

PROCESSO - A. I. N° 279692.0012/11-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CLARO S.A.
RECORRIDOSA - CLARO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS De OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1^a JJF nº 0085-01/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 21/10/2014

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0309-11/14

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. Em fase instrutória foram determinadas diligências para realização de revisão do lançamento com base nas recomendações pontuadas pela Junta de Julgamento Fiscal. Em segunda instância foi determinada a realização de nova diligência a fim de retificação dos cálculos, que foram adequados pelos autuantes às orientações contidas na Instrução Normativa nº 53/2013. Acatado o resultado. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, lavrado em 12/12/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$2.383.791,37, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação.

O Fisco acostou documentos, inclusive em mídia DVD, às fls. 05 a 66.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 71 a 98, juntando documentos, inclusive em mídia CD, às fls. 99 a 141.

O autuantes prestaram informação fiscal às fls. 144 a 146 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

Conforme solicitação de diligência de fls. 149 a 154, a 3^a JJF remeteu o processo à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão.

Em atendimento à solicitação de diligência, os autuantes prestaram informação às fls. 156 e 157, anexaram novos demonstrativos de débito e do levantamento fiscal às fls. 158 a 173, e mídia CD à fl. 174, reduzindo de R\$2.383.791,37 para R\$2.347.820,64 o valor histórico de ICMS originalmente lançado (fl. 158).

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

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 177/verso). Na sessão de julgamento de primeira instância do dia 15/08/2012, 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 a 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 a 200).

O julgamento foi adiado, e na sessão seguinte decidiu-se retirar o processo de pauta, para saneamento quanto àquele aspecto, sendo o processo remetido à repartição de origem em segunda 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 segunda solicitação de 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), tecendo considerações a respeito. Anexaram novo demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 208 a 221 e às fls. 223 a 225, e demonstrativos de débito à fl. 222 novamente reduzindo o valor histórico de ICMS a ser lançado, desta vez de R\$2.347.820,64 (fl. 158) para R\$1.127.946,19 (fl. 222).

Deu-se ciência do resultado da nova diligência ao contribuinte (fls. 227/228).

O autuado manifestou-se (fls. 230 a 237) alegando, dentre outros pontos, que os fiscais nas duas diligências não abordaram a questão das prestações de serviços de telecomunicações relativas aos cartões pré-pagos.

Dada vista aos autuantes, estes também se pronunciaram (fl. 239) mantendo a ação fiscal.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0085-01/13, às fls. 271 a 281. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

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:

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

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 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 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 apenaria duplamente 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 ressalvam 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 só, 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 refeito 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.
(grifos nossos)*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 292 a 319, acostando planilhas às fls. 321 a 332. O contribuinte historia os fatos do processo, reproduzindo trechos de parte das peças que o compõem, e pede a reforma parcial do julgamento aduzindo que o Recurso Voluntário tem dois objetivos, reformar parcialmente o Acórdão JJF nº 0085-01/13 e requerer que o Fisco, ao elaborar o cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito, observe todas as determinações da diligência de folhas 149 a 154, o que diz que confirmaria o crédito tributário utilizado por ele, recorrente, à luz da orientação emanada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Passa a repetir que, quanto aos cartões “pré-pagos”, significaria importante parcela do valor autuado que restou após o Acórdão JJF nº 0085/01-13. Que o Fisco teria considerado receitas relativas a “cartões pré-pagos” como operações e prestações isentas ou não-tributadas, o que não representaria a realidade. Cita a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 55/2005, aduzindo que essa diz respeito aos “cartões pré-pagos” e determina o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS naquelas prestações. Que as receitas oriundas destas prestações são tributadas, como já reconhecido por esta Secretaria de Estado de Fazenda, por meio da resposta ao processo de consulta identificado sob o nº 41724920030, que em parte copia. Aduz que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, na diligência de folhas 149/154, ao determinar o cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito realizado por ele, recorrente, afirmou expressamente que cartões telefônicos e pré-pagos são prestações tributadas por antecipação. Que o voto constante do Acórdão JJF nº 0085-01/13 também corrobora esse entendimento, afirmando que as prestações com “cartões pré-pagos” são tributadas por antecipação, e não isentas, e que apesar da diligência e do voto do Relator expressarem que essas receitas são tributadas e devem constar tanto no numerador, quanto no denominador da equação de apuração do coeficiente de creditamento, os Fiscais, ao refazerem os cálculos, teriam continuado considerando essas receitas como isentas ou não tributadas. Que essa questão teria sido abordada e comprovada por ele, recorrente, mas no Acórdão recorrido o Relator afirma que ele, contribuinte, não teria comprovado que as prestações com “cartões pré-pagos” estariam inseridas nos CFOPs nº 5.949 e 6.949.

O contribuinte aduz que “(...) apresenta Notas Fiscais que comprovam que as prestações com “cartões pré-pagos” estão incluídas nos “CFOP’s” nº 5.949 e 6.949, de modo que o cálculo precisa ser refeito, para que esses valores passem a constar no numerador e no denominador da equação que determina o índice mensal de crédito, posto que são prestações regularmente tributadas. Ou seja, para que a orientação emanada da Junta de Julgamento Fiscal seja levada a efeito pelas D. Autoridades Fiscais.

O RECORRENTE, em decorrência do prazo curto para interposição deste Recurso Voluntário, requerer que a apresentação posterior de Notas Fiscais que comprovarão a venda dos referidos cartões pré-pagos e o “CFOP’s” aplicados. Restando comprovado que essas receitas estão incluídas nos “CFOP’s” nº 5.949 e 6.949, deve ser determinada nova diligência, para a elaboração de novos cálculos, para que esses valores passem a constar no numerador e no denominador da equação do coeficiente de creditamento.”

Discorre a respeito citando dados que diz exemplificativos, relativos ao mês de fevereiro de 2007, que afirma que se repetiriam em demais meses objeto da autuação.

Reprisa seus argumentos acerca de transferências de ativo entre os estabelecimentos da empresa localizados no território da Bahia, citando o Convênio ICMS 126/98. Volta a arguir que há direito ao crédito em relação às saídas em transferência para estabelecimentos do recorrente localizados em outras Unidades da Federação, discorrendo a respeito e citando o artigo 20 da LC 87/96.

Diz que a JJF não teria apreciado sua argumentação acerca de direito de crédito nas transferências interestaduais, e que os recolhimentos realizados quando das operações de transferência destinadas a outros Estados “*podem ser verificadas para quase todo o período abarcado pela autuação, ensejando, por certo, o provimento deste Recurso Voluntário para reconhecer o direito a esses créditos e determinar a revisão do montante capitulado no corpo da autuação.*”

O contribuinte volta a falar sobre as operações sujeitas à substituição tributária (CFOPs 5.403 e 5.409) aduzindo que, mesmo após as diligências determinadas pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, estas continuaram a ser consideradas como isentas ou tributadas nos cálculos dos Fiscais. Diz que “*Tal fato pode ser constatado através da planilha anexada ao presente Recurso Voluntário (Doc. nº 01). Exemplificativamente, no mês de abril de 2007, os valores referentes à venda e transferência de mercadoria sujeitas à substituição tributária alcançaram a monta de R\$ 9.014.771,58 (nove milhões, quatorze mil, setecentos e setenta e um reais e cinquenta e oito centavos), o que impactou substancialmente no coeficiente de apropriação.*”

Por meio da análise da planilha ora anexada (Doc. nº 01), vê que as D. Autoridades Fiscais, mesmo depois das considerações da diligência determinada pela 3ª Junta, ao refazer os cálculos, continuaram considerando essas operações como saídas isentas ou não-tributadas, o que não se pode admitir.”

Repete que a ausência do destaque do ICMS nas notas fiscais que emite, em relação às vendas e transferências de mercadorias submetidas à substituição tributária, decorreria do fato de que o recolhimento do ICMS teria sido realizado em um momento anterior, e teria havido “*antecipação do imposto devido.*”

O contribuinte alega que operações com brindes ou doações são operações tributadas, citando os artigos 564 e 565 do RCMS/BA, e diz que a diligência determinada pela 3ª Junta afirma que as operações realizadas a título de doação devem figurar no numerador e no denominador da equação que calcula o coeficiente de aproveitamento de crédito, e que o Fisco não teria cumprido tal determinação quanto às operações com brindes, ou doações, que aduz seriam praticadas sob CFOPs 5.910 e 6.910.

Diz que o Fisco também teria incorrido em equívoco ao qualificar como saídas isentas ou não-tributadas as remessas de bens realizadas por ele, recorrente, para depósitos fechados e armazéns gerais, em vários meses de ano de 2007, com os CFOPs 5.905 e 6.905.

Discorre a respeito das determinações das solicitações de diligências realizadas pela JJF relativamente a saídas de bens a título de comodato, conserto, reparo ou demonstração, transferência internas de bens do ativo imobilizado, e aduz que as saídas de bens para depósito fechado ou armazém geral não poderiam integrar “negativamente” a base de cálculo do coeficiente CIAP, justamente por se tratar de saídas provisórias e sem circulação jurídica das mercadorias/prestações de serviço. Diz que “*As remessas para depósitos fechados e armazéns gerais refletidas subliminarmente no valor autuado, jamais poderiam integrar o “total de saídas” não tributadas para fins de apuração do coeficiente dos créditos de “ICMS”, como indevidamente fizeram as D. Autoridades Fiscais.*”

Pede a realização de diligência e de perícia fiscal, apresentando os seguintes quesitos:

“ i) queira o ilustre auditor-perito responder se as prestações de serviços de comunicação através dos “cartões

pré-pagos” foram consideradas no cálculo fiscal como saídas isentas ou não tributadas.

ii) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se parte das transferências internas de bens do ativo imobilizado para outros estabelecimentos do recorrente dentro do Estado da Bahia foram somadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;

iii) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se nas transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado, o recorrente efetua dois recolhimentos a título de “ICMS”, não sendo necessário o estorno desses créditos;

iv) queira o ilustre auditor-perito responder se as operações de vendas e transferências de mercadorias submetidas à substituição tributária foram qualificadas no cálculo fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;

v) queira o ilustre auditor-perito responder se parte das remessas de brindes e doações foram qualificadas no cálculo do coeficiente de creditamento como isentas ou não tributadas pelo “ICMS”;

vi) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as remessas de bens para depósitos fechados ou armazéns gerais foram somadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;

vii) queira o ilustre auditor-perito informar se o quanto questionado nos itens “i” e “vi” acima impacta no cálculo do coeficiente “CIAP” de aproveitamento dos créditos do “ICMS”;

Diz que além da documentação anexa possui, no seu estabelecimento baiano, “outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo auditor-perito, tal como o foram pelas D. Autoridades Fiscais.”

Conclui pedindo que seja dado provimento ao Recurso, reconhecendo-se que as operações com “cartões pré-pagos” estariam incluídas nos CFOPs 5.949 e 6.949, e deveriam ser consideradas como prestações tributadas, constando tanto no numerador quanto no denominador para fins de apuração do coeficiente do CIAP, conforme consignado pela própria diligência fiscal; que fosse determinado novo cálculo fiscal, de modo que as operações de transferência interna de bens do ativo imobilizado entre os seus estabelecimentos dentro do Estado da Bahia não figurem nem no numerador nem no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, em conformidade com a diligência e o Acórdão JJF nº 0085-01/13; que seja reconhecido que ele, recorrente, não deveria realizar o estorno de créditos nas transferências de bens do ativo imobilizado para estabelecimentos fora do Estado da Bahia, porque procede com dois recolhimentos a título de ICMS; que seja determinado novo cálculo fiscal, de modo que as operações de vendas e transferências a título de substituição tributária passem a constar no numerador e no denominador da equação que determina o coeficiente de aproveitamento de crédito, porque a diligência e o Acórdão ora recorridos entendem que essas operações são regularmente tributadas; que seja determinado novo cálculo fiscal, de modo que as operações de bonificação, doação e brinde passem a constar no numerador e no denominador da equação que determina o coeficiente de aproveitamento de crédito, porque a diligência e o Acórdão recorrido entendem que essas operações são regularmente tributadas; e que seja reconhecido que as operações de remessa de bens para depósitos fechados e armazéns gerais não devem figurar nem no numerador nem no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, porque não há circulação jurídica, nos mesmos moldes das remessas de bens a título de comodato, conserto, reparo, ou demonstração.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 336 e 337 aduzindo que o crédito fiscal relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente será utilizado à razão de 1/48 ao mês, nos termos do artigo 29, §6º, da Lei do ICMS. Que a questão a ser definida em cada caso concreto é o que deve figurar no numerador e no denominador da equação “índice mensal de crédito é igual a operações de saídas ou prestações tributadas divididas sobre o total das operações de saídas ou prestações.”

Que, visando elucidar o que deve constar no numerador e no denominador da esta equação, a JJF converteu o processo administrativo em diligência e os fiscais autuantes elaboraram novo demonstrativo à fl. 222, acatado pela Decisão recorrida.

Que em sede de Recurso Voluntário o autuado trouxe as mesmas questões da impugnação inicial e que foram esclarecidas na Decisão de base, com a qual a Procuradora afirma coadunar-se.

Tece considerações acerca da desnecessidade da realização de nova diligência, citando o artigo 147 do RPAF/99.

Considera ausentes provas e argumentos jurídicos capazes de provocarem a revisão do Acórdão recorrido.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada da sessão de julgamento nesta 1ª CJF, ao serem reanalizados os demonstrativos fiscais de fls. 208 e 225, e demonstrativos fiscais contidos na mídia CD de fl. 226, em especial quanto aos CFOPs relativos às operações discriminadas pela JJF nas solicitações de fls. 149 a 154, e de fls. 203 e 204, foi então sugerido, e acolhido por esta Relatora, sendo assim deliberada por unanimidade, a conversão do processo em Diligência aos Autuantes solicitando-lhes as seguintes providências:

1 - Intimar o contribuinte para que apresentasse toda a documentação fiscal que alegava lastrear as suas alegações recursais, inclusive as relativas a operações com substituição tributária, a exemplo de operações com cartões "pré-pagos";

2 - Solicitou-se também aos Representantes do Fisco que fossem feitos os cálculos para a correta apuração do débito tributário a ser lançado de ofício, cumprindo integralmente as orientações contidas na solicitação de diligência realizada pela 1ª JJF, conforme especificado às fls. 151 a 154, e às fls. 203 e 204. Se o contribuinte apresentasse os documentos comprobatórios mencionados no item "1" acima, deveriam ser os mesmos também considerados na revisão fiscal.

Em atendimento, os Autuantes intimaram o contribuinte (fl. 347), e refizeram o levantamento fiscal (fls. 358 a 367) expondo, às fls. 345 e 346, que refizeram os cálculos conforme solicitado por este Conselho e consoante os termos da Instrução Normativa nº 53/2013 (fls. 352 e 353), anexando novo demonstrativo de débito à fl. 361.

Relatam que além das demandas descritas nesse processo ora em julgamento (exercício de 2007), outra ocorreu provocada pela Impugnante qual seja essa que, durante a fiscalização do roteiro do CIAP, nos exercícios de 2011 a 2013, objeto dos Autos de Infração nº 279692.0002-14/5 e 279692.0003-14/1, o contribuinte, sujeito passivo naqueles dois e também no presente Auto de Infração, solicitou que fossem incluídos como entradas do ativo permanente, no cálculo do saldo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o seu ativo permanente. Que assim a Fiscalização, após verificar a documentação necessária para tal procedimento, atendeu a esta solicitação do contribuinte. Que com a finalidade de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa, e ciente da existência de autuações relativas a exercícios anteriores, a Fiscalização estendeu os valores de transposição de estoque para o seu início em novembro/2007 (fls. 358 a 360), tendo em vista que, provavelmente, a impugnante também demandaria, em futuras diligências, a inclusão desta transposição para a correta apuração do saldo acumulado desses outros PAFs.

Os autuantes prosseguem expondo que intimaram o contribuinte a apresentar os valores referentes às operações descritas na Instrução Normativa nº 53/2013 e os valores relativos à transposição de estoque pelo contribuinte reclamada.

Aduzem que na aplicação das orientações contidas na Instrução normativa nº 53/2013 na inclusão dos valores relativos à transposição de estoque solicitada pelo autuado, foram criados novos demonstrativos, que anexou às fls. 358 a 357, sendo estes didáticos e auto-explicativos. Que assim, com a correção do coeficiente de creditamento, foram gerados novos valores de débitos tributários mensais, conforme planilha à fl. 361. Observam que interpretações divergentes da legislação ou equívocos podem ocorrer tanto nos trabalhos de auditoria fiscal, como também por

parte do contribuinte e, nesses casos, consideram os momentos da diligência e da informação fiscal oportunos. Que, por responsabilidade funcional, têm que informar tais ocorrências e oferecer soluções. Concluem aduzindo que após as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal no novo valor total de ICMS para a Infração 01 de R\$160.013,39 (fl.361).

Cientificado (fl. 369), o contribuinte aduz (fls. 371 a 374) que ao final da diligência solicitada o valor do débito lançado passou a ser aproximadamente 7% do valor original. Que, contudo, ainda persistiria a necessidade de correção nos cálculos do Fisco. Que esta correção deveria ser para adequar o valor de débito encontrado, de R\$160.013,39, para “(...) no máximo, R\$70.785,24 (...)”, porque, segundo afirma, este seria o débito ainda existente, porquanto deveria ser considerada, pelo Fisco, a regularidade da adoção do seu procedimento que intitula “estorno indireto”, segundo o qual procedia com o recolhimento do ICMS em relação a uma operação desonerada “pela impossibilidade de realização do estorno determinado pela legislação.”.

O contribuinte aduz que este procedimento dá-se em razão das situações que relata como sendo:

- quando da transferência interestadual de bens do seu ativo, destinados a outros estabelecimentos da empresa - o que afirma ser operação não tributada, citando a Súmula 166 do STJ – apesar disto recolhia o ICMS sobre a saída;
- que este recolhimento estaria sendo feito por duas razões, que elenca como sendo (i) a sua impossibilidade de determinar o momento “da entrada” de cada bem objeto da transferência, fato que lhe impede de dar a baixa de cada um destes bens em seu ativo imobilizado; (ii) para reduzir, ou afastar, os prejuízos para a Bahia, em decorrência desta impossibilidade dele, contribuinte, de determinar a data em que o bem ingressou em seu ativo.
- Aduz que que adquiria, por exemplo, aparelhos que são utilizados como mostruário em suas lojas. Que registrava estes aparelhos que recebeu não pelo número e série de cada aparelho, e sim “pela nota fiscal por meio da qual foram adquiridos”. Que procedia da mesma maneira quando transferia estes aparelhos celulares, ou seja, não especificava o bem transferido, e sim a nota fiscal.
- que, assim, entende ser cabível o procedimento que adotava, e intitula de “estorno indireto”. Que este procedimento consistia em recolher o ICMS nas operações de transferência de seu ativo imobilizado, diante da impossibilidade de identificar o momento real em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado por si, impossibilidade esta que também não lhe permitia a realização do estorno na forma prevista na legislação.
- aduz que “Após dois anos, a legislação do Estado da Bahia deixa de exigir o estorno dos bens vinculados ao ativo imobilizado. Então, se os bens objeto de transferência estivessem este cenário, ter-se-ia, em favor do Estado da Bahia, um recolhimento do “ICMS” em operação não sujeita ao tributo estadual, e quando sequer seria exigido o estorno do crédito de seu ativo imobilizado.”
- afirma que em razão do procedimento que adotava o erário teria sido beneficiado porque na saída deveria ser considerado o valor do bem com a redução relativa ao tempo em que ficou vinculado ao estabelecimento autuado, e que assim o débito de ICMS seria proporcionalmente menor, mas que não era menor em razão de sua impossibilidade de individualizar e identificar o momento em que o bem objeto da saída em transferência havia sido por si recepcionado.
- diz que o Fisco estaria adotando um comportamento que seria uma “ficação”, por não considerar a realidade, pelo fato de o Fisco exigir que o valor do estorno seja idêntico ao da baixa realizada, sem “considerar o recolhimento do imposto em relação a uma operação em que o mesmo não seria devido.”

O contribuinte afirma que o Fisco deveria:

- reconhecer os recolhimentos que ele, contribuinte, realizara, a título de transferências de bens do ativo, como “*redutores das baixas do ativo imobilizado exigidas*”;
- que observando isto o Fisco, ao invés de glosar o equivalente a 17%, deveria ter glosado apenas 5%, porque ele, contribuinte, havia recolhido 12% sobre as transferências interestaduais de bens do ativo que realizara;
- que estes 5% seriam o prejuízo máximo que a Bahia teria possivelmente sofrido.

O contribuinte elabora quadro esquemático à fl. 374, e diz que neste quadro estaria demonstrado o que afirmava.

Conclui pedindo que o débito seja reduzido para, no máximo, R\$70.785,24, e que todas as intimações atinentes à lide sejam endereçadas no nome e endereço que indica à fl. 374.

Os autuantes pronunciam-se às fls. 377 a 381 aduzindo que o contribuinte, além de não cumprir o determinado nos artigos 93, §17, V a VII, e 339, §1º, ambos do RICMS/BA, critica a equipe de fiscalização. Que o contribuinte criou um *modus operandi* artificial próprio, que denominou de “*estorno indireto*”. Que, assim, o contribuinte é quem adotou uma peça de ficção, diferentemente da Fiscalização da Sefaz/BA, que realizou todo o trabalho de auditoria lastreado no que determina o RICMS/BA e na legislação de suporte.

Transcrevem os artigos mencionados e aduzem que para a correta elaboração do CIAP são exigidas diversas informações (modelo, número de série e de fabricação do bem, data da entrada do bem no estabelecimento, nº da nota fiscal da operação, nº do LRE em que foi escriturada a nota fiscal, cancelamento do saldo por alienação/baixa/decurso de prazo, etc.) sobre os bens que irão possibilitar o aproveitamento dos créditos fiscais a serem apropriados proporcionalmente, em decorrência de entrada no estabelecimento, e estas informações não foram prestadas pelo autuado, em desconformidade com o previsto no artigo 339, §2º, II, do RICMS/BA, que transcrevem.

Prosseguem rebatendo a afirmação do autuado quanto a que o Estado, após dois anos, deixaria de exigir o estorno do crédito relativo aos bens vinculados ao ativo imobilizado. Afirmam que, em realidade, o art. 93, §17, VII, que transcrevem, determina que este estorno se dará em quatro anos.

Os autuantes aduzem que quanto à alegação do contribuinte, relativamente ao saldo acumulado no CIAP, este questionamento do contribuinte é uma grave inversão dos fatos, porque se o próprio autuado reconhece que não elabora o CIAP de acordo com o que determina o RICMS/BA então é ele, impugnante, que deve corrigir o seu saldo acumulado, e não a determinação normativa adaptar-se ao *modus operandi* criado pelo autuado.

Afirmam que se o Fisco agisse como requer o autuado estaria a Fiscalização sendo injusta com os outros contribuintes, inclusive do mesmo segmento, que obedecem o que determina o RICMS/BA, e a isonomia de tratamento é condição *sine qua non* dentro de suas responsabilidades funcionais.

Explicam que para a correta apuração do saldo mensal acumulado do CIAP se faz necessário:

- subtrair mensalmente do valor do saldo mensal no mês anterior os valores das baixas mensais de ativo permanente, tanto as ocorridas no exercício vigente, quanto as do quadragésimo oitavo mês que concluíram seu ciclo;
- adicionar mensalmente, ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior, os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício vigente;
- concluir essas operações descritas encontrando-se, assim, o valor do saldo mensal acumulado atualizado.

Relatam que a Fiscalização apurou os cálculos do saldo mensal acumulado da forma como

determina o RICMS/BA, e isto está demonstrado de forma didática e detalhada nas planilhas que anexaram às fls. 358 a 360 e que, assim como os demais demonstrativos que compõem a diligência solicitada (fls. 345 a 368), estão baseados em documentação comprobatória.

Os autuantes asseveram que o impugnante, apesar de reclamar, não apresentou qualquer memória de cálculo e/ou meio de prova referente ao saldo acumulado do seu CIAP e por responsabilidade funcional a Fiscalização desta Sefaz/BA somente pode validar procedimentos previstos no RICMS/BA e acompanhados de provas.

Os prepostos fiscais aduzem que quanto à alegação do contribuinte no sentido de ter realizado recolhimentos a título de ICMS nas transferências interestaduais, esclarecem que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados, como se pode verificar no demonstrativo fiscal que elaboraram e anexaram à fl. 311, no qual realizaram o procedimento de baixa dos créditos fiscais destas transferências respeitando o previsto no inciso V, §17 do artigo 93 do RICMS/BA, que transcrevem.

Que o contribuinte, em desconformidade com o previsto nesse dispositivo do RICMS/BA, alegando não ter como individualizar a entrada e a saída de cada bem do ativo, não efetua as baixas referentes às alienações dos bens do seu ativo permanente ocorridas a cada exercício, ficando assim *ad aeternum* a utilização dos respectivos créditos fiscais, o que causa recolhimento a menor do ICMS.

Que outro agravante deste *modus operandi* que a empresa denomina de “estorno indireto” é que além de utilizar os créditos fiscais *ad aeternum* neste Estado, também repassa estes créditos fiscais para suas filiais em outros Estados ao tributar as transferências de seu bem do ativo permanente, ou seja, paga o ICMS nas transferências para lá na frente aproveitar os créditos fiscais.

Os prepostos fiscais prosseguem expondo que além disso o autuado não apresenta qualquer documento que prove este procedimento que a empresa denomina “estorno indireto”, e tampouco apresenta qualquer documento que comprove os números do quadro que o contribuinte elaborou à fl. 374. Que assim, caso a solicitação de “compensação” solicitada pela empresa, mesmo contra o RICMS/BA, persistisse, ainda assim não havendo provas dos números apresentados, o Fisco não poderia validar procedimentos não previstos no RICMS/BA e argumentos desacompanhados de provas. Expõem que o contribuinte assim cometeu equívocos diversos ao apurar o CIAP, por opção da empresa no sentido de não cumprir o disposto nos artigos 93, §17, e 339, §2, ambos do RICMS/BA.

Concluem mantendo a ação fiscal com as alterações descritas na diligência (fls. 345 a 368), o que resultou na reclamação do crédito tributário, na Infração 1, no valor histórico de ICMS de R\$160.013,39 com os acréscimos legais, conforme valores mensais descritos no demonstrativo de fl. 361.

Em sustentação oral na assentada julgamento, o contribuinte reiterou os termos da sua última manifestação escrita, às fls. 371 a 374.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário.

Preliminarmente indefiro o pedido de realização de nova diligência fiscal, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento considerando, inclusive, que a apuração dos valores lançados de ofício deu-se a partir dos dados da documentação exibida ao Fisco pelo sujeito passivo.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

A desoneração que o ensejou advém da retificação do lançamento fiscal levada a efeito com base nas determinações de realização de duas diligências saneadoras. O débito foi reduzido de R\$2.383.791,37 (Auto de Infração) para R\$1.127.946,19 (novo demonstrativo fiscal à fl. 222). Nas determinações minuciosamente listadas pela e. JJF foram consideradas as operações praticadas pelo contribuinte e cujos valores financeiros deveriam constar na equação prevista no §6º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96, na redação vigente no período de 01/01/2001 até à presente data, o que compreende os fatos geradores objeto da autuação:

Lei 7.014/96:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 6º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

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;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo;

e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Observo que a Administração Tributária do Estado da Bahia, diante da necessidade de uniformização de procedimentos fiscais para a apuração do coeficiente de crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e ao respectivo serviço de transporte, após ser prolatada a Decisão de base em 18/04/2013, baixou a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial de 19 e 20/10/2013, e cujos dados corroboram o entendimento já seguidamente esposado por este Conselho quanto ao tema.

Para evitar a repetição desnecessária do quanto já exaustivamente exposto no Acórdão de base, cujo voto integra o Relatório que antecede este meu voto, endosso integralmente o quanto ali exposto acerca da necessidade de retificação do lançamento de ofício para adequação às diretrizes normativas e considero que não merece provimento o Recurso de Ofício interposto.

Assinalo, por oportuno, que já após a interposição do Recurso Voluntário, esta 1ª CJF deliberou

no sentido da conversão do processo em terceira diligência aos autuantes, do que resultou nova redução do débito originalmente lançado, a partir dos cálculos fiscais realizados com base nas orientações da mencionada Instrução Normativa nº 53/2013, desta vez de R\$1.127.946,19 (fl. 222) para R\$160.013,39 (demonstrativo fiscal à fl. 361), do que tratará ainda neste voto.

Passo à análise do Recurso Voluntário. Observo que em parte merecem acolhida as alegações do contribuinte, do que resulta merecer reforma parcial o Acórdão recorrido.

Pontuo que quando da interposição do Recurso Voluntário, o contribuinte não lograra trazer a documentação comprobatória relativa à sua alegação no sentido de 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*”, limitando-se a continuar apresentando planilhas de sua elaboração. Se ficasse comprovado que nas operações com estes CFOPs estiveram incluídas operações sob regime de substituição tributária, estas de fato, por tributáveis, deveriam figurar tanto no numerador quanto no denominador da referida equação, mas o contribuinte impossibilitava a apuração do quanto alegava, ao recusar-se a trazer as provas documentais.

O mesmo ocorria em relação às alegações recursais sobre a desconsideração, pelo Fisco, de valores de operações com brindes e doações, que se existentes deveriam figurar no numerador e no denominador da equação prevista no multimencionado §6º do artigo 29 da Lei 7.014/96.

Também quanto aos pedidos do recorrente no sentido de que fosse determinado novo cálculo fiscal, para que os valores das operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre os estabelecimentos do contribuinte dentro do Estado da Bahia não figurassesem nem no numerador nem no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, em conformidade com a diligência e o Acórdão JJF nº 0085-01/13, embora a JJF houvesse determinado a retirada de tais valores do levantamento fiscal, os autuantes pronunciaram-se às fls. 156 e 157 relatando 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, mas que as outras operações mencionadas na diligência não foram detectadas, e o contribuinte, cientificado e com reabertura do prazo de defesa, não trouxera prova documental, aos autos, que provassem o contrário. Quanto ao pedido do recorrente no sentido de que fosse reconhecido que as operações de remessa de bens para depósitos fechados e armazéns gerais não deveriam figurar nem no numerador nem no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, não há prova da inclusão de tais operações no levantamento fiscal realizado, não cabendo a este contencioso prestar a declaração solicitada pelo contribuinte.

Porém analisando os dados do processo, inclusive os demonstrativos fiscais de fls. 208 e 225, e demonstrativos fiscais contidos na mídia CD de fl. 226, em especial quanto aos CFOPs relativos às operações discriminadas pela JJF nas solicitações de fls. 149 a 154, e de fls. 203 e 204, foi então deliberada, por esta 1ª CJF, a conversão do processo em Diligência aos Autuantes solicitando-lhes que intimassem o contribuinte para que apresentasse toda a documentação fiscal que alegava lastrear as suas alegações recursais, inclusive as relativas a operações com substituição tributária, a exemplo de operações com cartões "pré-pagos". Solicitou-se também aos prepostos fiscais que fossem refeitos os cálculos para a correta apuração do débito tributário a ser lançado de ofício, cumprindo integralmente as orientações contidas na solicitação de diligência realizada pela 1ª JJF, conforme especificado às fls. 151 a 154, e às fls. 203 e 204. Em atendimento, os Autuantes intimaram o contribuinte (fl. 347), e refizeram o levantamento fiscal (fls. 358 a 367) expondo, às fls. 345 e 346, que refizeram os cálculos conforme solicitado por este Conselho e consoante os termos da Instrução Normativa nº 53/2013 (fls. 352 e 353), esclarecendo, ainda, que consideraram a movimentação de mercadorias em estoque que foram destinadas ao ativo permanente, conforme

solicitado pelo contribuinte e embasados na documentação fiscal exibida, em consequência elaborando novo demonstrativo de débito à fl. 361, tal como já relatado no Relatório que antecede este voto, restando ICMS a ser lançado no valor total de R\$160.013,39.

O contribuinte, ao ser cientificado do resultado da diligência realizada por solicitação desta 1^a CJF, manifestou-se (fls. 371 a 374) apenas contestando a não consideração, pelo Fisco, dos valores que ele, contribuinte, aduz que são relativos a recolhimentos que realiza quando procede a transferências interestaduais de bens do seu ativo, em *modus operandi* que ele, contribuinte, criou e denomina de "estorno indireto".

Conforme planilha que o contribuinte elabora à fl. 374, o sujeito passivo propõe uma operação simplista em que o Fisco, sem considerar os dados reais de cada bem do ativo a que o contribuinte diz ter dado saída em transferência, faça uma subtração que consiste em:

- tome-se por base os valores relativos a "crédito mensal das baixas do ativo permanente" (coluna "c" da planilha fiscal de fl. 361);
- deduza-se o valor indicado pelo contribuinte na planilha de fl. 374, e que o contribuinte atribui ser referente a saídas em transferência em relação às quais recolheu ICMS, independentemente de qual seja o bem do ativo a que possivelmente refira-se tal recolhimento;
- encontre-se a diferença quanto às baixas apuradas, e este seja o valor "máximo" cobrado na presente autuação.

Ocorre que este cálculo proposto pelo contribuinte não encontra lastro em qualquer norma tributária vigente, pelo que não pode se acatado.

Consoante visto no Relatório deste Acórdão e nos autos do processo, o contribuinte confessa que não escritura os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar dados atinentes às notas fiscais que, diz, acobertam as operações de transferências de bens de seu ativo. Confessa ainda que, por não ter registrados os dados individualizados de cada bem do ativo que recebe e ao qual dá saída em transferência, em decorrência também não realiza qualquer controle sobre a data de entrada, e nem a data de saída, de seus bens do ativo aos quais dá saída em operações de transferência. Assim confessando, entende que teria o direito a que fossem deduzidos, da glosa de crédito realizada pelo Fisco, os valores que, diz sem provar no autos, teriam sido referentes a recolhimentos realizados quando dera saída a bens do ativo que ele, contribuinte, sequer sabe quais foram em que data, segundo afirma, posto que confessa não ter registrado estes dados relativos a transferências.

Inexiste possibilidade jurídica de atendimento ao pleito do contribuinte. Seja porque cabe a cada sujeito passivo obedecer à legislação tributária, assim cumprindo todas as obrigações atinentes, inclusive as obrigações acessórias referentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do artigo 339, §1º, do RICMS/BA/97, e isto veda a criação de *modus operandi* ao arrepio da legislação; seja porque, se o contribuinte afirma não ter controle sobre a data de entrada e de saída de cada bem objeto de saída em transferência, então como o contribuinte poderá saber quando realizará o estorno previsto no inciso VII, §17, artigo 93 do citado RICMS/BA/97? uma vez que admite não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada, não saberá quando realizar o estorno relativo a cada um. Se aceito pela Administração Tributária o procedimento do contribuinte isto geraria, tal como dito pelo Fisco, a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal *ad aeternum*. Por conseguinte, falece razoabilidade e base normativa ao requerido pelo autuado.

Ainda quanto ao pleito recursal no sentido de que seja reconhecido que ele, recorrente, não deveria realizar o estorno de créditos nas transferências de bens do ativo imobilizado para estabelecimentos fora do Estado da Bahia, porque procederia com dois recolhimentos a título de ICMS, o contribuinte não prova a duplicidade de recolhimentos, e em realidade tanto as

transferências internas, quanto as interestaduais, de bens do ativo permanente, não devem figurar no numerador e nem no denominador da equação para cálculo do coeficiente de creditamento no CIAP, tal como já exposto tanto na solicitação de diligência transcrita pelo próprio contribuinte em suas manifestações nos autos deste processo, quanto no voto *a quo*, mas tais operações não constam no levantamento fiscal levado a efeito, tal como afirmam os autuantes, não tenho o contribuinte provado o contrário.

Embora não seja este o fulcro da autuação pondero, por ter sido o tema mencionado pelo contribuinte, que transferência interestadual de mercadorias configura-se como hipótese de incidência do ICMS a teor, inclusive, do artigo 13, §4º, da Lei Complementar 87/96.

Por oportuno assinalo que a multa aplicada, 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.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, inexiste óbice a seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto exposto, e diante da retificação dos cálculos fiscais inclusive em conformidade com o teor da Instrução Normativa nº 53/2013, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mas no valor histórico de ICMS de R\$160.013,39, conforme demonstrativo fiscal à fl. 361, elaborado pelos autuantes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, lavrado contra CLARO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$160.013,39**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS