

**PROCESSO** - A.I. Nº 232882.0012/08-4  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. - EMBRATEL  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0355-02/09  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 17.09.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0344-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações com imposto diferido são operações tributadas, haja vista que nas hipóteses de diferimento o legislador apenas modifica o momento da incidência da norma de tributação (aspecto temporal), adiando a incidência da norma tributária para um momento no futuro. Não são tributadas as remessas de bens para reparo ou conserto com suspensão da incidência da norma de tributação. Diligência realizada reduziu o valor do débito originariamente lançado. Lançamento parcialmente mantido. Não acolhida a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 232882.0012/08-4, lavrado em 11/12/2008 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.581.722,97, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente. Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que o contribuinte utilizou crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos (1/48) da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações dos períodos referentes a junho e dezembro de 2004, e a janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte utilizou crédito fiscal decorrente da entrada de bens destinados ao ativo imobilizado maior do que o valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e operações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, tudo apurado conforme Anexos de demonstrativos fiscais e planilha de CIAP apresentado pelo contribuinte, que fazem parte do Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

O Fisco acostou demonstrativos do levantamento realizado às fls. 08 a 19/verso, e outros documentos às fls. 20 a 133.

O contribuinte impugnou o lançamento de ofício às fls. 156 a 191, o autuante prestou informação fiscal às fls. 233 a 237, mantendo a autuação.

À fl. 246 a 2ª JJF encaminhou o processo em diligência à INFAZ de origem, solicitando que fossem tomadas as providências que indicou.

O autuante pronunciou-se às fls. 247 a 259, mantendo a autuação; o contribuinte manifestou-se às fls. 265 a 267, reiterando os termos da impugnação inicial; o autuante novamente prestou esclarecimentos às fls. 271 a 274, mantendo a autuação.

A 2ª JJF, em Decisão unânime, julgou Procedente o Auto de Infração no Acórdão JJF nº 0355-02/09, às fls. 278 a 291. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### VOTO

*Inicialmente não acolho o pedido de nulidade da autuação que disse ter por objeto as mesmas questões suscitadas em processo de consulta apresentada em 14/11/2007, protocolo do processo 197183/2007-0 (fl. 199), porque o contribuinte encontrava-se sob ação fiscal, em processo de fiscalização através da OS-501.868/07, foi intimado em 29/05/2007, fl.06 e 07 - atendida em 13/06/2007 com apresentação do relatório de CIAP em arquivo magnético, e em 29/08/2007 - solicitando novos documentos, dentro do prazo de 90 dias previsto para prorrogação, comunicada ao autuado; nem havia também, qualquer despacho do Inspetor Fazendário declarando que a matéria da consulta não se encontrava sobre ação fiscal. Tornando-se assim ineficaz a consulta, não produzindo os efeitos previstos no art.62 do RPAF/BA.*

*Além disso, outra a consulta formulada, trata de “Serviço Telefônico Móvel Pessoal mediante utilização de cartões ou assemelhados e compensação de valores entre operadoras para utilização onerosa de suas redes de telecomunicações” e já fora respondida ao contribuinte, mediante Parecer 4067/2003, datado de 06/06/2003, antes mesmo do início da ação fiscal, tendo o autuante inclusive, observado os termos da sua disposição.*

*Ademais, foram observados no processo administrativo tributário, os princípios da ampla defesa e do contraditório, da verdade material, e da legalidade. Ressalto que o fato gerador está devidamente identificado e caracterizado, enquanto que a infração imputada tem previsão objetiva na Lei nº. 7.014/96, que dá fundamentação legal ao ICMS, e no Convênio ICMS 126/98. Saliento que os papéis de trabalho elaborados pela fiscalização contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração e o infrator.*

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

*Toda a questão do lançamento se resume em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.*

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

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

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

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

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;”*

*A regra do inciso III pode ser equacionada assim:*

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

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

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

*originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos, art. 569-F, todos do RICMS/97. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, que se trata de diferimento, haja vista que há uma cessão de meios de rede sem incidência do imposto no momento da cessão, prevendo o inciso VII que “o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final”. Ao adiar a incidência do tributo para um evento futuro e incerto (a prestação que venha a ocorrer, se ocorrer, a usuário final), a norma configura uma hipótese típica de diferimento.*

*Uma das teses da defesa é de que as operações com imposto diferido devem figurar no numerador da fração, porque tais operações, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal.*

*Não concordo com essa tese. O diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse a previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo. Diferir significa adiar. Determinadas operações que seriam tributáveis deixam de sê-lo, adiando-se a incidência da norma de tributação para um momento no futuro.*

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

*Quanto ao diferimento, considero ter deixado patente o meu entendimento de que as operações com imposto diferido são operações não tributadas.*

*No caso das prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia celular e de telefonia com base em voz sobre Internet (VOIP), disponibilizados por fichas cartões ou assemelhados, mesmo por meios eletrônicos, o art. 569-F, do RICMS/97, prever que a nota fiscal de serviços de telecomunicação será emitida com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização.*

*Este também é o entendimento manifestado no Parecer GECOT nº4067/2003, à consulta formulada através do Processo nº41724920030, que diz: “Conforme dispõe o § 2º do artigo 4º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº6.284/97, quando o serviço de comunicação for prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento dos instrumentos necessários à sua prestação. Sendo assim, o imposto devido em razão dos serviços a serem efetivamente prestados, deve ser pago de forma antecipada quando as Operadoras SMP realizarem as operações de venda dos cartões ou assemelhados.”*

*Se por um lado as operações com imposto diferido são operações não tributadas, na antecipação, consoante esclarecido acima, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento dos instrumentos necessários à sua prestação antecipando o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Neste caso quando da realização do serviço de comunicação ao ser utilizado os bens do ativo que compõem toda estrutura para a prestação dos serviços de comunicação, não mais haverá a incidência do imposto.*

*Passo então ao exame da figura da suspensão, haja vista que a glosa de créditos em discussão no Auto de Infração envolve também, remessas de equipamentos para reparo ou conserto.*

*No âmbito tributário, quando se fala em “suspensão”, é preciso deixar claro se o que se tem em mente é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou a suspensão da incidência da norma jurídica tributária. No caso em exame, o que se tem em mira é a figura da suspensão da incidência da norma tributária.*

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

*Como na situação em exame não consta que tivesse havido descumprimento das condições da suspensão da incidência, não houve incidência do ICMS. Por conseguinte, os casos de remessa para conserto, neste caso, constituem fatos não tributáveis pelo ICMS.*

*Quanto às saídas de bens em comodato, nos demonstrativos, não constam a inclusão de qualquer valor neste sentido no cálculo para a apuração das receitas isentas ou não tributáveis, nem poderia ter, no comodato ocorre tributação no âmbito municipal, constituindo-se fato alheio à incidência do ICMS.*

*Quanto às transferências destinadas a outros estabelecimentos do autuado, bem como as exportações, ao contrário do que alegou o sujeito passivo, foram consideradas como sendo operações tributáveis, consoante demonstrado nas planilhas elaboradas pelo autuante, que fundamentam a autuação.*

*Está correta a glosa do crédito, do ponto de vista da interpretação do direito aplicável ao fato.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 302 a 317, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente volta a dizer não concordar com a metodologia de cálculo adotada pelo autuante argumentando que: a) ante as peculiaridades da atividade econômica de prestação de serviços de telecomunicações; b) parte dos valores reclassificados como saídas isentas e não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela Cláusula Décima do Convênio ICMS 126/98; c) outra parte diz respeito às remessas em comodato, conserto e reparo; d) uma parte guarda relação com transferências destinadas a outros estabelecimentos do autuado fora do Estado da Bahia; e) outra parte se refere às transferências entre os seus estabelecimentos no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas às saídas definitivas, para fins de tributação, como determinado pela Cláusula Segunda do Convênio ICMS 126/98; f) parte diz respeito às operações de exportação, as quais, de acordo com o disposto no artigo 20, parágrafo quinto, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, são consideradas como tributadas para fins de aferição do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP; g) uma última parte se refere às prestações originadas de chamadas com cartões telefônicos e pré-pagos, as quais são igualmente tributadas.

Diz que a Decisão *a quo* teria confundido momento de pagamento do imposto com incidência do imposto, discorrendo a respeito. Fala acerca de diferimento, aduzindo ser esta operação tributada. Discorre acerca de suspensão e diferimento, citando decisões de outros tribunais e textos de juristas.

Assevera que também são tributáveis as operações atinentes a repasse de receitas decorrentes do uso do Código de Seleção de Prestadora – CSP “21” ao realizar chamadas interurbanas, discorrendo a respeito; diz que a receita decorrente do uso de cartões telefônicos é tributável, tanto assim que paga ICMS sobre este serviço; aduz que a JJF entende que remessas de bens em comodato não devem figurar no cálculo do coeficiente do crédito, mas se equivoca ao entender que estas receitas não foram consideradas na autuação; fala que é indevida a exigência de estorno de crédito, no que se refere a transferências internas e interestaduais, que pratica.

Conclui pedindo a reforma da Decisão objeto do Recurso, entendendo-se que os procedimentos que ele, recorrente, pratica, estão de acordo com a legislação.

O contribuinte juntou documentos às fls. 318 a 403.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer às fls. 409 e 410 aduzindo que deveria ser provido o Recurso porque diferimento é operação tributada.

À fl. 411 a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Sr<sup>a</sup> Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho designando o Procurador José Augusto Martins Júnior para emitir opinativo sobre o Parecer de fls. 409 e 410.

Às fls. 412 a 414 o Procurador José Augusto Martins Júnior emite opinativo sobre o Parecer de fls. 409 e 410, pronunciando-se acerca de diferimento ser operação tributável, e aduzindo opinar pelo provimento do Recurso Voluntário interposto, na esteira do Parecer de fls. 409 e 410.

À fl. 415 a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Sr<sup>a</sup> Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho acompanhando o teor do Parecer de fls. 412 a 414, do Procurador José Augusto Martins Júnior.

O processo foi encaminhado para esta Relatora (fl. 416), então componente da 2ª CJF deste Conselho e, submetido o PAF a análise em sessão de pauta suplementar, então considerando-se os documentos constantes dos autos do processo e a jurisprudência assente deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 0509-12/06, CJF 0304-12/08 e CJF 0099-11/10, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou, às fls. 418 a 420 (volume II), pela conversão do processo em Diligência à ASTEC/CONSEF para que Auditor Fiscal Diligente designado, tendo em vista as argumentações defensivas e o fato de que o sujeito passivo anexara cópias de documentos às fls. 328 a 403, intimasse o contribuinte para que este apresentasse ao Fisco, de uma só vez, toda a documentação fisco-contábil que o contribuinte alegava embasar as suas alegações defensivas.

Que o Fisco procedesse então à verificação do levantamento fiscal efetuado considerando a documentação que viesse a ser apresentada pelo recorrente dentro do prazo concedido na intimação, e os demais dados dos documentos e demonstrativos fiscais acostados ao processo, para apuração do coeficiente correto a ser utilizado para efeito de estorno do crédito fiscal, conforme orientações especificadas naquela solicitação de diligência nos seguintes termos:

1. Que o Fisco cotejasse os dados dos livros e documentos do contribuinte com os demonstrativos fiscais e demais documentos de fls. 06 a 133, bem como os documentos já acostados pelo contribuinte a este processo, utilizando, nos cálculos atinentes a esta infração, a fórmula que traduz o que consta na alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, ou seja, o índice mensal de crédito deveria ser igual à divisão do valor total das operações de saídas ou prestações tributadas, pelo valor total das operações de saídas ou prestações.
2. Para efeito de determinação do crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte levasse em conta na equação apenas as operações concernentes às atividades operacionais relativas ao ICMS decorrentes da atividade do ora recorrente.
3. Deveriam figurar apenas no denominador da equação as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviço isentas, pelo total da operação ou prestação.
4. Deveriam figurar no numerador e no denominador da equação: as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço tributadas pelo ICMS; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com ICMS pago pelo regime de diferimento, e as operações de cessão onerosa de serviços de comunicação; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço destinadas ao exterior, caso existissem no período objeto da ação fiscal; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço com redução de base de cálculo, caso existissem no período objeto da ação fiscal, sendo que no numerador até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal, isto é, até o limite da parcela tributada e, no denominador, o valor total da operação ou prestação; as operações de saídas de mercadorias realizadas a título de doação; as operações de transferências de mercadorias porventura também comercializadas pelo contribuinte.
5. 5 - Não deveriam figurar no numerador e nem no denominador da equação: valores relativos a operações ou prestações não compreendidos no campo da tributação pelo ICMS, por imunidade ou por não incidência; valores relativos a locação, ou a comodato; valores de multas e juros moratórios em parcelamentos de dívidas por atraso no adimplemento das obrigações; saídas não definitivas, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas para conserto, reparo, exposição, ou industrialização por terceiros, sujeitas a devolução; saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como saídas provisórias; transferências de material de uso ou consumo.

Considerando tais especificações, de acordo com as operações efetivamente praticadas pelo contribuinte, a 2ª CJF solicitou que o Auditor Fiscal Diligente procedesse à apuração do coeficiente correto para apuração do crédito a ser estornado, elaborando, caso necessário, novos demonstrativos fiscais e novo demonstrativo de débito para a infração.

A 2ª CJF solicitou, também, que a INFAZ de origem, após o cumprimento da Diligência pelo Diligente designado, intimasse o autuado para fornecer-lhe, contra recibo a ser anexados aos autos, cópia daquela solicitação de Diligência e dos novos documentos anexados ao processo em seu atendimento, concedendo-lhe o prazo de dez dias para se manifestar. Que, esgotado o prazo de manifestação do autuado, entregasse ao autuante cópia do Acórdão JJF nº 0355-02/09, às fls. 278 a 291; do Recurso Voluntário de fls. 302 a 317, daquela solicitação de Diligência e dos novos documentos anexados ao processo em seu atendimento pelo Diligente da ASTEC/CONSEF, inclusive da nova manifestação do contribuinte, caso fosse apresentada.

Às fls. 422 e 423 foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 66/2012 no qual, em suma, o Diligente designado relatou que intimado o contribuinte, esse apresentou parte da informação solicitada e que, diante da complexidade do trabalho desenvolvido pelo autuante, ele, Diligente, não detinha dados suficientes para proceder ao atendimento da solicitação da 2ª CJF, sugerindo o reenvio do PAF ao autuante, para atendimento do requerido pela Câmara de Julgamento Fiscal.

Acostou documentos às fls. 425 a 445.

Intimado (fls. 451 e 452), o contribuinte se pronunciou às fls. 454 a 457 historiando dados do processo e aduzindo que os Procuradores da PGE/PROFIS se haviam pronunciado no sentido do Provimento do Recurso Voluntário, mas que, não obstante, a 2ª CJF converteu o processo em diligência, estabelecendo os parâmetros que deveriam ser observados. Que, para sua surpresa, ao invés de receber o resultado da diligência, foi cientificado da impossibilidade da realização da diligência pela ASTEC/CONSEF, pelo que requeria o envio do processo ao autuante, conforme sugerido pelo Diligente.

O PAF foi enviado ao autuante, que então se pronuncia às fls. 459 e 460 aduzindo ter agido em atendimento ao quanto solicitado por este CONSEF, e reduzindo de R\$1.581.722,97 para R\$637.827,75, no demonstrativo fiscal de fl. 462, o débito de ICMS originalmente lançado no Auto de Infração, juntando novos demonstrativos às fls. 463 a 508.

O contribuinte se manifesta às fls. 510 a 512, acostando demonstrativos às fls. 513 a 521.

Esta 3ª CJF, na qual passou a ter exercício esta Relatora, considerando então inexistir provas, nos autos, de que o contribuinte recebera cópias das fls. 459 a 508, e da mídia CD anexada pelo Fisco à fl. 509, deliberou, em sessão de pauta suplementar, por nova conversão do feito em diligência à INFAZ de origem, para que tal providência fosse tomada, seguindo-se do encaminhamento do processo à PGE/Profis, para emissão de Parecer técnico-jurídico.

A INFAZ cumpriu a diligência às fls. 532 e 533.

O contribuinte se pronuncia novamente às fls. 534 a 539, aduzindo que havia sido intimado a proceder com a apresentação de relações que comprovassem os valores decorrentes de: Interconexão de meios de rede (“DETRAF”); multas, juros e parcelamento de débitos de seus clientes; repasses de pré-pagos; e repasse pelos serviços prestados a partir de Terminais de Uso Público - TUP. Que atendeu às solicitações e, ao final da diligência fiscal, a autuação original restou reduzida, em valores históricos, de R\$1.581.722,97 para R\$637.827,75, o que entende comprovaria o descabimento da autuação originalmente exigida. Que quanto às exclusões realizadas no bojo do procedimento de diligência, pugnava para que as mesmas fossem acolhidas de forma definitiva por esta Instância Julgadora, de modo que aquelas receitas fossem corretamente consideradas na formação do cálculo passível de creditamento no CIAP.

Que, contudo, ao enfrentar a planilha disponibilizada pela Autoridade Fiscal ele, recorrente, teria identificado que os valores remanescentes se referiam às baixas de ativo em decorrência de transferências interestaduais, sob CFOP nº 6.552. Que caso essas baixas não tivessem sido realizadas, ele, recorrente, possuiria um saldo credor a recuperar junto ao Estado da Bahia, e não um débito, como consignado no Auto de Infração combatido. Que duas seriam as razões que comprovariam o desacerto no entendimento manifestado pela autoridade fiscal quanto às baixas no ativo dele, recorrente, e que estas seriam a não incidência do ICMS nas transferências entre

estabelecimentos de mesma titularidade, e o recolhimento do ICMS por parte dele, recorrente, quando da realização daquelas transferências. Que ele, recorrente, procede com o recolhimento do ICMS em uma situação que diz ser indevida e identifica como transferência interestadual entre estabelecimentos de mesma titularidade, em razão da impossibilidade fática quanto a proceder com a baixa do bem de seu ativo imobilizado. Que esse comportamento que adotava importaria estorno indireto do crédito de ICMS, motivo pelo qual entende não deveria ter sido realizada qualquer baixa por parte da Autoridade Fiscal relativa àquelas transferências, que afirma ser do CFOP nº 6.552. Discorre acerca de suas atividades e da impossibilidade de proceder com este estorno. Expõe seu procedimento fiscal a respeito. Diz que a LC 87/6 não conteria previsão de incidência do ICMS em transferências realizadas entre estabelecimentos de mesma titularidade. Cita decisões de tribunais. Diz que a importância em destacar essa não incidência do ICMS decorre do fato de que ele, recorrente, procede com o recolhimento do tributo estadual justamente em relação a esse tipo de operação, isto em razão da sua impossibilidade fática em identificar qual o bem que está sendo objeto daquelas transferências, sob CFOP nº 6.552. Repete que ao adotar tal procedimento recolhe o ICMS em relação a uma hipótese que entende ser de não incidência, a transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, pelo fato de não conseguir individualizar o bem encaminhado em transferência e, assim, proceder com o seu estorno. Diz que não haveria prejuízo ao erário baiano, e que elaborou planilhas a respeito. Aduz que suas demonstrações denotariam a necessidade de cancelamento do Auto de Infração e também que fosse reconhecido o saldo credor ali registrado em favor dele, recorrente, em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, ínsito ao processo administrativo fiscal.

Conclui pedindo o Provimento do Recurso Voluntário, com cancelamento do Auto de Infração, e o reconhecimento do saldo credor de crédito de ICMS em favor dele, recorrente, por esta SEFAZ/BA.

O contribuinte acostou demonstrativo às fls. 540 e 541 e mídia CD à fl. 543.

Às fls. 546 e 547 o autuante se pronuncia aduzindo que, em atendimento a solicitação de diligência constante das folhas 529 a 530 do PAF, procedeu à análise dos dados do Auto de Infração e assim esclarece que em 17 de setembro de 2012 intimou o impugnante para apresentar os valores de faturamento do período de junho/2004, dezembro/2004 a dezembro/2007, sobre DETRAF, multa, juros, parcelamento repasse de pré-pago e TUP, com a finalidade de atender à solicitação da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Que em 27 de setembro de 2012 o impugnante apresentou defesa juntamente com uma mídia CD com os dados solicitados na intimação (fls. 509 a 521). Que analisou os dados apresentados pela impugnante nos relatórios “DILIGÊNCIA – ANEXO V” (fls. 469 a 506) e elaborou novos relatórios conforme solicitado na diligência, com os resultados que estão apresentados nos anexos “DILIGÊNCIA – ANEXO I (fl. 462), DILIGÊNCIA – ANEXO II (fl. 463), DILIGÊNCIA – ANEXO III (fls. 464 e 465), DILIGÊNCIA – ANEXO III-A (fl. 466) e DILIGÊNCIA – ANEXO IV (fls. 467 e 468)”. Que, em 25/03/2013, o impugnante apresentou defesa alegando que os valores remanescentes se referem às baixas de ativo imobilizado em decorrência de transferências interestaduais CFOP nº 6.552.

O autuante salienta que os argumentos apresentados na defesa de 25/03/2013 são improcedentes por que os dados relativos ao CFOP nº 6.552, ali reclamados, já foram considerados quando da análise dos documentos apresentados na segunda diligência. Que para maior esclarecimento basta observar a planilha DILIGÊNCIA anexo III-A, na coluna CFOP - 6.552 [transferência interna de bem do ativo imobilizado], 6.552 [transferência interestadual de bem do ativo imobilizado].

Conclui aduzindo que, diante disto, mantém na íntegra o Parecer sobre a segunda diligência fiscal (fls. 459 a 460).

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite novo Parecer à fl. 551 aduzindo que mercadoria sujeita a diferimento é tributada e que a PGE exarara Parecer concordando com a tese recursal no sentido de que as saídas sujeitas ao diferimento são tributadas. Que os autos seguiram para apuração do valor devido, determinando-se diligências

para apurar novo percentual de aproveitamento do crédito fiscal relativo ao ativo imobilizado, tendo sido expedidas intimações ao autuado, para comprovações necessárias. Que, de volta à PGE/PROFIS, ela, Procuradora, reitera os termos do Parecer de fls. 409 e 410, já aprovado pela Chefia do Setor. Que as diligências realizadas posteriormente se destinaram a quantificar o valor devido da autuação, buscando-se o percentual de aproveitamento do crédito fiscal relativo ao imobilizado. Que, por se tratar de assunto de natureza fática, ela, Procuradora, acompanha o resultado apresentado às fls. 459 a 460, não devendo ser acatado *“o argumento do recorrente apresentado às fls. 534 a 542, uma vez que os dados relativos ao CFOP 6.552 já constam dos cálculos apresentados pelo diligente.”*

À fl. 552 a Procuradora-Assistente da PGE/Profis/NCA, Sr<sup>a</sup> Paula Gonçalves Morris Matos, emite Despacho afirmando acompanhar o teor do Parecer de fl. 551.

Nos termos do artigo 66, II, do Regimento Interno deste Conselho de Fazenda, foram concedidas vistas do processo aos Conselheiros componentes desta 3ª CJF.

Em sessão de julgamento o Advogado da empresa expôs concordar com o resultado da diligência, exceto quanto às transferências interestaduais. Reprisou as alegações recursais acerca da transferência interestadual de “modem’s”.

A Representante da PGE/PROFIS presente à sessão, Procuradora Rosana Jezler Galvão, expôs corroborar o teor do Parecer técnico-jurídico de fl. 551 no sentido do acolhimento do resultado da diligência realizada a pedido da Segunda Instância de julgamento, resultando no Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

O assunto, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, relativamente a empresas de telefonia, prestadoras de serviços de comunicação, é recorrente neste Conselho.

Exatamente como exposto detalhadamente no Relatório que antecede este voto, foram realizadas diligências por esta segunda instância de julgamento administrativo, na mesma seguindo-se o entendimento predominante neste Colegiado acerca do que é saída tributável, e saída não tributável, pelo ICMS, para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento no livro fiscal Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, do que resultou diminuição do valor a ser lançado de ofício, e do resultado desta diligência foi devidamente cientificado o contribuinte, por determinação desta 3ª CJF.

O contribuinte então concordou quanto à diminuição do débito em razão da realização da diligência fiscal, mas insurgiu-se alegando a descon sideração de parcela que, em realidade, se encontra devidamente observada nos cálculos pelo Fisco, ou seja, os valores atinentes às operações relativas ao CFOP 6552 - transferência interestadual de bem do ativo imobilizado, tal como já dito pelo autuante e corroborado pela PGE/PROFIS. Não estando tal alegação lastreada nos fatos documentados no Auto de Infração, inexist e opção de ser a mesma considerada para efeito de nova diminuição do débito lançado pelo Fisco.

Observo que transferência é fato gerador do ICMS, conforme disposto no artigo 12, I, da LC 87/96, e no artigo 17, §§7º e 8º, da Lei nº 7.014/96. E cabe à empresa, se assim o decidir, manter controles administrativos próprios quanto à movimentação dos seus bens do ativo imobilizado. O Fisco tão-somente se baseou nos dados fornecidos pelo contribuinte, referentes a valores de transferências. Assinalo, ainda, que conforme teor das razões recursais, nos autos inexistem dados que possibilitem estabelecer-se a liquidez do montante de imposto que o contribuinte considera que seria indevido em razão das transferências de ativo que alega ter realizado.



Assinalo que de fato, para cálculo do crédito fiscal a ser utilizado pelos contribuintes do ICMS e, na situação em foco, pelo autuado, deve ser levado em conta, na equação prevista na mencionada na alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, apenas as operações e prestações concernentes às atividades operacionais relativas ao ICMS decorrentes da atividade do contribuinte. A título de exemplo, cito que devem figurar apenas no denominador da equação as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviço isentas, pelo total da operação ou prestação; devem figurar no numerador e no denominador da equação as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço tributadas pelo ICMS; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com ICMS pago pelo regime de diferimento, e as operações de cessão onerosa de serviços de comunicação; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço destinadas ao exterior, caso existam no período objeto da ação fiscal; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com redução de base de cálculo, caso existam no período objeto da ação fiscal, respeitando os critérios de que, no numerador, até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal, isto é, até o limite da parcela tributada, e no denominador, o valor total da operação ou prestação; devem figurar também em ambos as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição, com fase de tributação encerrada, bem com demais casos de operações tributadas em regime sumário; as operações de saída de mercadorias realizadas a título de doação, e as operações de transferências.

Por outro lado, não devem figurar nem no numerador, e nem no denominador, da equação, fatos ou situações relativos a operações ou prestações não compreendidos no campo da tributação pelo ICMS, por imunidade ou por não incidência; valores relativos a locação, nem a comodato; valores de multas e juros moratórios em parcelamentos de dívidas por atrasos no adimplemento das obrigações; saídas não definitivas, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas para conserto, reparo, exposição, ou industrialização por terceiros sujeitas a devolução; saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como saídas provisórias; e transferências de material de uso ou consumo.

Assim, dentro desta linha de raciocínio, esposada por este Conselho, foram retificados os cálculos pelo autuante, e devidamente reduzido o débito a ser lançado de ofício para o montante de R\$637.827,75, conforme novo demonstrativo de débito anexado à fl. 462.

Observe que ao revisar o lançamento de ofício o autuante verificou a existência de débito tributário no montante de R\$821.017,90 (soma dos valores históricos atinentes aos meses de janeiro/2006 a dezembro/2007), e créditos fiscais não utilizados pelo sujeito passivo no montante de R\$183.190,15 (soma dos valores históricos atinentes aos meses de junho e dezembro de 2004, e aos meses de janeiro a dezembro de 2005), cujos valores mensais o autuante colocou entre parênteses, assim indicando-os como valores negativos para efeito de apuração do crédito tributário de ICMS relativo à imputação. Acertadamente considerando tais créditos fiscais não utilizados tempestivamente pelo sujeito passivo, o Fisco apurou o resultado do débito de imposto lançado, em valor histórico total, de R\$637.827,75.

Assim, da análise dos cálculos utilizados na apuração do mencionado resultado de imposto a recolher no valor histórico total de R\$637.827,75, constante da planilha, constato que considerados os créditos fiscais apurados pelo Fisco, abatendo-os mensalmente, em ordem cronológica, do débito tributário apurado, resta elidida a cobrança de imposto referente aos meses de junho/2004 a julho/2006, e reduzido de R\$35.028,87 para R\$18.905,97 o valor de débito de tributo atinente ao mês de julho/2006. Em relação aos demais meses, de agosto/2006 a dezembro/2007, uma vez que não há mais saldo de crédito fiscal a ser deduzido em razão da apuração fiscal, ficam mantidos os valores mensais tais como lançados pelo preposto fiscal à fl. 462.

Assim, dentro desta linha de raciocínio, esposada por este Conselho de Fazenda, foram retificados os cálculos pelo autuante, e devidamente reduzido o débito a ser lançado de ofício.

Quanto ao pedido de reconhecimento de direito a crédito fiscal em razão de recolhimento, pela empresa, de imposto devido por operações de transferência, observo que a discussão da constitucionalidade, ou não, da exigência de ICMS em tais operações não é objeto da autuação ora em análise e, se houvesse direito a tal crédito fiscal, ou a outros, isto seria matéria de análise não por este Colegiado, e nem em fase de julgamento deste processo administrativo fiscal, e sim pelo setor administrativo competente desta SEFAZ/BA, dentro de processo administrativo próprio. Ademais assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo à apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Pontuo que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, sendo agora julgado PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de ICMS de R\$637.827,75, acrescido da multa de 60%, conforme exposto neste voto e no novo demonstrativo fiscal à fl. 462 dos autos deste processo.

#### RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232882.0012/08-4**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. - EMBRATEL**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$637.827,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS