

A.I. N° - 279692.0012/11-6
AUTUADO - CLARO S.A.
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET- - 08. 05. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0085-01/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. A legislação fixa critérios jurídicos que encerram uma equação matemática, cabendo ao intérprete identificar o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da equação implícita na norma, cuja interpretação requer precisão conceitual quanto aos fatos que constituam efetivas operações ou prestações e às situações que configurem meros deslocamentos físicos de bens sem que haja jurídica ou economicamente uma “operação” ou “prestação” em sentido estrito, bem como quanto ao sentido jurídico do que se deva considerar “isento”, “tributado” e “não tributado”, em especial as situações classificadas na categoria “outras”, haja vista os critérios peculiares fixados pela legislação quanto a esse aspecto, e sem perder de vista as situações de isenção com manutenção de crédito e as situações de isenção sem manutenção de crédito. A aplicação prática das disposições legais atinentes ao cálculo do coeficiente do creditamento do ICMS relativo a bens do ativo permanente está a exigir a expedição de ato normativo para padronizar os procedimentos fiscais. Enquanto tal disciplina geral e abstrata não vem a lume, compete ao órgão julgador, em cada caso, determinar o sentido e alcance dos dispositivos legais em questão e seus efeitos no âmbito fiscal. Foi determinada diligência para realização de revisão do lançamento com base nas recomendações pontuadas pelo órgão julgador. Acatado o resultado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/12/11, acusa utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.383.791,37, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 71/98) alegando que os autuantes incorreram em equívocos, porque:

- a) parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou 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;
- b) outra parte diz respeito a remessas em comodato, conserto e reparo, que não são sujeitas ao ICMS, por não haver circulação jurídica dos bens;
- c) parte se refere a transferências entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas a saídas definitivas, para fins de tributação, como é determinado pela cláusula segunda do Convênio ICMS 126/98;
- d) parte se refere a remessas para estabelecimentos da empresa fora do Estado, as quais, ante o recolhimento do ICMS realizado, devem ser reconhecidas como passíveis de aproveitamento de créditos;
- e) parte se refere a prestações originadas de chamadas mediante cartões telefônicos pré-pagos, as quais são igualmente tributadas, havendo ainda aquelas que se referem a bens submetidos à substituição tributária, sendo também regular o aproveitamento do crédito.

Quanto às restrições feitas pela fiscalização ao uso de créditos fiscais relativamente às aquisições de bens para o ativo permanente, a defesa sustenta que, havendo saídas tributadas, seu total deve ser considerado no cálculo do crédito dos bens do ativo permanente, alterando-se o coeficiente a ser adotado, e isso implica que, se todas as saídas são tributadas, o coeficiente de apropriação é igual a “1” (= 1), correspondente a um quarenta e oito avos do crédito fiscal registrado quando da aquisição dos bens do ativo permanente, ao passo que, havendo operações isentas e não tributáveis, o coeficiente de apropriação será menor que “1” (<1). Sustenta que, no caso em tela, a empresa realiza operações que, apesar de não indicarem formalmente débitos de ICMS, são ao longo da cadeia produtiva tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal, tais como, cessão onerosa de meios de rede (Convênio ICMS 126/98) e operações e prestações sujeitas à substituição tributária, havendo, por outro lado, outras operações que não se sujeitam à incidência do ICMS, por não haver circulação jurídica, como ocorre em relação às saídas em comodato, para reparo e conserto de equipamentos. Lembra que no caso das saídas e prestações para o exterior o direito ao crédito é reconhecido pela legislação, e há operações regularmente tributadas, a saber, prestações originadas a partir de cartões telefônicos e de pré-pagos, que foram indevidamente consideradas como não tributadas no levantamento fiscal. Sustenta que são atividades regularmente tributadas aquelas sujeitas a regimes diferenciados de tributação (diferimento) e aquelas que são equiparadas a operações tributadas (exportação).

Argumenta que a empresa desenvolve serviços de cessão onerosa da sua rede a outras operadoras de serviços de telecomunicações, nos termos da cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, de modo que, quando ocorre a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, a empresa fica desobrigada do recolhimento do imposto incidente sobre tal operação, cuja responsabilidade é atribuída à própria prestadora de serviço de telecomunicações (cessionária dos meios de redes), e portanto se transfere somente a responsabilidade (o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção) quanto ao recolhimento do ICMS, às prestadoras de serviços de telecomunicações, quando estas promoverem a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço, incluindo nessa ocasião o valor da remuneração

de meios de redes a elas cedidos pela empresa, restando indubitado que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do ICMS. Frisa que a empresa somente não recolhe o ICMS devido nessas operações por haver previsão de diferimento do imposto, nos termos da referida cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, porém o diferimento não faz com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do ICMS, devendo por isso ser consideradas normalmente tributadas para fins de apuração do coeficiente de crédito. Aduz que diferimento não constitui isenção ou não incidência, pois a previsão de isenção ou não incidência somente admite interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN. Observa que na operação em análise o ICMS, em vez de ser pago na etapa da operação em que efetivamente a empresa atua, tem o seu desembolso financeiro transferido para uma etapa posterior em que é recolhido com base no preço total da operação praticada com o consumidor final, e por conseguinte, embora o imposto incidente sobre as cessões de meios de redes seja transferido para etapa posterior, não deixa de ser recolhido aos cofres públicos, ainda que em momento posterior.

Informa que esse fenômeno operacional é expressamente identificado pela legislação de diversos Estados, como, por exemplo, o Estado da Paraíba, que entendem que tais operações devem ser reconhecidas como saídas e prestações tributadas.

Passa a demonstrar que são taxativas nesse sentido as soluções de consultas e demais manifestações administrativas proferidas pelo fisco de outros Estados. Cita lição de Sacha Calmon. Transcreve trechos de manifestação do procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins. Transcreve trecho de voto proferido em julgamento deste CONSEF.

Dá destaque também a remessas de bens em comodato ou para reparo e conserto e outras remessas temporárias para fins de prestação de serviços em que não há circulação jurídica.

Argumenta que no tocante às transferências de ativo entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia a apuração do CIAP é feita de forma centralizada, haja vista que de acordo com o Convênio ICMS 126/98 as empresas de telecomunicações, em cada Estado, devem contar apenas com uma única inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, e a centralização compreende também a escrituração fiscal e o recolhimento do imposto, nos termos da cláusula segunda do referido convênio, e como o CIAP da empresa na Bahia abarca todos os seus estabelecimentos baianos, não há como se exigir o estorno do crédito nas remessas entre estabelecimentos da empresa no Estado, e por essa razão impõe-se a exclusão das transferências do ativo permanente entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia para fins de apuração do coeficiente de aproveitamento de crédito.

Quanto às transferências para estabelecimentos localizados em outros Estados, o autuado argumenta que tem direito ao crédito porque a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento da empresa em outro Estado determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no CIAP, nos termos do inciso V, § 5º, da Lei Complementar nº 87/96 *[sic]*, sendo que a empresa adota um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquela transferência, haja vista que o ICMS é destacado e recolhido nas saídas em transferência interestadual, e sendo assim a empresa procede a dois recolhimentos de ICMS para os bens adquiridos para o seu estabelecimento e que posteriormente são transferidos para estabelecimentos localizados em outros Estados, de modo que não há por que se falar em crédito indevidamente aproveitado pela empresa, pois esse crédito está lastreado em um novo recolhimento realizado por ocasião da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da empresa.

Passa a comentar a situação das receitas decorrentes da utilização de cartões pré-pagos, consideradas pela fiscalização como isentas ou não tributadas, argumentando que se trata de prestações regularmente tributadas, nos termos da cláusula sétima do Convênio ICMS 126/98, sendo que a ausência do destaque do ICMS nas Notas Fiscais em relação às saídas de serviços em casos de cartões pré-pagos decorre do fato de que o recolhimento do ICMS foi realizado em um momento

anterior, a título de antecipação, mas não se enquadram tais prestações como receitas isentas ou não tributadas, e por conseguinte devem ser incluídas entre as receitas tributadas, na formação do denominador para fins de apuração do coeficiente do CIAP.

Faz uma síntese da metodologia empregada pelos autuantes, sustentando que todos os coeficientes por eles encontrados estão contaminados por vícios na formação tanto do numerador da fração (saídas tributadas) quanto do seu denominador (total das saídas), e tais vícios conduziram os autuantes à conclusão equivocada de que teria havido utilização de crédito a mais. Aduz que, para demonstrar esse equívoco, acostou aos autos planilha em que estão discriminadas todas as circunstâncias já assinaladas, além de todos os espelhos dos livros de apuração pertinentes ao período autuado.

Sustenta a necessidade de diligência ou perícia fiscal. Apresenta quesitos.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Alternativamente, pede que seja determinada diligência para que os quesitos apresentados possam ser respondidos. E subsidiariamente pede que seja afastada a penalidade imposta, por considerá-la em desacordo com o art. 150, IV, da Constituição, haja vista ter nítido efeito confiscatório.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 144/146) dizendo que discorda das alegações do autuado, haja vista que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente, a saber, o art. 20, § 5º, III, da Lei Complementar 87/96, o art. 29, § 6º, III, da Lei 7.014/96, o art. 93, § 17, III, do Decreto 6.284/97 [sic] e o art. 339, § 2º, do Decreto 6.284/97 [sic], determinam que o montante do crédito a ser apropriado é obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior, e não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela empresa. Observa que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas apenas a prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no Registro de Saídas do autuado não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica. Considera que, como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços ou prestações o legislador o estabeleceria.

Quanto à dissertação do autuado sobre a “jurisprudência de outros Estados” relativamente a operações que o autuado gostaria que fossem consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento, o fiscal diz entender que a empresa tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária vigente, mas não pode querer que a opinião de outros ou a sua opinião prevaleçam sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia, sendo estas opiniões a considerar para aprimorar futuras normas legais, e não para sobrepor às atuais. Conclui dizendo que, embora considere ficar clara a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo, faz a ressalva de que isso não ocorre com a legislação vigente na Bahia, e sem uma norma legal não é possível para os autuantes incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações ou prestações, e portanto a metodologia aplicada está correta, pois obedeceu ao art. 93, § 17, III, do RICMS.

Quanto à solicitação de perícia, o fiscal se declara totalmente contrário à sua realização, considerando que, além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão no RPAF, conforme art. 147, II, de modo que a seu ver a perícia contábil solicitada está completamente descaracterizada, pois existem provas suficientes nos autos, conforme determina o art. 147 do RPAF, e o assunto independe de conhecimentos de técnicos especiais. Na sua opinião o pedido de perícia é meramente procrastinatório, e recomenda o seu indeferimento.

Conclui dizendo manter a ação fiscal.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, em face das recomendações ali feitas no despacho da diligência (fls. 149/154).

Em atendimento à diligência, os autunes prestaram informação (fls. 156-157) dizendo que dentre os bens a serem excluídos do total das saídas, na forma solicitada, foram constatadas ocorrências de remessas em comodato, remessas para demonstração, remessas para conserto, desincorporação, valores mensais faturados com multa, juros e parcelamentos, e foi feita a demonstração dos valores mensais, sendo que as outras operações mencionadas na diligência não foram detectadas. Informam que nos novos demonstrativos o cálculo do coeficiente de creditamento foi feito excluindo-se dos valores contábeis mensais os valores mensais das remessas de bens em comodato, para demonstração, para conserto, em desincorporação, bem como os valores mensais faturados como multa, juros e parcelamento, e, aplicados os novos índices mensais de creditamento, foram encontrados os novos valores mensais do CIAP a serem estornados.

Aduzem que os valores referentes aos serviços de telecomunicações prestados entre as operadoras, previstos na cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, não foram incluídos no numerador como saídas tributadas porque estas operações não constam na relação de operações diferidas previstas no art. 343 do RICMS. Os fiscais concluem dizendo que efetuaram a diligência determinada pelo CONSEF, porém o seu entendimento continua o mesmo constante na informação fiscal, de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivo legal que estabeleça inclusões e exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Advertem que é de responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do o resultado da diligência ao contribuinte (fls. 175-176).

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 177-v). Na sessão de julgamento do dia 15.8.12, o representante do contribuinte levantou questão de ordem, alegando que o departamento jurídico da empresa não havia tomado conhecimento da diligência, e por essa razão não havia reclamado do critério adotado pela fiscalização quanto às cessões onerosas de meios de redes de telecomunicações, que são tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 569-A, VII, do RICMS, tendo nesse sentido protocolado petição (fls. 180/185), na qual destacava a questão das chamadas cessões onerosas de meios de rede, advertindo que se trata de prestações sujeitas ao regime de diferimento, nos termos do Convênio ICMS 126/98, tendo sido anexada à petição uma cópia de acórdão da 5ª Junta (fls. 186/200). O julgamento foi adiado, e na sessão seguinte decidiu-se retirar o processo de pauta, para saneamento quanto àquele aspecto, e o processo foi remetido à repartição de origem em diligência (fls. 203-204), a fim de que fosse feito novo cálculo, considerando-se no numerador da equação as receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões), de modo que, como tais receitas já haviam sido consideradas no denominador, deveriam elas figurar tanto no numerador quanto no denominador.

Em atendimento à diligência, os fiscais autuantes prestaram informação (fl. 207) observando que procederam aos ajustes sugeridos pelo órgão julgador, relativamente às receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões), porém ressaltam que o seu entendimento continua o mesmo que foi manifestado na informação anterior, no sentido de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam inclusões ou exclusões no cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP. Concluem dizendo que é responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança à fl. 222, obtido após a revisão determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 227-228). O autuado manifestou-se alegando que os fiscais nas duas diligências não abordaram a questão das prestações de serviços de

telecomunicações relativas aos cartões pré-pagos (fls. 230/237). Reclama que, embora no despacho da diligência esteja claro que cartões telefônicos e pré-pagos são tributados por antecipação, os fiscais não atentaram para esse ponto e continuaram considerando as operações com cartões pré-pagos como sendo isentas ou não tributadas. Faz ver que essas receitas devem constar tanto no numerador quanto no denominador para fins de apuração do coeficiente do CIAP. Chama a atenção também para as transferências internas de bens do ativo imobilizado, argumentando que elas devem ser excluídas do cálculo, porque as empresas de telecomunicações, em cada Estado, devem manter apenas uma única inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, e a centralização de sua escrituração fiscal e do recolhimento do imposto, e, portanto, como o CIAP abarca todos os estabelecimentos do autuado neste Estado, não há por que se falar em “saída” quando da remessa de bens em transferência, de modo que tais operações não devem constar nem no numerador nem no denominador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento dos créditos em discussão. Com relação às transferências interestaduais, sustenta que devem ter o mesmo tratamento dispensado às desincorporações, não devendo figurar nem no numerador nem no denominador da equação. Requer que a diligência seja refeita para depurar essas questões.

Dada vista aos autuantes, estes também se pronunciaram (fl. 239) comentando os motivos da autuação e concluem dizendo que, preliminarmente, por tudo o que foi exposto na informação prestada e nas respostas às diligências, mantêm a ação fiscal.

VOTO

O presente lançamento cuida de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação.

Essa questão do crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo permanente requer cuidados especiais por quem procede à auditoria. As considerações que passo a fazer são fruto de estudos que fiz há algum tempo em conjunto com a nobre colega Denise Mara Barbosa em torno dessa melindrosa questão, que carece de uma disciplina visando orientar a fiscalização, quer mediante portaria, quer mediante instrução normativa.

O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte, nos termos do § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento (o contribuinte não perde o direito a esse crédito se deixar para utilizar o crédito de uma só vez ao final dos 48 meses). O crédito a ser apropriado em cada mês é calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, ou seja, operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas. Para isso, é preciso levar em conta a distinção entre “operações isentas ou não tributadas” e “outras” saídas. Remessas e retornos de bens em virtude de locação (aluguel) não são “operações”. Também não são “operações” as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou manutenção. O valor do crédito a ser apropriado obtém-se multiplicando o valor total do respectivo crédito pelo índice ou fator igual a 1/48 (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 esse fim, as saídas e prestações com destino ao exterior. Em caso de alienação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 4 anos (48 meses) contado da data de sua aquisição, não deve ser admitido, a partir da data da alienação, o creditamento do imposto em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio. Ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado. Calcula-se o índice mensal de crédito acima referido mediante a seguinte equação:

operações de saídas ou prestações tributadas

$$\text{Índice mensal de crédito} = \frac{\quad}{\text{total das operações de saídas ou prestações}}$$

O grande problema é definir o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da referida equação, e o que nela não deve figurar, sob pena de distorcer os resultados e consequentemente o propósito do legislador. É lógico e razoável que no cálculo do crédito fiscal das aquisições de bens do ativo permanente e respectivos serviços de transporte devem ser levados em conta apenas as *operações* e *prestações* concernentes às atividades operacionais da empresa relativamente ao ICMS. As chamadas “simples remessas” de mercadorias ou bens não são “operações mercantis” – a rigor, para haver *operação mercantil*, deve haver *mudança de titularidade* da mercadoria ou bem. Além disso, no caso de operações isentas (total ou parcialmente), é preciso distinguir as operações isentas com manutenção de crédito e as operações isentas sem manutenção de crédito (total ou parcialmente). Sendo assim, na equação acima exposta devem figurar:

1. no numerador: as operações de saídas ou prestações tributadas;
2. apenas no denominador:
 - a) as operações de saídas de mercadorias ou prestações de saídas isentas, se não houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
 - b) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo, se não houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
3. no numerador e no denominador:
 - a) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas pelo ICMS;
 - b) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços destinadas ao exterior;
 - c) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços isentas, pelo total da operação ou prestação, se houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
 - d) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo, se houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal total;
 - e) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo:
 - no numerador, até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal total;
 - no denominador, o valor total da operação ou prestação;
 - f) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária com fase de tributação encerrada, bem como demais casos operações e prestações tributadas em regime sumário;
 - g) as operações realizadas a título de doação;
 - h) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária com fase de tributação encerrada, bem como demais casos operações e prestações tributadas em regime sumário;
 - i) o valor do IPI, na operação de saída de mercadoria destinada a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo permanente de estabelecimento de contribuinte.

Por outro lado, não devem figurar nem no numerador nem no denominador da equação:

1. os fatos ou situações relativos a operações ou prestações definidos por lei como não compreendidos no campo de incidência do ICMS (imunidade e não incidência);
2. os valores relativos a elementos estranhos ao campo de incidência do ICMS, tais como, locação, comodato, multa, juros moratórios, parcelamentos de dívidas por atrasos no adimplemento das obrigações;
3. as saídas não definitivas de mercadorias, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas de mercadorias para conserto, exposição, demonstração ou industrialização por terceiros, sujeitas a devolução, sendo que, constatando-se que a existência de saída de mercadoria com suspensão da incidência do imposto sem o devido retorno, nas condições estabelecidas pela legislação, deve-se apurar o valor do débito pelas saídas, refazendo-se a conta corrente fiscal;
4. as saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como as saídas provisórias por transferência, pelas seguintes razões:
 - a) não fazem parte das atividades operacionais da empresa;
 - b) se a saída (ou baixa do ativo) ocorrer em prazo inferior a 48 meses contado da aquisição, o crédito fiscal do bem considerado não poderá mais ser utilizado após a desincorporação, e, portanto, a sua inclusão no cálculo do estorno dos demais bens do ativo apenas duplicamente o contribuinte;
 - c) se a saída do bem do ativo permanente (ou baixa do ativo) ocorrer com mais de 48 meses de uso no estabelecimento, o objetivo de sua incorporação já foi atingido, isto é, o bem foi utilizado para produzir mercadorias ou serviços pelo prazo mínimo estabelecido na legislação;
5. as simples remessas, movimentações ou transferências internas de material de uso ou consumo, pelas seguintes razões:
 - a) não fazem parte das atividades operacionais da empresa;
 - b) não houve utilização de crédito na aquisição;
 - c) quando os materiais de uso ou consumo entraram no estabelecimento, o contribuinte efetuou o pagamento da diferença de alíquotas, encerrando-se a tributação daqueles materiais;
 - d) no caso específico deste contribuinte, que tem inscrição única para todos os seus estabelecimentos neste Estado, a movimentação de bens entre os estabelecimentos constitui fato irrelevante para o CIAP, haja vista que a movimentação física não chega sequer a caracterizar uma transferência, pois, tendo todos os estabelecimentos o mesmo número de inscrição cadastral, o bem não “sai” nem “entra”, uma vez que os vários estabelecimentos constituem um todo;
6. o valor do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes do ICMS e relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No tocante aos bens destinados a fins alheios às atividades operacionais relativas ao ICMS, a exemplo de veículos para uso pessoal de sócios, gerentes, administradores ou terceiros, é vedado o crédito fiscal, inclusive o crédito relativo aos serviços a eles correspondentes. Se tal destinação não era prevista por ocasião de sua aquisição, deve-se exigir o estorno ou anulação do crédito fiscal, inclusive o crédito relativo aos serviços a eles correspondentes, no mês em que vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento, sendo que tal estorno ou anulação não deverá influir no cálculo dos créditos dos demais ativos constantes no CIAP, e por isso não se incluirá o valor de sua saída nem no numerador nem no denominador da supracitada equação.

Este processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 15.8.12. Na sessão de julgamento, o representante do contribuinte levantou questão de ordem, alegando que o departamento jurídico da empresa não havia tomado conhecimento da diligência, e por essa razão não havia reclamado do critério adotado pela fiscalização quanto às cessões onerosas de meios de redes de telecomunicações, tendo nesse sentido protocolado petição (fls. 180/185), na qual destacava a questão das chamadas cessões onerosas de meios de rede, advertindo que se trata de prestações sujeitas ao regime de diferimento, nos termos do Convênio ICMS 126/98.

Foi então determinada diligência à repartição de origem, solicitando-se aos fiscais autuantes que procedessem à revisão do lançamento levando em conta as recomendações pontuadas no despacho às fls. 203-204.

As recomendações do órgão julgador para depuração do coeficiente de creditamento do ICMS relativo a bens do ativo permanente nestes autos foram feitas com base num estudo genérico aplicável a situações em geral, relativamente ao que deveria figurar no numerador da aludida fração e no denominador, bem como do que deveria figurar tanto no numerador quanto no denominador, e do que não deveria ser considerado na equação, acentuando-se ainda que, tendo em vista a situação específica inerente ao ramo de atividade do autuado, fazia-se necessário atentar, ainda, para o fato de que as receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões) são tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 569-A, VII, do RICMS, devendo por conseguinte ser consideradas no numerador da equação, e, considerando-se que tais receitas já haviam sido consideradas no denominador, elas deveriam figurar tanto no numerador quanto no denominador.

Advertiu-se naquela diligência que, quando o órgão julgador solicita que a fiscalização atenda a determinada medida, essa solicitação visa instruir o processo com elementos que possibilitem a decisão da lide, porém tal solicitação não significa prejulgamento, pois ao determinar a diligência nada foi decidido ainda, de modo que a decisão final pode ou não basear-se nos elementos que se pretende que sejam carreados aos autos, ponderando-se que a primeira instância tem uma função preparadora, devendo cuidar no sentido de que todos os elementos relevantes venham aos autos, de modo que, em caso de recurso, a instância superior disponha de dados que propiciem a decisão sem necessidade de diligências saneadoras.

Os fiscais autuantes atenderam a diligência na forma solicitada, observando que procederam aos ajustes sugeridos pelo órgão julgador, porém ressaltam que o seu entendimento continua o mesmo que foi manifestado na informação anterior, no sentido de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam inclusões ou exclusões no cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP. Concluem dizendo que é responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança à fl. 222, obtido após a revisão determinada em diligência.

O § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 fixa *critérios jurídicos* que encerram uma *equação matemática*, cabendo ao intérprete identificar o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da equação implícita naquele dispositivo. A interpretação desse dispositivo requer *precisão conceitual* quanto aos fatos que constituam efetivas *operações* ou *prestações* e às situações que configurem *meros deslocamentos físicos de bens* sem que haja jurídica ou economicamente uma “operação” ou “prestação” em sentido estrito, bem como quanto ao sentido jurídico do que se deva considerar “isento”, “tributado” e “não tributado”, em especial as situações classificadas na categoria “outras”, haja vista os critérios peculiares fixados pela legislação quanto a esse aspecto, e sem perder de vista as situações de isenção com manutenção de crédito e as situações de isenção sem manutenção de crédito.

Têm toda razão os autuantes quanto à necessidade de expedição de um ato normativo que venha orientar a fiscalização no cálculo de coeficiente do creditamento do ICMS em função das aquisições

de bens do ativo imobilizado. É evidente que isso não precisa ser feito necessariamente no RICMS, como sugerem os fiscais. O que consta na lei e no regulamento já é suficiente. O que falta é a disciplina, em “linguagem didática”, dos aspectos a serem considerados na interpretação dos termos empregados pela lei e pelo regulamento. Tal disciplina decerto será objeto em breve de alguma portaria ou instrução normativa, haja vista ser necessário padronizar os trabalhos de auditoria fiscal e fixar critérios técnicos de avaliação por parte das demais instâncias do fisco estadual, em face da complexidade dos conceitos jurídicos e dos aspectos contábeis envolvidos.

Enquanto tal disciplina geral e abstrata não vem a lume, compete ao órgão julgador, em cada caso, determinar o sentido e alcance dos dispositivos legais em questão e seus efeitos no âmbito fiscal. Foi isto precisamente o que se buscou neste caso.

Acato o resultado da revisão efetuada pelos nobres autuantes, com base nas diretrizes fixadas no despacho da diligência determinada pelo órgão julgador.

Em sua última manifestação, o contribuinte voltou a questionar erros de cálculo relativos a cartões pré-pagos. Inclusive na sustentação oral foi alegado pelo defensor do autuado que, apesar de os fiscais afirmarem ter cumprido a diligência, eles não refizeram os cálculos com relação aos cartões pré-pagos e aos aparelhos celulares.

Os cartões pré-pagos são *tributados por antecipação*, no ato de sua ativação. Como são tributados por antecipação, ficando encerrada a fase de tributação, as operações seguintes são feitas sem destaque do imposto nos documentos, mas isso não significa que as operações com cartões pré-pagos sejam isentas ou não tributadas – tais operações são tributáveis, tanto assim que foram tributadas inclusive antecipadamente. Esse é também o caso das operações com aparelhos celulares. Elas devem, portanto, figurar tanto no numerador quanto no denominador da referida equação.

Em virtude dessa reclamação do defensor do autuado, na sessão do dia 11.4.13, o processo foi adiado para a sessão seguinte, para que a empresa trouxesse prova de que os fiscais não atenderam à diligência no tocante a cartões pré-pagos e a aparelhos celulares. Na sessão seguinte, em face dos elementos trazidos aos autos pela empresa, às fls. 242/270, o conselheiro José Raimundo Conceição pediu vista.

Não obstante as planilhas apresentadas pelo autuado às fls. 258/270, consta na informação às fls. 156-157 a especificação detalhada dos elementos excluídos, fazendo menção expressa às situações indicadas na diligência às fls. 149/154, com a declaração de que “As outras operações discriminadas na diligência não foram detectadas”. Assim, segundo os fiscais, não houve operações ou prestações sujeitas a substituição tributária no período.

A empresa, por seu defensor, alega que as operações com cartões pré-pagos e aparelhos celulares estariam incluídas junto com outras situações nos CFOPs 5.949 e 6.949 – “Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”. Não provou. As planilhas às fls. 258/270”, por si sós, não são provas suficientes. O contribuinte teve oportunidade para provar o alegado e não o fez.

Acato o resultado da revisão sugerida pelo autuantes, com base nas recomendações feitas por este órgão julgador.

Quanto à reclamação de que a multa teria efeito confiscatório, cumpre dizer que não é razoável discutir a constitucionalidade do direito posto no âmbito administrativo.

O demonstrativo do débito deverá ser feito com base nos elementos do instrumento à fl. 222. O valor do crédito a ser lançado totaliza R\$ 1.127.946,19.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0012/11-6**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.127.946,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR