

A. I. Nº -274068.0005/11-5
AUTUADO -CLARO S/A
AUTUANTES -JOSÉ SERGIO DE SOUSA GUANABARA, EDINALDO AVELINO DE PAIVA e
CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM -IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 08. 10 .2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-01/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. A Lei Complementar nº 102/2000 não admite o creditamento relacionado à proporção das operações de saídas ou prestações isentas e não tributadas sobre o total das operações de saída do mesmo período, cujo coeficiente será apurado pela proporção das operações e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Reduzida a exigência para incluir as operações de DETRAFE e excluir as operações de saída que não representem efetiva circulação de ICMS. Rejeitada a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência apresentado em memorial. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/03/2011, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$698.288,18, acrescido da multa de 60%, em razão de ter o autuado utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2010. Consta que o contribuinte utilizou crédito decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado das empresas maior que o valor total do respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a 1/48 avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período.

A empresa Claro S/A, na qualidade de sucessora por incorporação da STEMAR Telecomunicações Ltda., através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 131 a 156), consignando que a STEMAR tinha por objeto social “a implantação, operação e prestação de serviços de telecomunicações, no Brasil e no exterior, compreendendo, ainda, a compra, a venda, a locação, a cessão de uso de meios e equipamentos a qualquer título, a importação e a exportação de equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos.”

Registra que na consecução de suas atividades, a STEMAR sempre zelou pelo adimplemento de suas obrigações, a fim de se manter em situação regular junto aos Fiscos Federal, Estadual e Municipal, entretanto, em 16/03/2011, foi surpreendida pela autuação fiscal em comento.

Observa que os valores exigidos pelos autuantes foram obtidos após revisão do cálculo do coeficiente aplicado para a apuração dos créditos inerentes ao ativo imobilizado, sendo que, ao realizar os cálculos a Fiscalização incorreu em equívocos que comprometem a conclusão da autuação, notadamente, quanto à utilização de valores que não correspondem ao efetivo saldo

acumulado de créditos de imposto do seu ativo permanente; e incorreções no cálculo do coeficiente mensal.

Argui a nulidade da autuação por ilegitimidade passiva, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA., empresa sucedida que não está mais em operação, tendo sua inscrição, inclusive, sido baixada perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil, em razão de sua incorporação, ocorrida em 31/12/2005, conforme atesta o documento anexo(doc. 03) pela CLARO S/A, e por tal razão, não está apta a integrar relação jurídico-tributária. Ou seja, por estar extinta desde 31/12/2005, a STEMAR é parte ilegítima para figurar no pólo passivo do presente Auto de Infração. Transcreve decisões, nesse sentido, proferidas por diversos Conselhos Administrativos Fiscais, concluindo que a autuação deve ser nula, posto que lavrada em face de pessoa jurídica inexistente. Diz que, dessa forma, o Auto de Infração merece ser prontamente cancelado, a fim de que, em sendo o caso, seja feita uma nova autuação.

Diz que é incorreta a apuração do saldo acumulado de créditos de ICMS relativo ao ativo permanente. Explica que, nos termos da legislação tributária vigente, os créditos relativos a essas operações de entrada somente podem ser aproveitados à razão de 1/48 avos por mês, sendo que, além dessa limitação, o creditamento do imposto relativo ao ativo permanente somente é admitido proporcionalmente às operações de saídas ou prestações tributadas realizadas no período considerado.

Frisa que conjugando esses dois critérios , no cálculo dos créditos de ICMS passíveis de serem aproveitados mensalmente deve ser adotado o seguinte procedimento: (i) determinar inicialmente o saldo acumulado de créditos de imposto relativos às entradas de bens destinados ao ativo permanente; (ii) sobre esse saldo acumulado aplicar a razão de 1/48 avos; (iii) sobre o resultado encontrado com a adoção dos procedimentos anteriores, aplicar o critério de proporcionalidade consistente na divisão do valor das saídas tributadas do período pelo valor das saídas totais do mesmo período.

Aduz que nesse sentido é o art. 49, § 4º da Lei Estadual nº 12.670/96. Reproduz o art. 93, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

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

Argumenta que embora o ICMS seja um imposto de competência estadual, os Estados, ao exercerem tal competência, estão adstritos ao que dispõe a Lei Complementar nº 87/96, que não prevê 1/3 de 1/48, ou metade de 1/48 avos, mas sim em 1/48 avos por mês, conforme texto do art. 20, que transcreve.

Conclui que o fato de os autuantes terem se utilizado de proporcionalidade equivocada, conjugada às outras incorreções, levou-os à errônea conclusão de que teria ocorrido um aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativamente aos bens incorporados ao ativo imobilizado.

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

Contesta tal entendimento, dizendo que para a composição do mencionado critério de proporcionalidade (1/48 multiplicado pelo quociente da divisão do valor das saídas tributadas pelo total das saídas do período), não se deve levar em consideração toda e qualquer saída, mas somente

as saídas que impliquem a efetiva circulação de mercadorias em sentido jurídico, ou seja, que promovam o bem transacionado ao consumo, com a transferência de titularidade entre as partes contratantes.

Alega que a consideração de toda e qualquer saída, como pretendeu a Fiscalização, fatalmente esvaziaria os créditos de ICMS passíveis de aproveitamentos, em manifesta afronta ao princípio da não-cumulatividade. Exemplifica, dizendo que a mera remessa de bens ou mercadorias de sua sede para o seu galpão de estoque já influenciaria na determinação do montante de créditos de ICMS a aproveitar em determinado período.

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

Observa que para o cálculo da proporção entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações de cada período, a Fiscalização considerou como não tributadas operações que, apesar de estarem abrangidas por regra de diferimento, devem receber o tratamento de operações tributadas, assim como incluiu operações abrangidas por CFOPs que não deveriam integrar o total das operações de saídas e prestações, circunstâncias estas que tiveram por efeito diminuir o coeficiente de crédito a ser apropriado. Relaciona os CFOPs considerados equivocadamente pela Fiscalização, conforme abaixo:

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

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

No que se refere às operações de compartilhamento de redes (DETRAF) – CFOP s nº 5.301 / 6.301, diz que estão amparadas por regra de diferimento. Consigna que por exigência regulatória, o usuário da rede de uma prestadora tem o direito de se comunicar com o usuário da rede de qualquer outra prestadora, sendo que, a chamada realizada é concluída na rede de outra operadora, que é

remunerada pela cessão de meios para conclusão da chamada. Trata-se, portanto, de uma prestação de serviço de comunicação realizada com a interconexão de duas redes de operadoras distintas.

Observa que para se evitar a dupla tributação sobre uma mesma chamada telefônica e facilitar o controle sobre a prestação do serviço, a legislação tributária, por meio do Convênio ICMS 126/98, considera que a operadora contratada pelo usuário final será responsável pelo pagamento do tributo, reproduzindo, nesse sentido, a cláusula décima do referido Convênio.

Frisa que a cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações necessariamente ocorre entre empresas de telecomunicações, sendo possível visualizar-se duas situações: (i) a empresa cessionária, enquanto usuária final da prestação de serviços de telecomunicação, utiliza a rede de telecomunicações da empresa cedente, devendo a empresa cedente recolher o ICMS em face da caracterização de prestação de serviços de telecomunicação a usuário final; (ii) a empresa cessionária, com o objetivo de prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, utiliza a rede de telecomunicações da empresa cedente, devendo a empresa cessionária recolher o ICMS, já que nesse caso a empresa cedente não presta serviço de telecomunicação a usuário final.

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

Manifesta o entendimento de que ocorre uma única operação, em que a cessionária se utiliza das suas redes (cedente) para prestar o serviço de telecomunicação ao usuário final, contudo, no lugar de uma única cobrança pelo cedente das redes diretamente do usuário final, ocorrem duas cobranças: uma do usuário final pelo cessionário referente à prestação do serviço de telecomunicação e outra do cessionário pelo cedente referente à cessão de meios utilizados para esta prestação.

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

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

Menciona em favor de sua tese doutrina abalizada do direito tributário, inclusive lição de Antônio Roque Carrazza cujo teor reproduz, no sentido de que diferimento não é 'isenção, incentivo ou benefício fiscal, na acepção do art. 155, § 2º, XII, 'g', da CF/88, sendo, pelo contrário, adiamento do pagamento do tributo.

Conclui que a atividade de cessão de meios de rede na modalidade (DETRAF) se subsume a hipótese de incidência do ICMS, operação efetivamente tributada, o recolhimento do tributo apenas diferido. Diz que essa é a posição de alguns entes estaduais, conforme consultas anexadas (DOC 04).

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

Sustenta que muito embora os bens tenham saído do seu estabelecimento acompanhados de notas fiscais, não se configuram no conceito de circulação para fins de incidência do tributo as transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (5.152); transferência de bem do ativo imobilizado para outro estabelecimento da mesma empresa (5.552/6.552); Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo (5.915/6.915); Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado - remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação, (5.949/6.949); Remessa para depósito fechado ou armazém geral (5.905); Transferência de material de uso/consumo (5.557).

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

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

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

Quanto aos CFOPs 5.949/6.949, remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação, diz que envolvem tanto operações que não configuram transferência de propriedade de bens ou mercadorias, como operações em que as saídas dos bens foram temporárias, motivo porque não devem também ser levadas em consideração para o critério de proporcionalidade em questão.

No tocante às operações de comodato, classificadas sob os CFOP s nº 5.908 / 6.908 (remessa de bem por conta de contrato de comodato), afirma que não deveriam integrar o total das operações de saídas e prestações. Observa que segundo os artigos 579 e 581 do Código Civil, o comodato configura-se como um contrato unilateral e gratuito, pelo qual alguém entrega a outrem coisa infungível.

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

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

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

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

Questiona a aplicação da multa no percentual de 60%, sob o argumento que desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade e que, nos termos do art. 3º do Código

Tributário Nacional, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

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

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

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

Finaliza requerendo o refazimento dos cálculos feitos pelos autuantes. Protesta pela sustentação oral de suas razões de defesa. Pede que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, vinculado ao escritório Nogueira Reis Advogados S/C, com endereço na Avenida França, nº 164, Ed. Futurus, 7º andar, CEP 40010-000, Comércio, Salvador/BA.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 203 a 216), na qual contestam as argumentações defensivas, afirmando que a alegação de ilegitimidade passiva não procede, haja vista que o Auto de Infração não foi lavrado contra a STEMAR, mas sim contra a CLARO S.A., inscrição no CNPJ/MF sob o nº 40.432.544/0081-21 e Inscrição Estadual 67.402.257.

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

Observam que o valor “*pro rata die*” só foi aplicado no primeiro mês conforme estabelece a legislação citada. Esclarecem que os cálculos estão demonstrados no Anexo 1 (fls.09/10) e Anexo 2 (fls.11/ 17).

No que tange à alegação defensiva referente à alegada regularidade do creditamento realizado sobre operações com DETRAF (CFOP 'S 5.301 e 6.301) citam e reproduzem a cláusula décima do Convênio 126/98 (01.08.01 / 30.04.08), vigente na época do fato gerador, para afirmarem que o referido Convênio determina que na remuneração da cessão onerosa dos meios de redes no trecho entre as operadoras não há tributação. Traçam um fluxo físico/econômico da interconexão entre duas prestadoras de serviços de comunicação. Transcrevem um fluxo econômico e explicam que a ligação do usuário vai para a operadora de origem (operadora adquirente da interconexão), que através da rede da operadora de destino (operadora que vende a interconexão) completa a ligação. Exemplificam dizendo que se o usuário da operadora de origem paga para esta R\$5,48 pelo valor da chamada e a operadora de origem paga para a operadora de destino pelo uso da rede da segunda R\$1,00 (interconexão), sem inclusão de tributação, o pagamento da interconexão é receita da CLARO que vai compor o cálculo do índice do CIAP.

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

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

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

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

No que tange à alegação defensiva de que as operações realizadas sem incidência do ICMS com CFOPs 5.152, 5.552, 5.905, 5.908/6.908, 5.915/6.915, 5.949/6.949, 5.557, 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411, não deveriam ser incluídas no total das operações de saídas, contestam tal argumentação, afirmando que, de acordo com a legislação concernente à matéria (art. 20, §5º, da LC 87/96, alterada pela LC 102/00; art. 29, § 6º, Lei 7.014/96 BA, alterada pela Lei 7.710/00; art. 93, §§ 12 e 17, c/c art. 97, XII, RICMS/BA, Decreto 6.284/97, além do art. 339, § 2, RICMS/BA, Decreto 6.284/97), o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, as saídas e prestações com destino ao exterior.

Aduzem que a legislação define que no denominador deve conter o total das operações de saídas e prestações do período, não deve excluir desta variável as operações sem incidência do imposto. Nesse sentido, descrevem, entendimento da DITRI manifestado através do Parecer 14.406/2006.

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

Discordam das alegações defensivas de que houve erro de cálculo do coeficiente de creditamento, afirmando que foram observados todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado, conforme legislação em vigor e traduzem a fórmula para cálculo do crédito fiscal, conforme abaixo:

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

Informam ainda que os cálculos dos coeficientes de creditamento encontram-se no Anexo 3 (fl. 28) e foram elaborados em consonância com as determinações legais, os valores das “operações tributadas” e “total de saídas” foram extraídos do Livro de Apuração do ICMS escriturado pela impugnante, fls. 84 a 118 e, portanto, nenhuma alteração necessita ser feita no seu cálculo.

Asseveram que nenhum ajuste também cabe nos valores de “operações tributadas” e no “total de saídas” quando da elaboração dos cálculos do coeficiente de creditamento. Acrescentam que a

legislação não estabelece nenhuma regra que permita inclusões ou exclusões a serem aplicadas sobre os valores registrados nos livros fiscais do contribuinte, sendo a única exceção as operações de saídas com destino ao exterior (exportações), que, para fins de apuração do coeficiente de creditamento, equiparam-se às saídas tributadas. Indicam decisões do CONSEF sobre a matéria, no caso, o Acórdão JJF Nº 0115-01/10 e decisão da 2ª JJF.

No que tange à multa, dizem que a alegação defensiva não procede, pois estabelecida na Lei 7.014/96, no seu artigo 42, inciso VII, “a”, portanto, dentro da legalidade. Afirmam que mesmo que não haja dolo, fraude ou simulação, ainda persiste o prejuízo para o Erário.

Concluem mantendo o Auto de Infração.

Após análise e discussão em pauta suplementar, a 1ª JJF converteu o processo em diligência a ASTEC/CONSEF (fls. 220/221), a fim de que Auditor Fiscal designado intimasse o autuado para apresentar demonstrativos nos quais identificasse, separadamente, ou seja, item por item de CFOPs, os valores das operações e prestações de saídas que considera não tributadas pelo ICMS, conforme os CFOPs identificados na peça de defesa.

Através do Parecer ASTEC Nº. 52/2012 (fls. 224/225) o diligenciador esclareceu que no cumprimento da diligência a empresa foi regularmente intimada e, após pedido de prorrogação, apresentou dois volumes impressos onde constam os documentos que identifica.

Registrou que não foi solicitado pela JJF que fosse feita qualquer alteração nos cálculos, apenas que se intimasse o autuado a apresentar comprovação dos valores dos CFOPs que foram questionados na defesa e em seguida o PAF fosse devolvido.

Esclareceu que junto ao relatório também se encontram dois documentos protocolados pelo impugnante, sendo, um pedido de prorrogação e um comentário sobre o conteúdo da diligência, onde resume os valores dos CFOPs e refaz o coeficiente de creditamento.

A 1ª JJF, considerando o resultado apresentado pelo diligenciador, converteu o processo em diligência a ASTEC/CONSEF (fl. 1.552), a fim de que fossem efetuados os cálculos e correções dos valores em face dos CFOPs, inclusive elaborando demonstrativos, se fosse o caso, indicando o valor do débito remanescente.

Nos termos do Parecer ASTEC Nº. 126/2012 (fls. 1.554 a 1.560), o diligenciador esclareceu que muito embora o relator não tenha sido taxativo quanto ao método de cálculo a ser considerado, dizendo quais inclusões e exclusões devem se efetuadas, está subentendido, pelas razões de defesa do autuado, que discorda quanto ao tratamento tributário que foi dado pelos autuantes, no que diz respeito a algumas operações, notadamente nos Códigos Fiscais de Operações – CFOP, que foram relacionados no primeiro pedido de diligência à fl. 220, onde solicita a verificação dos valores que o impugnante considera não tributadas pelo ICMS. Observa que o relator também teve conhecimento dos documentos anexados pelo impugnante na diligência anterior e não se pronunciou a respeito de quais CFOPs devem ser considerados e desconsiderados, manifestando o entendimento de que o relator acatou as alegações defensivas quanto à inclusão ou exclusão dos valores das operações de DETRAF, Remessa para conserto, Comodato, e demais CFOPs relacionados, e dessa forma lhe cabe verificar apenas a correção dos valores e cálculos com base na documentação, sem questionar as razões de direito que foram apresentadas na defesa.

Assinala que a fórmula do cálculo do coeficiente adotada pelos autuantes para efeito de aproveitamento de créditos do CIAP, é o quociente entre as operações tributadas e os valores contábeis, sendo que o impugnante pede considerar no numerador do quociente, as operações relativas ao CFOP 5.301/6.301 (DETRAF), pelas razões já expostas na defesa (operações amparadas pelo diferimento, e portanto, tributáveis), e a exclusão do total dos valores contábeis (denominador), dos CFOPs relacionados no pedido de diligência, pois conforme argumentação da defesa à fl. 146, são operações em que “*não se configura o conceito de circulação econômica para fins de incidência do tributo*”, tais como remessa de bens para conserto, comodato, etc.

Diz que desse modo, foi feita minuciosa conferência dos documentos acostados ao processo pelo impugnante, às fls. 228 a 1540, fazendo-se um comparativo entre os valores dos documentos apresentados e o resumo desses valores às fls. 235/236, no qual se baseiam os cálculos efetuados, em consonância com os que estão demonstrados no documento nº 5(fl.1537/1540), embora estes documentos, que se propõem a ser uma memória de cálculo, não apresentem a devida clareza, quanto aos valores que foram realmente utilizados no cálculo do coeficiente, e que estão reproduzidas às fls. 236, sendo necessária rigorosa correção dos valores calculados.

Menciona que relativamente ao valor a ser excluído do numerador, constatou que o valor do CFOP 5301(DETRAF), no mês de novembro de 2006(fl. 233), considerado pelo impugnante como sendo R\$11.580.512,32, não corresponde ao valor do documento em que se fundamenta (registro de saída), à fl. 1.122, que é de R\$11.850.512,32. Assim, no cálculo do coeficiente feito na diligência, considerou este último valor, por conta do documento comprobatório. Acrescenta que, além disso, os valores dos CFOPs que se reportam ao denominador, em algumas situações apresentam partes lançadas na coluna de tributáveis, isentas/não tributáveis e outras, enquanto a tabela da fl. 235 se refere apenas ao valor contábil e isentas/não tributadas.

Finaliza esclarecendo que os valores a incluir no numerador do quociente, em decorrência de tais operações (CFOP 5301 e 6301) são os seguintes: SETEMBRO – R\$13.401.540,30; OUTUBRO – R\$12.068.776,09; NOVEMBRO - R\$12.525.185,66 e DEZEMBRO – R\$12.635.438,48.

Cientificado sobre o resultado da diligência o autuado se manifestou (fls. 1.563 a 1.566) consignando que o diligenciador passou à análise de cada um dos meses autuados – setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006 – por meio da qual indica quais os valores foram acolhidos e quais foram rejeitados para a composição de seus novos cálculos.

Diz que se percorrendo as razões suscitadas pelo diligenciador quanto a cada um dos CFOPs, identifica-se verdadeira contradição quanto ao tratamento dispensado a operações equivalentes mais especificamente, rejeitou, em todos os meses os valores referentes aos CFOPs 5.152 e 6.409.

No que tange ao CFOP 5.152, reitera que se trata de código que acoberta operações de mera transferência de mercadorias entre os próprios estabelecimentos da empresa, logo, a par de ter havido destaque do imposto, em cumprimento a requisito formal estipulado em lei, não houve circulação jurídica da mercadoria, não significando tais operações verdadeiras operações de saída, que venham a se refletir na apuração final do imposto, razão pela qual deve ser afastada quanto ao CFOP 5.152, a conclusão dada pelo diligenciador. Já quanto ao CFOP 6.409, diz que a contradição operada é ainda maior, dado que, tratando-se de código que acoberta transferência de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto porventura incidente foi pago antecipadamente. Acrescenta que, além disso, o CFOP 6.409 é equivalente ao CFOP 5.409, apenas distinguindo-se quanto ao destino das transferências, se dentro do Estado (5.409) ou se para outros Estados (6.409), razão pela qual deve ser afastado o tratamento distinto dado pelo diligenciador a operações equivalentes.

Lembra que as operações devem ser entendidas em seu sentido jurídico e ter por finalidade a circulação de mercadorias, ou seja, promover, mediante sucessivos contratos mercantis, a transferência de sua titularidade.

Afirma que no tocante aos CFOPs acima indicados, embora os bens ou mercadorias tenham saído do seu estabelecimento acompanhados de Notas Fiscais, não se configura o conceito de circulação para fins de incidência do tributo.

Consigna que com base em todo o exposto, discorda dos cálculos apontados pelo diligenciador, convicto da correção dos percentuais de aproveitamento de créditos que indica, os quais, segundo diz, foram calculados conforme demonstrativos anexados (Doc. 01).

Finaliza requerendo que as intimações relativas ao presente feito passem a ser realizadas exclusivamente em nome do advogado Mauricio Pedreira Xavier, no endereço que indica.

Os autuantes se pronunciaram (fl. 1.573) mantendo o Auto de Infração.

Na sessão de julgamento, após apresentação do Relatório, os advogados do autuado, no exercício do direito de sustentação oral, reiteraram que discordavam do resultado apresentado pelo diligenciador quanto ao CFOP 5.152 – *Transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros* -, sob o argumento de se tratar de código que acoberta operações de mera transferência de mercadorias entre os próprios estabelecimentos da empresa, com a mesma Inscrição Estadual nº. 067.402.257, portanto, não representando circulação jurídica de mercadorias, já que diz respeito à transferência de mercadorias entre remetente e destinatário submetidos à mesma e única Inscrição Estadual.

Aduziram que, apesar de haver destaque do imposto nas notas fiscais isso foi feito em cumprimento a requisito formal estipulado em lei, não significando tais operações verdadeiras operações de saídas, que reflitam na apuração do imposto.

O ilustre Julgador José Bizerra Lima Irmão ao emitir o seu opinativo acatou a argumentação defensiva, por entender que, de fato, não havia circulação jurídica por se tratar de transferência ocorrida dentro da própria empresa. O ilustre Julgador José Raimundo Conceição, após pedir vista do processo, solicitou que o autuado trouxesse notas fiscais que comprovassem a sua alegação, o que foi feito, tendo os advogados apresentado, por amostragem, cópias das notas fiscais que foram acostadas aos autos às fls. 1.601 a 1.619. Também concluíram os Julgadores pela necessidade de inclusão, tanto no numerador quanto no denominador, das operações referentes aos CFOPs 5.403, 6.403, 5.409 e 6.409, por se referirem a operações de vendas e transferências de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em razão dos fatos acima narrados, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF, para que adotasse as seguintes providências:

1 – Designasse Auditor Fiscal para que, tomando por base o último resultado apresentado através do Parecer ASTEC Nº. 52/2012 excluísse do levantamento, tanto do numerador quanto do denominador, os valores referentes ao CFOP – 5.152, quando se tratar de circulação (transferência) entre estabelecimentos do autuado com a mesma Inscrição Estadual nº 067.402.257.

2. - Incluísse no numerador e denominador os valores atinentes aos CFOPs 5.403, 6.403, 5.409 e 6.409.

3 – Após o atendimento das solicitações contidas nos itens 1 e 2, deveria o diligente elaborar novos demonstrativos, com as devidas correções, se fosse o caso, indicando o valor do débito remanescente.

Nos termos do Parecer ASTEC Nº 94/13, o diligenciador, após tecer amplo comentário sobre as solicitações contidas nas diligências formuladas por esta JJF, conclusivamente, consignou que acompanham o parecer cinco demonstrativos. O primeiro que já consta no próprio relatório são os valores em resumo dos CFOPs conforme se encontra no livro de apuração de ICMS. O segundo apresenta a correção no numerador, com as devidas observações já anunciadas no relatório da diligência, quando o CFOP 5.403 teve incluído apenas a parte de isentas/não tributadas, pois a parte tributada já estava incluída pelos autuantes. O mesmo ocorre com o CFOP 6.403, que teve todas suas operações tributadas, com débito de ICMS, e já estava considerado no numerador no cálculo original. Na correção do denominador, o CFOP 5.152 teve todo o seu valor(contábil) excluído, pois foram inteiramente considerados pelos autuantes, e foram incluídos apenas os valores que foram excluídos na diligência anterior, visto que os demais valores já estavam incluídos no demonstrativo original.

Conclusivamente, consigna que efetuadas as alterações o quadro demonstrativo apresenta os novos índices e o quinto e último demonstrativo apresenta os novos valores remanescentes de R\$53.417,31, R\$40.243,84, R\$33.703,07 e R\$41.017,82, referentes aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, respectivamente.

Cientificados sobre o Parecer ASTEC, tanto os autuantes como o autuado não se manifestaram.

O processo foi dado como instruído para julgamento.

Na sessão de julgamento, ao exercer o seu direito de sustentação oral, o autuado apresentou memorial, no qual alega que, mesmo após a realização da última diligência, o coeficiente adotado pela Autoridade Fiscal para efeitos de aproveitamento de créditos do CIAP ainda está equivocado, uma vez que deixou de incluir totalmente os valores atinentes aos CFOPs 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411, bem como se olvidou de excluir os valores referentes aos CFOPs 5.905, 5.949/6.949 e 5.557.

Requer que o feito seja novamente convertido em diligência, para que sejam incluídos os valores relativos aos CFOPs 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411, bem como excluídos os valores referentes aos CFOPs 5.905, 5.949/6.949 e 5.557.

VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de ilegitimidade passiva, constato que não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o Auto de Infração não foi lavrado contra a empresa STEMAR Telecomunicações Ltda., conforme aduzido pelo impugnante, mas sim contra CLARO S/A, CNPJ/MF nº 40.432.544/0081-21 e Inscrição Estadual nº. 67.402.257, sendo evidente o equivoco incorrido em tal arguição.

Assim sendo, não acolho a ilegitimidade passiva arguida.

A autuação acusa o contribuinte de haver recolhido a menos ICMS pela utilização do crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, por ter aplicado incorretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP que determinou o valor do crédito fiscal a utilizar, nos termos do art. 20, § 5º, III, da Lei Complementar nº 87/96; art. 29, § 6º, III, da Lei 7014/96; art. 93, §17º, III, do RICMS/BA.

Parece-me oportuno registrar que a matéria de que cuida o Auto de Infração em exame sempre foi objeto de ampla discussão no âmbito deste CONSEF, principalmente, no que diz respeito às operações que deveriam compor o numerador e denominador da equação para determinação do coeficiente a ser utilizado sobre o valor dos créditos fiscais apontados no CIAP.

Após muitas discussões o entendimento prevalecente neste CONSEF, em reiteradas decisões, foi no sentido de que apenas as operações sujeitas à incidência do ICMS é que deveriam compor a equação. Ou seja, as saídas que representassem simples deslocamento de mercadorias ou bens, como, por exemplo, remessa para conserto, comodato, etc. não deveriam ser computadas no levantamento e, caso fossem, deveriam ser excluídas.

Invariavelmente, nesses casos, os processos eram convertidos em diligência, considerando que a Fiscalização tinha o entendimento de ausência de regramento expresso na legislação do ICMS, especialmente no RICMS/BA, sobre o que deveria ser incluído ou excluído no numerador e denominador da fração que apura o coeficiente para determinação do crédito fiscal e, em razão disso, computava todas as saídas (CFOPs) nos levantamentos realizados .

Hoje a matéria se encontra pacificada no âmbito da SEFAZ/BA, haja vista que, além das reiteradas decisões deste CONSEF – cujo inconformismo a Fiscalização sempre registrava sob a alegação de ausência de regramento na legislação do ICMS - foi editada pelo Superintendente de Administração Tributária a Instrução Normativa nº 53 de 19/10/2013, na qual restou esclarecido quais os CFOPs devem ser computados na apuração dos valores referentes às operações de saídas e prestações tributadas, bem como na apuração do valor das saídas ou prestações do período, identificando a operação ou prestação com respectivo CFOP no seu Anexo Único, o que veio confirmar o entendimento prevalecente neste CONSEF.

No presente caso, como o Auto de Infração fora lavrado em momento anterior à edição da referida Instrução Normativa nº 53, isto é, ante de 19/10/2013, houve a necessidade de conversão do feito em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fossem feitos os devidos ajustes, considerando que a Fiscalização efetuara o levantamento sem observar os CFOPs que deveriam ser computados ou não.

Após três diligências foram realizados os ajustes necessários à solução da lide, como a consideração no numerador dos valores referentes aos CFOPs 5.301/6.301 – DETRAF, haja vista que as operações/prestações que ocorrem com diferimento do imposto são, de fato, tributadas. Também com a exclusão dos valores referentes aos CFOPs que não dizem respeito a saídas tributadas, no caso CFOP 5.552: Transferência de bem do ativo imobilizado; - CFOP 5.908/6.908: Remessa de bem por conta de contrato de comodato; - CFOP 5.915/6.915: Remessa de mercadoria para conserto ou reparo; CFOP 5.152: Transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros.

No caso do CFOP 5152 cabe observar que, conforme restou esclarecido, não se trata de transferência de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do contribuinte – operações ou saídas que seriam tributadas normalmente, conforme previsto na legislação do ICMS – mas sim de mera movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos do autuado que, em verdade, possuem uma única inscrição e funcionam como se fossem um único estabelecimento.

Ainda foram incluídos os valores atinentes ao CFOP 5.403/6.403: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto; e CFOP 5.409/6.409: Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, haja vista que dizem respeito a operações tributadas.

Vale registrar que, na terceira e última diligência, o Auditor Fiscal diligenciador juntou ao Parecer ASTEC Nº 94/13, cinco demonstrativos, sendo que, no quinto e último demonstrativo apresenta os novos valores remanescentes de R\$53.417,31, R\$40.243,84, R\$33.703,07 e R\$41.017,82, referentes ao ICMS devido, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, respectivamente.

Conforme consignado acima, na sessão de julgamento, o ilustre patrono do autuado apresentou memorial alegando que o diligenciador deixara de incluir totalmente os valores atinentes aos CFOPs 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411, bem como se olvidou de excluir os valores referentes aos CFOPs 5.905, 5.949/6.949 e 5.557, requerendo a realização de diligência nesse sentido.

Não há no presente momento como acolher a pretensão defensiva.

Em verdade, o presente processo foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fossem feitos os ajustes necessários, com a inclusão e exclusão das operações/prestações com respectivos CFOPs, atendendo, inclusive, as alegações defensivas.

O resultado da última diligência foi dado ao autuado que, contudo, não se manifestou.

Por certo, o silêncio do autuado permitiu inferir que concordara com o resultado da diligência, razão pela qual, inclusive, o processo foi pautado para julgamento.

É cediço que, no processo administrativo fiscal, a busca da verdade material deve sempre prevalecer, porém, também se sabe que a lide não pode permanecer eternamente sem solução.

Ademais, no caso do memorial apresentado, verifico que o autuado não apontou precisamente quais os valores atinentes aos CFOPs 5.403/6.403, 5.409/6.409, 5.411/6.411 não foram incluídos pelo diligenciador. Ou seja, não apresentou elemento probatório do que alega (art. 142 do RPAF/99). Do mesmo modo, não apontou quais os valores atinentes aos CFOPs 5.905, 5.949/6.949 e 5.557 deveriam ser incluídos.

Nunca é demais lembrar que o art. 147, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.627/99, determina que deverá ser indeferido o pedido de diligência, for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Desse modo, indefiro o pedido de diligência com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99.

Diante do exposto, acolho o resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, nos termos do Parecer ASTEC Nº 94/13, sendo o valor do ICMS remanescente de R\$53.417,31, R\$40.243,84, R\$33.703,07 e R\$41.017,82, referentes aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, respectivamente, totalizando o ICMS devido o valor de R\$168.382,04.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0005/11-5**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$168.382,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” 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, 25 de agosto de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR