Outro motivo que pode explicar a cessão onerosa em tela não ser considerado tributado é porque parte das operações é isenta. Em caso das prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta (art. 31, IV, RICMS/BA), o imposto não será devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final (órgãos da administração pública estadual direta). Neste caso, o Estado da Bahia não recebe tributo pela cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações em nenhum momento.

Concluem assim que a receita da STEMAR com a interconexão não é tributável e não deve compor o valor do numerador. O fato de outros entes estaduais entenderem diversamente, não tem o condão de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia.

Sobre as operações sem incidência do ICMS, defende o autuado que operações com CFOP s 5.152, 5.552, 5.905, 5.908/6.908, 5.915/6.915, 5.949/6.949, 5.557, 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411, não deveriam ser incluídas no total das operações de saídas.

Ensinam os Auditores que, de acordo com a legislação concernente à matéria (art. 20, §5º, da LC 87/96, alterada pela LC 102/00; art. 29, § 6º, Lei nº 7.014/96 BA, alterada pela Lei nº 7.710/00; art. 93, §§ 12 e 17, c/c art. 97, XII, RICMS/BA, Decreto nº 6.284/97, além do art. 339, § 2, RICMS/BA, Decreto nº 6.284/97), o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, as saídas e prestações com destino ao exterior.

Aduzem que 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. Nesse sentido, descrevem, entendimento da DITRI manifestado através do Parecer 14.406/2006.

*“Analizando a legislação pertinente à matéria o entendimento é no sentido de que o RICMS/Ba em seu artigo 93, § 17, inciso III, dispõe literalmente que o coeficiente será o resultado entre o valor das saídas e prestações tributadas, incluindo excepcionalmente como sendo tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior e o valor total das operações de saídas e prestações do período.*

*Em relação ao total das saídas, a Lei Complementar nº 87/96 não faz qualquer restrição ou exceção, portanto o total das saídas comporta todas as saídas tributadas ou não.”*

Destacam que o CFOP 6.411 não teve saída considerada como não tributada, pois na devolução para outro ente da federação de mercadoria sujeita a substituição tem de sair tributada.

Discordam das alegações defensivas de que houve erro de 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, conforme legislação em vigor e traduzem a formula para cálculo do crédito fiscal.

**valor total do respectivo crédito x 1 x valor das operações de saídas e prestações tributadas  
48 total das operações de saídas e prestações do período**

Informam ainda que os cálculos dos coeficientes de creditamento encontram-se no Anexo 3 (fls. 18) e foram elaborados em consonância com as determinações legais, os valores das “operações tributadas” e “total de saídas” foram extraídos do livro de Apuração do ICMS escriturado pela impugnante, vide fls. 75/136 e, portanto, nenhuma alteração necessita ser feita no seu cálculo.

Nenhum ajuste também cabe nos valores de “operações tributadas” e no “total de saídas” quando da elaboração dos cálculos do coeficiente de creditamento. A legislação não estabelece nenhuma regra que permita inclusões ou exclusões a serem aplicadas sobre os valores registrados nos livros fiscais do contribuinte, sendo a única exceção às operações de saídas com destino ao exterior (exportações), que, para fins de apuração do coeficiente de creditamento, equiparam-se às saídas tributadas.

Indicam decisões do CONSEF sobre esta matéria (Acórdão JJF N° 0115-01/10)

Sobre a multa, dizem que a alegação não procede, pois estabelecida na Lei n° 7.014/96 no artigo 42, inciso VII, “a”, portanto, dentro da legalidade.

Concluem pela manutenção da ação fiscal e pela Procedência do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, os membros da 5<sup>a</sup> JJF decidem converter o processo em diligência a fim de que o autuado apresente demonstrativos das parcelas de operações ou prestações de saídas que não se encontram no campo de incidência do ICMS (ou alheias à atividade operacional do estabelecimento), tais como CONTRATO DE COMODATO (CFOP 5.908 / 6908), TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO (CFOP 5.557), TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (CFOP 5.552) ou que afiguram caráter definitivo, aquelas com previsão de retorno das respectivas mercadorias ao estabelecimento, tais como REMESSA PARA CONSERTO (CFOP 5.915 / 6.915), REMESSA PARA GUARDA DE CARTÕES (CFOP 5.949 / 6.949), calculando o novo coeficiente de crédito a ser apropriado.

Em atendimento à diligência, os auditores intimam o contribuinte para apresentar documentos relativos às operações em discussão, elaboram novos demonstrativos, reduzem o valor da exigência para R\$ 423.748,90.

Em nova diligência fiscal, a 5<sup>a</sup> JJF solicita que o sujeito passivo seja intimado com relação às modificações operadas nos autos.

Dada a ciência, o sujeito passivo reitera os termos da defesa inicial, destacando que as operações denominadas DETRAF não foram contempladas na diligência supra transcrita. Reitera que, apesar de não haver previsão de postergação da data de pagamento do ICMS incidente na prestação de serviços de DETRAF, trata-se de operação efetivamente tributada. A fiscalização não considerou como tributadas tais operações, o que acabou por diminuir o coeficiente de crédito calculado.

Discorda ainda dos cálculos apresentados: 1) CFOP 5949 e 6949 – não foram observados lançamentos do mês de janeiro; 2) nos demais meses, apurou-se valores diferentes, pag. 256; 3) na pagina 255 somou-se as colunas A e B, porém, em sua demonstração diz-se que diminuiria, resultando na coluna C; 4) cruzando-se as páginas 254 e 255, no mês de fevereiro, haveria um benefício não apontado na página 254. Elabora planilha 01 a fim de demonstrar os ajustes que entende necessários.

Pede que as intimações sejam realizadas em nome do advogado Marcelo Nogueira Reis.

Em nova Informação Fiscal, os Auditores Fiscais afirmam que não consideram tributados os valores de DETRAF; que excluiu com CFOP 5949 e 6949 apenas as operações remessa de guarda de cartões por determinação da diligência fiscal. Com referência à divergência na página 255, diz

que os cálculos foram refeitos. Com relação ao suposto benefício no mês de fevereiro, dizem que decorreu de erro na formula da coluna C e após correção, não mais existe o citado benefício.

Asseveram que alguns valores da planilha elaborada pelo autuado estão em desacordo com o livro de Apuração e foram desconsiderados. Os valores de acordo com o Livro fiscal foram lançados corretamente.

Reafirmam que realizaram a diligência determinada pela 5ª JJ, mas mantêm o entendimento de que não existem dispositivos no RICMS/BA que estabeleçam inclusões ou exclusões sobre o total das operações de saídas para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

O valor dos créditos fiscais, na oportunidade fica alterado para R\$ 579.523,65.

O impugnante volta a manifestar-se, fls. 335/337, repete que as operações do DETRAF não foram observadas na diligência fiscal. As operações são tributadas, conforme, inclusive, entendimento sacramentado no acórdão CJF 0099-111/10.

Pede elaboração de um novo demonstrativo com a inclusão das operações DETRAF no numerador. Com relação aos cálculos apresentados, reclama que não pôde recompor os valores apontados nas colunas B e E do anexo 10, em razão de não ter acesso aos anexos 6 e 7, mencionados na Informação Fiscal.

Em nova Informação Fiscal, fls. 343/345, os Auditores Fiscais confirmam não inclusão de valores do DETRAF no numerador, porque não podem realizar cálculos não determinados pela Junta de Julgamento. Dizem que não procede a alegação da falta de acesso aos anexos 06 e 07, pois o autuado tomou conhecimento dos citados anexos, quando da ciência do resultado da diligência.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração de proceder à exigibilidade de ICMS, no período de janeiro / agosto 2006, no valor global de R\$ 639.922,93, tendo em vista a utilização de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado em valor maior que o 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 saída e prestações do período, conforme o demonstrativo mensal dos créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP e demais anexos acostados aos autos.

Preliminarmente, argui o sujeito passivo a sua ilegitimidade passiva, considerando que o Auto de Infração foi lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA., empresa incorporada pela CLARO S/A, cuja inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil encontra-se baixada, desde 31 de dezembro de 2005, não estando apta a integrar relação jurídico-tributária.

Não existe ilegitimidade passiva no presente PAF lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA, haja vista que a incorporação datada de 31/12/2005 não traz, nesta fase do contencioso, qualquer consequência, no que se refere à exigência tributária. O lançamento de ofício foi feito acertadamente contra o sucedido, cuja inscrição sequer foi baixada do Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia, permanecendo na situação de Suspensa – Proc. Baixa / Regular, a partir de 08.11.06 e até a presente data. Assim, sem razão a STEMAR, nos argumentos aduzidos relativamente a sua inserção indevida no polo passivo da obrigação tributária.

Solicita ainda o sujeito passivo que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS.

Não existe nenhum óbice em observar o pedido para que as intimações sejam encaminhadas para o endereço do advogado cadastrado nos autos. Ressalto, no entanto, que o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e, em

perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, art. 127, orientando, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Ultrapassado quesito de ordem preliminar, adentremos na discussão de mérito da infração.

O presente Auto de Infração exige ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, considerando que o contribuinte não aplicou corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP, o que determina o valor do crédito fiscal a utilizar.

A Lei Complementar nº102/00 procedeu às alterações na LC 87/96 (art. 20, § 5º, incisos I a VII), estabelecendo, a partir de 01.08.00, procedimentos específicos para efeito de créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado.

Nessa esteira, restou determinado que o crédito apropriado em função da aquisição de mercadoria no estabelecimento, destinada ao ativo permanente deverá ser apropriado à razão de 1/48 - um quarenta e oito avos (I); não sendo admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (II); o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se as tributadas, as saídas a prestações com destino ao exterior ou saídas de papel destinadas à impressão de livros, jornais e periódicos (III).

Tal procedimento no Estado da Bahia está regulamentado no Decreto 6.284/97 (art. 93, § 17º, incisos I a VII) com vigência a partir de 01.01.2001, porque em obediência ao princípio da anterioridade.

Pois bem, examinando os autos do processo, verifico que o ponto central do imbróglio é a divergência no cálculo do coeficiente de creditamento aplicado na apropriação do valor do crédito que pode ser usado relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Os Auditores elaboraram demonstrativos que instruem a exigência, inicialmente, fls. 09/18, além de relacionar as notas fiscais com crédito para o CIAP, em seu anexo 04.

O sujeito passivo sintetiza as suas razões em três blocos de questionamentos. 1) a questão da ilegitimidade passiva, já examinada; 2) incorreção na apuração do saldo acumulado dos créditos de ICMS - 1/48 pro rata - e 3) a regularidade do creditamento realizado pelo estabelecimento (apuração dos coeficientes).

No sentido de ajustar os pontos divergentes foi solicitada a realização de diligência fiscal pela 5ª JJF a fim de que se aclarassem as parcelas das operações ou prestações de saídas que não se encontram no campo de incidência do ICMS, alheias à atividade operacional do estabelecimento ou que não afiguram caráter definitivo, operações com previsão de retorno das respectivas mercadorias ao estabelecimento. À guisa de exemplo, apenas para facilitar o entendimento, foram citadas as operações de CONTRATO DE COMODATO (CFOP 5.908 / 6908), TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO (CFOP 5.557), TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (CFOP 5.552), REMESSA PARA CONSERTO (CFOP 5.915 / 6.915), REMESSA PARA GUARDA DE CARTÕES (CFOP 5.949 / 6.949). Ao final, deveriam os Auditores diligentes informar o cálculo do novo coeficiente de crédito a ser apropriado e o correspondente débito fiscal, porventura remanescente.

Após tais procedimentos, o impugnante reclama que não pode analisar os valores apontados no novo demonstrativo fiscal (anexo 10), em razão de não ter recebido os anexos anteriores 6 e 7. Em contrapartida, os auditores diligentes, no parecer, firmam que não consideram tributados os valores de DETRAF e por isso não os incluiu no numerador; sobre o CFOP 5949 e 6949, excluíram apenas as operações remessa de guarda de cartões, garantindo que o autuado tomou ciência dos aludidos anexos, quando da intimação do resultado da diligência. Concluem que realizaram a diligência determinada pela 5ª JJF, mas mantêm o entendimento de que não existem dispositivos

no RICMS BA que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o total das operações de saídas para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

A diligência fiscal objetiva o cumprimento de exigência processual ou investigação de mérito para que se tragam aos autos informações, cálculos ou outras providências que visem à elucidação da matéria suscitada e para que se efetive o princípio áureo do processo administrativo tributário, a verdade material. Nesse sentido, importa ao julgador a prevalência da verdade real ou material, exprimindo que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos.

Nessa ordem, no segundo questionamento defensivo relacionado à proporcionalidade “*pro rata die*”, verifico que o procedimento adotado pela fiscalização tem previsão no inciso IV do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, recepcionado pela Lei 7.014/96 (inciso IV, §6º do art. 29), além de estar contemplado no inciso IV do §17 do art. 93, RICMS/BA. Cabível lembrar que tal apropriação foi aplicada unicamente no primeiro mês de aquisição, conforme demonstrativos de fls. 09/17.

No que tange ao terceiro bloco dos argumentos da defesa, argui o impugnante que para o cálculo da proporção entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações de cada período, a fiscalização considerou como não tributadas operações que, apesar de abrangidas pelas regras de DIFERIMENTO, devem receber tratamento de operações tributadas e incluiu no total das operações de saídas e prestações, operações abrangidas por CFOP que não implicam efetiva circulação de mercadorias com transferência de titularidade.

A solução da lide será centrada a partir desse ponto.

O autuado explica em suas razões, de forma minudente, a operacionalidade do DETRAF, arguindo que a sistemática adotada pelo convênio que o instituiu objetiva tão-somente simplificar a arrecadação do ICMS, sem conceder qualquer benefício ao cedente dos meios de rede. Concluindo que não obstante a postergação da data do pagamento do imposto incidente na prestação do serviço trata-se de operação efetivamente tributada, sendo correto o procedimento adotado.

O chamado Faturamento DETRAF – Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (CFOP s 5.301/6.301), na realidade, se refere à operação de cessão de meios de redes, uma interconexão, operação de compartilhamento de redes, serviço submetido a um regime especial de recolhimento referido do ICMS, conforme estabelecido pelo Convênio ICMS 126/98 e cuja responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é da operadora de origem da chamada.

Situaremos melhor esse serviço de comunicação para que se possa dirimir, de vez, a dúvida acerca da sua natureza tributária e seu comportamento na determinação do coeficiente de crédito.

A Carta Magna de 1988, ao distribuir a competência tributária, coube aos Estados e ao Distrito Federal, instituir imposto sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*” (art. 155, II). De início, o ICMS foi disciplinado pelo Convênio ICM 66/88, editado pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988, e da Lei Complementar nº 24/75. Dispondo sobre o novo imposto, o referido diploma legal estatuiu:

“Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.”

O art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, que veio a estabelecer normas gerais definitivas quanto ao ICMS (afastando a aplicação transitória do Convênio ICM 66/88, a partir de 01.11.96), define como hipótese de incidência do ICMS (inciso III):

"Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

*III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".*

Depreende-se daí, o que se tributa não é a comunicação em si (mensagem escrita, falada ou visual), mas, a prestação onerosa de serviços, por qualquer meio de comunicação (consistente em colocar à disposição de alguém todo o aparelhamento necessário, para que haja a transmissão da mensagem ao destinatário). Para fins tributários, portanto, não é relevante a natureza da comunicação, mas sua vinculação a um fato econômico da essência do ICMS – comunicação.

Dessa forma, os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo (cujos meios estão previstos na Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações – LGT), sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço.

Os chamados serviços de “meios de rede” prestados às empresas de telecomunicações relacionadas no Ato COTEPE 10/08, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), constituem prestação de serviço de comunicação e encontram-se no campo de incidência do ICMS, verificando-se a ocorrência do fato gerador do imposto sempre que prestado o serviço.

Neste sentido, temos que as interconexões entre redes de prestadoras de serviço de telecomunicação são regidas pela Lei nº 9.472/97, pelo Regulamento Geral de Interconexão, aprovado pela Resolução nº 40/98, pelos Regulamentos e Normas específicas de cada serviço e, particularmente, pelos contratos de interconexão celebrados entre as prestadoras e homologados pela Agência Nacional de telecomunicações (ANATEL).

Conforme tais normas, interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam acessar serviços nela disponíveis ou comunicar-se com usuários de serviços de outra. O acerto de contas entre as operadoras, para pagamento e recebimento pelo uso de suas redes, é feito através do DETRAF, que é um documento legal (Acordo 126 CONFAZ) e serve de base para determinação do valor do serviço prestado a ser incluído na nota fiscal.

A remuneração de redes, então, será exigível pela prestadora sempre que sua rede for utilizada por outra Prestadora de Serviço de Telecomunicações de interesse coletivo na realização de chamadas. Nesse caso, a entidade devedora pagará à entidade credora, mediante apresentação de Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicações - NFST, os valores dos serviços acrescidos dos tributos incidentes sobre a operação, nos termos da legislação fiscal em vigor, incluindo os valores referentes ao PIS e a COFINS.

Com relação ao ICMS, no entanto, as partes deverão observar as disposições contidas na Cláusula 10ª do Convênio ICMS nº 126/98, que versa sobre a cessão onerosa de meio de rede, regra incorporada à legislação de ICMS desse Estado da Bahia através do art. 569-A, inciso VII, RICMS BA.

*“Cláusula décima - Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.”*

Portanto, o ICMS incidente sobre a cessão dos meios de redes será devido apenas sobre o preço dos serviços cobrados ao usuário final. Entende a melhor doutrina tributária e mesmo as decisões mais recentes desse CONSEF que estamos diante de uma operação tributada e cujo pagamento do imposto postergado, com assento no instituto de DIFERIMENTO do ICMS.

O próprio regulamento de ICMS do Estado da Bahia, ao definir o momento de ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicações, expressa no § 3º do art. 4º, redação dada pelo Decreto 8375/02 (vigente na época da autuação), atesta a sua natureza tributária:

"§ 3º Nas prestações de serviços de telecomunicações realizadas mediante cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações, inclusive por empresas de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, a outras empresas relacionadas no Anexo único do Convênio ICMS 126/98, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, observar-se-á, ainda, o disposto no § 1º do art. 569."

Em síntese, nas prestações de serviços de telecomunicações realizadas mediante cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações (DETRAF), a respectiva receita é uma parcela do serviço total prestado ao usuário final, significando a contratação de meios físicos de rede para que se complete a prestação de serviço anteriormente contratado. Apenas por uma questão de política tributária não se exige o ICMS no momento da cessão, para fazê-lo apenas sobre o serviço cobrado do usuário final, conforme a inteligência da cláusula 10ª do Convênio ICMS 126/98.

Em função das especificidades do serviço de comunicação, pode nele envolver vários prestadores e cada um recebe a remuneração correspondente ao serviço executado e a tributação total do serviço é efetuada na cobrança do usuário final, por força de Convênio celebrado entre os Estados. Assim, o prestador que efetua o faturamento e cobrança total, do usuário final, obviamente é quem recebe deste, incluído na fatura, o imposto correspondente, devido ao Estado, devendo repassá-lo aos cofres públicos.

No caso concreto, ainda que consignado o DETRAF no Registro de Apuração de ICMS do autuado como uma receita sem débito de imposto, com CFOP 5.301 e 6.301 (Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza), como observado às fls. 75/136, acostadas aos autos, a operação tem natureza jurídica tributada e deve ser incluída no cálculo das operações tributadas para fins do direito de crédito de bens do ativo fixo do art. 20 da LC nº 87/96.

A discussão acerca da natureza jurídica tributária do instituto do DIFERIMENTO já se encontra perfeitamente superada e implica tão-somente na postergação do momento do pagamento do imposto, deslocado por força de dispositivo legal para um momento subsequente à ocorrência do fato gerador, com a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a terceiros, portanto, em momento subsequente ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, como ocorre na situação presente de cessão onerosa de rede do contribuinte impugnante.

Posto isso, assiste razão ao estabelecimento autuado ao pugnar pela inserção das prestações denominadas DETRAF, sujeitas ao DIFERIMENTO do imposto, com cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre sociedades empresárias deste ramo, nos termos da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e do art. 569-A, RICMS BA, como prestações tributadas, devendo, assim, figurar no numerador da fórmula que determina o método de apuração mensal do crédito fiscal vinculado aos bens do ativo permanente.

Nesse sentido, inclusive, foi a decisão do CONSEF no acórdão CJF 0099-11/10.

No que se referem as demais operações questionadas pelo sujeito passivo, agora em sentido contrário, argumenta que, embora os bens tenham saído regularmente do estabelecimento, não configuram o conceito de circulação para fins de incidência do tributo, as operações dos CFOP a seguir indicados:

- CFOP 5.152: Transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros;
- CFOPs 5.552/6.552: Transferência de bem do ativo imobilizado;
- CFOPs 5.905: Remessa para depósito fechado ou armazém geral;
- CFOPs 5.915/6.915: Remessa de mercadoria para conserto ou reparo;
- CFOPs 5.949/6.949: Remessa para guarda de cartões/instalação e intermediação;
- CFOP 5.557: Transferência de material de uso ou consumo

Não prosperam integralmente as alegações defensivas. As operações de transferências (CFOP 5.152), não obstante os questionamentos doutrinários e mesmo a Súmula 166, do STJ, a dizer de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tais operações são tributadas, conforme o comando da LC 87/96 (art. 12, I). As legislações estaduais exigem que as transferências interestaduais sejam realizadas com débito de ICMS, assim estão lançadas nos livros fiscais do autuado.

As mercadorias remetidas para depósito fechado ou armazém-geral (CFOP 5.905) somente serão consideradas quando da saída das mesmas do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se retornarem ao estabelecimento de origem, ou quando da transmissão da propriedade da mercadoria que permanecer depositada.

As operações de remessas para guarda de cartões, instalação e intermediação (CFOP 5949/6949) foram excluídas pelos Auditores Fiscais, durante a diligência fiscal, desconsiderando, contudo, as demais operações, conforme constante no demonstrativo de Guarda de Cartão (fls.256/291). Clara se mostra à exclusão das saídas em comodato do total das saídas do estabelecimento autuado (CFOP 5908/6908), uma vez que se refere a contrato unilateral, gratuito, para entrega de coisa infungível (não pode ser substituído), hipótese fora da incidência do imposto estadual.

Por oportuno, não deverá ser excluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção na condição de substituta tributária, posto que operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido recolhido antecipadamente também deverão ser incluídas no cômputo das operações tributadas.

Em apertada síntese, para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas provisórias, sob o regime de suspensão, que dependam de um evento futuro para serem tributados, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc.

A utilização do crédito sobre as aquisições de bens do ativo permanente vincula-se às saídas tributadas pelo imposto. Logo, como as indigitadas operações de saída são provisórias, não definitivas, não devem ser computadas no total do denominador da fração que determina a apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo imobilizado.

Fixados tais pressupostos, entendo que no procedimento fiscal da apropriação feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, foi acertada a sistemática utilizada para inadmitir créditos nas operações de saídas proporcionais às operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas e o coeficiente para determinação do crédito a ser apropriado, após os ajustes procedidos durante a diligência fiscal, exceto no que se refere à desconsideração do DETRAF como parcela tributável, conforme a exposição retro mencionada, além das parcelas que não significam efetiva circulação jurídica que faz incidir o ICMS, ou seja: movimentação econômica desde a fonte de produção até o consumo. Devendo, portanto, proceder à exclusão de quaisquer saídas que não configurem operação de circulação.

Dessa forma, o demonstrativo elaborado pelos Auditores Fiscais, às fls. 255, foi ajustado para inclusão entre as operações tributadas, os valores das prestações do serviço de cessão onerosa de meios de rede, de que trata o Convênio ICMS 126/98 (DETTRAf), prestações tributadas, contemplada na hipótese do DIFERIMENTO; na prática, excluindo-os da composição do percentual de estorno de créditos. Ajustado ainda o mencionado demonstrativo a fim de calcular o total das saídas realizadas no mês, para cálculo do CIAP, desconsideradas as saídas dependentes de um evento futuro para serem tributados, conforme extraídas da escrita fiscal do contribuinte autuado, nomeadas nas operações seguintes: remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5.905), comodato (CFOP 5.908/6.908), remessas para guarda de cartões, instalação, intermediação e outras operações com CFOP 5949/6949, remessa para conserto, CFOP 6.915.

Ante todo o exposto, o valor do ICMS exigido na inicial pela utilização indevida de créditos fiscais na entrada de bens do ativo permanente, apurado conforme o CIAP, nos termos do art. 20, § 5º, incisos I a VII, CTN (art. 93, § 17º, incisos I a VII, RICMS/BA) resta subsistente em parte, no valor de R\$ 305.380,06, conforme demonstrativo a seguir transcrito, considerando os demonstrativos básicos elaborados pelos Auditores Fiscais, inclusive aquele que apurou o ICMS exigido inicialmente, às fl. 10 dos autos, incluindo no VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS (numerador) o valor das operações de DETRAF e excluindo do TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES DO PERÍODO (denominador) os valores de saídas que a tributação depende da ocorrência de evento futuro, conforme retro apreciadas.

CRÉDITO CIAP = 1/48 de OPERAÇÕES - PRESTAÇÕES TRIBUTADAS / TOTAL DAS OPERAÇÕES -PRESTAÇÕES							
MÊS ANO 2006	TRIBUTADAS (NUMERADOR)			TOTAIS (DENOMINADOR)		COEFICIENTES	ICMS (conforme fl. 10)
	original	inclusão (DETRAF)	Líquido	original	exclusões (o que não é circulação)	Líquido	
Jan	13.525.530,48	113.476,93	13.639.007,41	17.313.156,72	3.204.008,48	14.109.148,24	<b>0,9667</b>
Fev	20.163.502,38	0,00	20.163.502,38	23.679.205,64	2.710.627,96	20.968.577,68	<b>0,9616</b>
Mar	23.586.113,68	4.382.237,38	27.968.351,06	36.350.759,08	6.172.724,66	30.178.034,42	<b>0,9268</b>
Abr	19.731.418,90	0,00	19.731.418,90	29.017.016,94	3.706.755,99	25.310.260,95	<b>0,7796</b>
Mai	20.689.951,98	0,00	20.689.951,98	36.782.999,80	7.818.877,31	28.964.122,49	<b>0,7143</b>
Jun	25.722.671,72	60.977,54	25.783.649,26	38.159.840,89	5.985.138,73	32.174.702,16	<b>0,8014</b>
Jul	23.798.888,97	5.966.155,72	29.765.044,69	41.161.958,97	6.004.274,94	35.157.684,03	<b>0,8466</b>
Ago	27.947.121,89	6.659.184,40	34.606.306,29	51.698.437,93	5.560.313,18	46.138.124,75	<b>0,7501</b>
TRIBUTADA + PARCELA DE OUTRAS (detraf)				CONTÁBIL - PARCELAS QUE NÃO REPRESENTAM CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS		<b>TOTAL</b>	<b>305.380,06</b>

Por fim, quanto à alegação de confisco, da excessiva onerosidade da multa, ensejando violação a princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade não pode ser acolhida, por decorrer essa penalidade de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, não cabendo aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário. A multa aplicada de 60% sobre o imposto exigido está prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, cuja inconstitucionalidade da norma não nos compete avaliar, por força do art. 167, I, do RPAF BA.

Pela procedência parcial do presente Auto de Infração é assim que voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0004/11-9**, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$305.380,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, de 17 de julho de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR