

**A. I. Nº** - 279692.0011/12-8  
**AUTUADO** - TNL PCS S/A  
**AUTUANTES** - PAULO R. S. MEDEIROS e RICARDO R. M. DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 28.08.2013

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0166-02/13**

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

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 12/12/2012, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$2.378.032,29, referente a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, referente ao período de janeiro a dezembro de 2010. Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento correto sobre o valor dos créditos mensais do CIAP para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar. Tudo apurado conforme livro Registro de Apuração, CIAP e Denúncias Espontâneas apresentados pelo contribuinte, Anexo A, B, B-1, B-2 e C, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97 do RICMS-BA.

O autuado mediante advogado habilitado nos autos impugna o lançamento tributário, folhas 22 a 43, inicialmente destacou a sua tempestividade, transcrevendo a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, inclusive da multa aplicada, e impugnou o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração, com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

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

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

Receitas oriundas de saídas tributadas

Valor total das receitas = Coeficiente de aproveitamento

Ao tratar do cômputo do valor referente às receitas oriundas de saídas tributadas (numerador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento), afirma que o cálculo do coeficiente de aproveitamento é feito dividindo-se a receita tributada (numerador) pela receita do total de saídas (denominador). Reiteradamente, os fiscos estaduais procuram reduzir o valor do numerador, reduzindo, em decorrência, o quociente da divisão do primeiro pelo segundo e, como já explicado, diminuindo artificialmente o direito de crédito sobre os bens do ativo permanente adquiridos.

Argumenta que, como as saídas constantes do numerador são aquelas tributadas, devem ser inseridas no seu cálculo todas as receitas que constituem a base de cálculo do ICMS, excluindo-se as demais. Entretanto, na presente autuação, o Fisco baiano deixou de incluir operações que são efetivamente tributadas no cômputo do numerador da operação para a obtenção do coeficiente de aproveitamento, em flagrante violação à legislação, passando à análise das mesmas, demonstrando sua metodologia que adotou no cálculo do CIAP, que junta à peça defensiva CD, fl.65, contendo os referidos cálculos, e antecipa pedido de perícia contábil para confirmar o quanto alegado.

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

No tocante às “REMESSAS DE CARTÕES PRÉ-PAGOS”, de igual modo entende que devem ser computadas no numerador os seus valores, argumentando que as vendas de cartões pré-pagos apresentam regime diferenciado de tributação, o que causa normalmente confusão na análise de tais parcelas no cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos. Com efeito, no momento em que o autuado celebra a venda dos cartões para os distribuidores e seus clientes, há emissão de fatura, sendo a receita escriturada no livro fiscal.

Frisa que a tributação de tais cartões, entretanto, somente se dará no momento posterior, quando da ativação dos créditos contidos nos referidos cartões, a teor do Convênio ICMS nº 55/05, conforme transcreveu:

“Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º. Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.” (destacamos)

Concluiu que se verifica nas saídas/remessas dos cartões pré-pagos realizadas pelo autuado, conforme se infere dos Anexos 8 e 10 da planilha “CIAP TCS BA 2010” contida no CD, 65 dos autos, devem ser consideradas para fins de cálculo do aproveitamento de crédito do CIAP como saídas tributadas, uma vez que são tributadas em um momento posterior, quando da ativação dos cartões. Dessa forma, necessária se faz a inclusão dos valores referentes a remessas de cartões pré-pagos no numerador, por se referirem a receitas de operações de saídas tributadas.

Relativamente a redução da base de cálculo no faturamento da “OI TV”, televisão por assinatura, entende que deve ser incluída, pois sua tributação é feita por um regime especial, instituído pelo Convênio ICMS 57/99, recepcionado pelo Estado da Bahia no art. 86, V, do RICMS/97 (Dec. nº 6.284/97), o qual transcreveu:

*“Art. 86 - É reduzida a base de cálculo:*

*V - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 1/9/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% ( dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (Conv. ICMS 57/99):*

*a) a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/crédito), hipótese em que deverá renunciar a utilização de quaisquer créditos fiscais, no período considerado;*

*b) o contribuinte ficará obrigado ao cumprimento regular da obrigação tributária principal;*

*c) o descumprimento da condição prevista na alínea “b” implicará na perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento, ficando a reabilitação à fruição do benefício condicionada ao recolhimento do débito fiscal remanescente ou ao pedido de seu parcelamento, a partir do mês subsequente ao da regularização”.* (destacou)

Salienta que da leitura cuidadosa do dispositivo supratranscrito permite concluir que a redução da base de cálculo nos termos do benefício instituído pelo art. 86 do RICMS/97, trata-se de uma faculdade do contribuinte. Dessa forma, pode o contribuinte optar pela aplicação do art. 86 e, consequentemente, pela redução da base de cálculo. Entretanto, a opção pela redução acarreta, *ipso facto*, nas consequências trazidas pela própria lei. Dentre estas consequências observa-se, por sua vez, a constante da alínea “a”, do inciso V, do art. 86, por meio da qual não poderá o contribuinte utilizar “*quaisquer créditos fiscais no período considerado*” – obviamente, créditos correspondentes às receitas que tiveram sua base de cálculo reduzida. E assim procede a Impugnante, que, ao ter optado pela redução, não aproveita o crédito correspondente.

Ressalta que a lei nada dispõe quanto à exclusão desses valores para o cômputo do coeficiente de creditamento, sendo perfeitamente plausível que tais valores sejam incluídos no cômputo do numerador, uma vez que correspondentes a prestações efetivamente tributadas, ainda que de maneira diferida. Entendimento diverso viola frontalmente a lei, por considerar como não tributada uma operação sobre a qual visivelmente incidiu o ICMS. Dessa forma, entende ser inegável a necessidade da inclusão do valor correspondente às operações referentes à prestação do serviço por assinatura, que tiveram sua base de cálculo reduzida, pela incidência do art. 86, V do RICMS/97.

Prosseguindo, passou ao exame do valor total das receitas de saídas (denominador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento), citando as operações que entende ser impossíveis de figurarem no denominador.

Frisa que se no numerador da fração para aproveitamento do crédito devem figurar as operações tributadas (diretamente ou por substituição/diferimento), no denominador devem constar as operações em princípio sujeitáveis ao imposto (operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte e telecomunicação intermunicipais e interestaduais), ainda que, por força de exceções legais ou constitucionais, isenções ou imunidades, respectivamente, o ICMS não seja efetivamente devido. Mas no denominador não podem ser incluídas operações

estranhas ao campo de incidência possível do imposto, sob pena de falsear-se a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Assevera que os fiscos estaduais, na intenção de alargar o denominador e, conseqüentemente, diminuir o coeficiente de aproveitamento e o crédito, computam ali operações realizadas pelas prestadoras de serviço de telecomunicações que nem em princípio se sujeitariam ao ICMS. Em razão disso, autuam os contribuintes por subtrair várias receitas do total das saídas. Os valores de tais operações, que não devem estar presentes no denominador da fração para cálculo do aproveitamento, merecem assim ser diminuídos do valor total das saídas.

Desacata que as principais receitas incluídas pelos fiscos estaduais equivocadamente no denominador da fração constam dos Anexos 5, 6, 14 e 15 da planilha “CIAP TCS BA 2010, do CD anexo – doc. nº 04, fl. 65 dos autos, os quais passaram a comentar.

SERVIÇO DE LOCAÇÃO (TC CPE SOLUTION-ALUGUEL); CONFIGURAÇÃO; INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO - Tem-se que a locação sequer comporta um serviço, mas mera cessão de direito, quanto menos de comunicação a ensejar a incidência do ICMS. Esse é o entendimento do c. STJ<sup>1</sup>, conforme decisão disponibilizada em 03.08.2009 nos autos do REsp nº 945.037/AM, sob a relatoria do Min. Luiz Fux., e também do c. STF, por meio da edição da Súmula Vinculante nº 31.

Frisa que também é este o caso das “TC CPE Solution-Aluguel”, incluindo as modalidades “Pequeno Porte”, “Médio Porte” e “Grande Porte”. Consiste tal atividade na criação de infraestrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção. Através desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviço.

Esclarece que vale conferir a cláusula primeira do contrato padrão de “TC CPE Solution” anexo (doc. nº 05 da defesa), onde é possível identificar exatamente o objeto de contratação. Nota que este contrato de “TC CPE Solution” tem por objeto exclusivamente a criação de infra-estrutura de telecomunicação, não incluindo a contratação de serviços de dados, os quais são acordados de forma apartada ou cobrados de forma segregada. É o que se constata com a forma de pagamento acordada:

Sustenta que assim, pode-se traçar um paralelo entre o “TC CPE Solution” e o serviço de locação, instalação e manutenção da telefonia. Um usuário de telefonia, quando contrata o serviço através da adesão a um plano de tarifa mensal paga também pela instalação do equipamento de telefonia (cabos) em sua residência; por vezes, quando contrata o serviço de acesso à internet, aluga o modem da concessionária; e, ainda, usufrui do serviço de manutenção, o qual lhe é cobrado de forma apartada. Nenhuma dessas atividades, frisa, confunde-se com a atividade-fim da prestadora de serviço de telefonia, qual seja, a “venda” de ligações telefônicas.

Acrescenta que há de se ter em mente que os preços são cobrados separadamente, havendo perfeita distinção entre os que atraem e os que não atraem a incidência do ICMS. Outrossim, inexistente qualquer obrigação de alugar os equipamentos necessários à prestação de serviço, tampouco que determine que esses equipamentos sejam locados exclusivamente do autuado.

Aduz que se o usuário já possui caixas eletrônicos, modems, ou quaisquer outros equipamentos disponibilizados pela Impugnante, não será necessário celebrar um contrato de “TC CPE Solution”, bastando a contratação do serviço de comunicação - este sim tributado pelo ICMS.

Diz que hardwares, softwares, equipamentos e cabos, objetos dos contratos de “TC CPE Solution”, são meios materiais necessários à prestação do serviço de transmissão de dados, voz e imagem, na exata medida em que um aparelho de telefone é essencial para efetuar uma ligação telefônica, o que não significa que a locação seja obrigatória. Se o cliente já possui os equipamentos, não é necessário o contrato de aluguel.

Entende ser um absurdo incluir este serviço no denominador do cálculo do CIAP, na medida em que consubstancia, em verdade, locação de bens móveis, o que não corresponde evidentemente à

hipótese de incidência do ICMS. O próprio Poder Judiciário baiano concluiu pela não incidência do ICMS-comunicação sobre as atividades de locação. Não sendo prestações de saída tributáveis pelo ICMS promovidas pelo autuado, não podem ser computadas no total de prestações de saídas do período, tampouco deverão figurar no denominador do cálculo do CIAP.

ADVANCED SERVICES – esclarece que é um conjunto de produtos de gerenciamento de redes de comunicação de dados (assessoria técnica e processamento de dados), composto de:

- atividades de monitoração;
- acionamento pró-ativo de fornecedores;
- avaliação quantitativa da qualidade do serviço de gerenciamento de redes;
- disponibilidades dos *links* e equipamentos.

Afirma que se referem a serviços de gerenciamento de redes, não alcançados, portanto, pela tributação do ICMS-comunicação. Esse gerenciamento é baseado na monitoração dos roteadores existentes na rede do cliente e é realizado da seguinte forma: um link interconecta o cliente com o Centro de Gerência de Rede da Impugnante, que supervisiona a sua rede. Trata-se, dessa forma, de serviço de gerenciamento ou monitoramento de uma rede de dados de terceiros, para garantia da integridade das transmissões de dados dos clientes. Verifica-se, portanto, que o serviço de gerenciamento de redes não é serviços de comunicação, razão pela qual não deve figurar no denominador do cálculo do CIAP.

RECEITAS DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO, CONFIGURAÇÃO, MONTAGEM DE EQUIPAMENTO; MUDANÇA INTERNA E INSTALAÇÃO – diz que a simples leitura da origem das receitas já demonstra que não se tratam de serviços de telecomunicação, mas sim serviços de outra natureza prestados pelo autuado, razão pela qual não deveriam sequer estar escriturados no livro fiscal do ICMS, posto que não são receitas tributáveis pelo imposto.

Salienta que Manutenção/Reparo/Configuração/Montagem são serviços de conserto e acertos nos equipamentos dos usuários dos serviços da Telemar, visando seu perfeito funcionamento. Pelo que se vê, tratam-se de serviços das mais variadas naturezas, mas que não se confundem com serviço de telecomunicação. O simples fato de serem prestados pela Impugnante não autoriza a incidência do ICMS, uma vez que, de fato, são fatos geradores de ISS. Não sendo prestações de saída tributáveis pelo ICMS promovidas pela Impugnante, não podem ser computadas no total de prestações de saídas do período, motivo pelo qual devem ser excluídas do denominador da fração que calcula o coeficiente de saídas tributadas para fins de aproveitamento de crédito do ativo fixo.

Ressalta a inclusão indevida de receitas que não correspondem às operações relacionadas com a atividade fim da empresa tanto no valor total das receitas de saídas (denominador) quanto no valor correspondente às receitas tributadas (numerador), sendo necessária suas exclusões.

Remessa de bens para conserto e reparo; bens objeto de contrato de comodato e transferência de bens do ativo imobilizado – Aduz que normalmente também são considerados no total das prestações de saídas remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferências de bens do ativo permanente, dentre outras operações, que não configuram efetivas saídas.

Sustenta que como se infere pelos CFOP's das operações realizadas pela empresa, descritas nas planilhas da empresa, especificamente nos Anexos 5 e 6 (**doc. n° 04**) tem-se que foram considerados no total das prestações de saídas remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferências de bens do ativo permanente, dentre outras operações, que não configuram efetivas saídas. Vejamos alguns exemplos: É sabido que não há que se falar em desincorporação dos referidos bens, pois retornaram para o estabelecimento do autuado dentro do prazo exigido pela lei, assim sendo, não são computados como saídas do estabelecimento da empresa.

Destaca que os fatos alegados pelo autuado já foram reconhecidos inclusive pela Fiscalização baiana, que confirmou a reformulação do crédito consubstanciado em autos de matéria correlata, no auto de infração nº 2794680008091, nos seguintes termos: “(...) *As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência.*” (doc. nº 06)

Salienta que também, em julgamento do auto de infração nº 2796920001084, convalidou-se a diligência fiscal que reformulou o cálculo de aproveitamento de crédito para Incluir no numerador da fração para cálculo do coeficiente os valores relativos a EILD e interconexão e excluir do denominador os valores de cartões, as operações com saídas não definitivas (comodato, conserto, demonstração, etc) e receitas não operacionais (encargos moratórios, parcelamentos, refaturamentos, etc) e de terceiros. Veja abaixo trecho da diligência: “*Feitas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menor, elaborada pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos, mas a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos.*”

Cita que da mesma forma, procedeu a fiscalização do Estado de Minas Gerais no PTA nº 0100015400296, o qual transcreveu trecho.

Quanto aos bens que foram transferidos para outras filiais aduz que o Fisco desconsiderou o mecanismo da Impugnante para estorno do imposto em razão das transferências dos bens do ativo permanente. Porém, não tinha razão para fazê-lo, uma vez que o procedimento adotado pela Impugnante para a tributação destas transferências está em perfeita conformidade com a legislação, não acarretando em qualquer prejuízo ao erário estadual. Entretanto, por questão de dificuldades operacionais em se manter o controle do bem ativado na base do CIAP, o autuado, ao invés de dar baixa no CIAP do ativo permanente transferido, tributa todas as notas fiscais de transferência destes bens, para compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito no momento da venda, conforme demonstrado nas notas fiscais de transferência do ativo permanente anexas (doc. nº 09).

Observa que o art. 6º, VIII, do antigo RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97) - vigente à época do período fiscalizado -, por sua vez, dispunha que não é devido o ICMS nas saídas de bens integrados ao ativo permanente. Não obstante este dispositivo, quando o autuado realiza essas operações, há a tributação de todas as transferências, justamente com o objetivo de impedir o aproveitamento de crédito a maior, compensando-se com a glosa de crédito que deveria ser realizada.

Entende que não há, portanto, razão para que se promova a glosa dos créditos referentes às baixas do ativo permanente da Impugnante, sob pena de explícita violação ao princípio do *non bis in idem* e de enriquecimento sem causa do Estado tributante.

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

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

- 1- Como foi feito pelo Fisco o cálculo para apuração do aproveitamento mensal do crédito relativo ao CIAP?
- 2- Qual é a razão da diferença encontrada pelo Fisco no cálculo do coeficiente de aproveitamento?
- 3- Pode-se afirmar que o Fisco não considerou nas saídas tributadas (numerador da razão para o alcance do coeficiente de aproveitamento) as receitas oriundas das operações de interconexão e receitas da OITV?

4- Pode-se afirmar que o Fisco considerou no total de saídas do período (denominador da razão para o alcance do coeficiente de aproveitamento) receitas diversas daquelas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações e operação de circulação de mercadorias, tais como doações, bem como remessa de mercadoria, remessa de bem para conserto, transferência de material e etc.?

Ao final, pede a procedência de sua impugnação, exclusão da multa e cadastramento do nome do advogado indicado para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC).

Na informação fiscal os autantes, folhas 128 a 130, discordam das outras alegações da Autuada visto que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, Art. 20, § 5º, III da LC 87/96; Art. 29, § 6º, III da Lei 7.014/96-BA; Art. 93, § 17, III do Decreto 6.284/97; Art. 339, § 2, do Decreto 6.284/97, determinam que o montante do crédito a ser apropriado será obtido: Multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. Portanto, não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela impugnante.

Frisam que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas, à prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no livro registro de saídas, da autuada, não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica (Coluna C da página 10-deste PAF). Como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços e ou operações o legislador o estabeleceria.

Sobre a jurisprudência de outros estados, relativo às operações que ela gostaria que fossem considerados no cálculo do coeficiente de creditamento e o novo cálculo do CIAP apresentada em CD (folha 108 deste PAF), entendem que a impugnante não pode querer que a opinião de outros, a sua opinião e os novos cálculos por ela apresentados, prevaleçam sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia.

Frisam que sem uma norma legal não é possível, para os autantes, incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e ou operações, motivo pelo qual a metodologia aplicada, pela fiscalização do Estado da Bahia, esta correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Quanto a solicitação de Perícia, são contrários, pois além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão em nosso RPAF, conforme Artigo 147 Inciso II.

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

Ao final, opinam pela manutenção da ação fiscal.

Considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, o processo foi baixado em diligência, na Pauta Suplementar do dia 18/04/2013, conforme despacho de fls. 133 e 134, para que os autantes, efetuassem a revisão fiscal do auto de infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 65, para que fossem realizados os ajustes indicado no pedido de diligência.

Em atendimento a diligência, fls. 136 e 137, os autantes informam que recalcularam o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do livro CIAP, tendo acostado à folha 141 planilha com os novos valores a serem estornados, consignado na Coluna L, abaixo reproduzido:

MÊS E ANO	CRÉDITO MENSAL DO CIAPA ESTORNAR
A	L = K - J
DEZEMBRO/2009	
JANEIRO/2010	7.864,31
FEVEREIRO/2010	7.787,94
MARÇO/2010	7.609,89
ABRIL/2010	6.756,60
MAIO/2010	6.790,80
JUNHO/2010	985,49
JULHO/2010	493,34
AGOSTO/2010	1.182,76
SETEMBRO/2010	207.023,57
OUTUBRO/2010	1.155,93
NOVEMBRO/2010	(4.844,85)
DEZEMBRO/2010	(1.536,48)

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

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal o autuado, fls. 147 a 150, frisa que não merece reparo a conclusão do trabalho revisado no tocante ao coeficiente de creditamento encontrado.

Entretanto, ressalta que ainda persiste um erro no saldo acumulado de crédito do ativo permanente ao mês de setembro, sustentando que deste o ano de 2001 o procedimento adotado pelo autuado para cálculo do crédito de ICMS referente às entradas era: Soma dos créditos de ICMS relativos à entrada de bens do ativo permanente do mês com os créditos de ICMS referente ao DIFAL do mês anterior (crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês anterior).

Salienta que em função da entrada do bloco G do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), no início do ano de 2011, o autuado precisou alterar o procedimento até então utilizado. Sendo assim, em setembro de 2010, passou a utilizar crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês. Ocorre que, no mês de setembro (mês da transição do procedimento), houve dois valores relativos ao DIFAL, isto é, o próprio mês (set/10) mais o do mês anterior (ago/10). Esse procedimento está detalhadamente demonstrado no Anexo 19 DIFAL, requerendo a realização de diligência, para comprovar sua alegação.

Na planilha denominada de ANEXO 1, constante do CD à folha 151, abaixo reproduzidas apenas as colunas MESES e DIFERENÇA DE ICMS APROPRIADO A MAIOR, na qual o autuado aponta os valores que entendo como devidos na autuação, além de diversas outras planilhas detalhadas com os levantamentos necessários para apuração dos valores:

MESES	DIFERENÇA DE ICMS APROPRIADO A MAIOR
	<b>J=(H-I)</b>
JANEIRO/2010	7.588,73
FEVEREIRO/2010	7.481,64
MARÇO/2010	7.303,43
ABRIL/2010	6.438,99
MAIO/2010	6.457,33
JUNHO/2010	601,90
JULHO/2010	(37,05)
AGOSTO/2010	616,50
SETEMBRO/2010	1.978,52
OUTUBRO/2010	531,56
NOVEMBRO/2010	(5.526,09)
DEZEMBRO/2010	(2.237,27)

Os autuantes tomaram ciência da manifestação defensiva e das planilhas revisadas pelo contribuinte, entretanto, silenciaram.

#### VOTO

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

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

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

<u>Receitas oriundas de saídas tributadas</u>	
Valor total das receitas	= Coeficiente de aproveitamento

Entende que nas receitas oriundas de saídas tributadas devem ser computadas, no numerador, os valores relativos a interconexão de redes, por se tratar de operações tributadas amparadas pelo diferimento. Da mesma maneira, deve ser incluída no numerador o valor relativo a denúncia espontânea dos cartões pré-pagos e televisão por assinatura. Por sua vez, no denominador da fração, valor total das receitas, devem ser excluídos os valores relativos SERVIÇO DE LOCAÇÃO (TC CPE SOLUTION-ALUGUEL); CONFIGURAÇÃO; INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO, remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferência para uso e consumo, transferências de bens do ativo permanente, remessa de mercadoria ou bem para demonstração.

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

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/10

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO.** O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do

*estabelecimento. Decisão modificada. Exigência fiscal Improcedente. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12**

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

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

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

Seguindo este entendimento manifestado pela segunda instância deste CONSEF e considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, esta Junta de Julgamento Fiscal após análise e discussão em Pauta Suplementar do dia 18/04/2013, conforme despacho de fls.133 e 134, para que os autuantes, efetuassem a revisão fiscal do auto de infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 65, para que fossem realizados os ajustes indicado no pedido de diligência.

Em atendimento a diligência, fls. 136 e 137, os autuantes informam que recalcularam o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do livro CIAP, tendo acostado à folha 141 planilha com os novos valores a serem estornados, consignado na Coluna L, abaixo reproduzido:

MÊS E ANO	CRÉDITO MENSAL DO CIAPA ESTORNAR
A	L = K - J
DEZEMBRO/2009	
JANEIRO/2010	7.864,31
FEVEREIRO/2010	7.787,94
MARÇO/2010	7.609,89
ABRIL/2010	6.756,60
MAIO/2010	6.790,80
JUNHO/2010	985,49
JULHO/2010	493,34
AGOSTO/2010	1.182,76
SETEMBRO/2010	207.023,57
OUTUBRO/2010	1.155,93
NOVEMBRO/2010	(4.844,85)
DEZEMBRO/2010	(1.536,48)

O sujeito passivo ao se manifestar sobre o resultado da diligência acolheu os novos valores apurados pelos autuantes, exceto em relação ao mês de setembro de 2010, o qual entende como correto o valor de R\$1.978,52, alegando que no trabalho de revisão ainda persiste um erro no saldo

acumulado de crédito do ativo permanente ao mês de setembro, sustentando que desde o ano de 2001 o procedimento adotado pelo autuado para cálculo do crédito de ICMS referente às entradas era: Soma dos créditos de ICMS relativos à entrada de bens do ativo permanente do mês com os créditos de ICMS referente ao DIFAL do mês anterior (crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês anterior).

Salienta que em função da entrada do bloco G do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), no início do ano de 2011, o autuado precisou alterar o procedimento até então utilizado. Sendo assim, em setembro de 2010, passou a utilizar crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês. Ocorre que, no mês de setembro (mês da transição do procedimento), houve dois valores relativos ao DIFAL, isto é, o próprio mês (set/10) mais o do mês anterior (ago/10). Esse procedimento está detalhadamente demonstrado no Anexo 19 DIFAL, requerendo a realização de diligência, para comprovar sua alegação.

Por sua vez, os autuantes ao tomarem ciência da nova manifestação defensiva não apresentaram nenhum questionamento quanto aos números e levantamentos trazidos pela defesa. Nesta situação, o artigo 140 de RPAF/99, estabelece que: *O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

Portanto, entendo que os argumentos defensivos devem ser acolhidos, ficando o valor relativo ao mês de setembro reduzido para R\$1.978,52.

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

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

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

MESES/ANO	ICMS DEVIDO
jan/10	7.864,31
fev/10	7.787,94
mar/10	7.609,89
abr/10	6.756,60
mai/10	6.790,80
jun/10	985,49
jul/10	493,34
ago/10	1.182,76
set/10	1.978,52
out/10	1.155,93
nov/10	0,00
dez/10	0,00
TOTAL	42.605,58

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0011/12-8**, lavrado contra **TNL PCS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$42.605,58**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA