

**A.I. Nº - 279692.0012/12-4**

**AUTUADO - CLARO S.A.**

**AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR**

**ORIGEM - IFEP SERVIÇOS**

**INTERNET - 29 .12. 2014**

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0269-01/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. A legislação fixa critérios jurídicos que encerram uma equação matemática quanto ao que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da equação implícita na norma. Foi determinada diligência para realização de revisão do lançamento com base nas recomendações pontuadas pelo órgão julgador. Acatado o resultado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto do Relator. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10.12.12, acusa utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 3.207.815,75, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 28/66) alegando que os autuantes incorreram em equívocos, porque:

- a) parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98;
- b) outra parte diz respeito a remessas em comodato, conserto e reparo, ou ainda para depósitos fechados e armazéns gerais no Estado da Bahia, que não são sujeitas ao ICMS, por não haver circulação jurídica dos bens;
- c) parte se refere a transferências entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas a saídas definitivas, para fins de tributação, como é determinado pela cláusula segunda do Convênio ICMS 126/98;
- d) parte se refere a mercadorias submetidas à substituição tributária;
- e) parte se refere a brindes ou doações, que são operações tributadas pelo ICMS;
- f) parte se refere a prestações originadas de chamadas mediante cartões telefônicos pré-pagos, as quais são igualmente tributadas, sendo o imposto diferido, pois só irá incidir quando da ativação

do cartão, havendo ainda aquelas que se referem a bens submetidos à substituição tributária, de modo que também é regular o aproveitamento do crédito.

Reclama que os fiscais elaboraram a planilha de cálculos, no que diz respeito ao coeficiente de creditamento, aplicando o cálculo de 2008, situação que gerou um aumento no Auto de Infração na ordem de aproximadamente R\$ 390.000,00 em seu valor original.

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

Argumenta que a empresa desenvolve serviços de cessão onerosa da sua rede a outras operadoras de serviços de telecomunicações, nos termos da cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, de modo que, quando ocorre a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, a empresa fica desobrigada do recolhimento do imposto incidente sobre tal operação, cuja responsabilidade é atribuída à própria prestadora de serviço de telecomunicações (cessionária dos meios de redes), e portanto se transfere somente a responsabilidade (o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção) quanto ao recolhimento do ICMS, às prestadoras de serviços de telecomunicações, quando estas promoverem a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço, incluindo nessa ocasião o valor da remuneração de meios de redes a elas cedidos pela empresa, restando indubitável que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do ICMS. Frisa que a empresa somente não recolhe o ICMS devido nessas operações por haver previsão de diferimento do imposto, nos termos da referida cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, porém o diferimento não faz com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do ICMS, devendo por isso ser consideradas normalmente tributadas para fins de apuração do coeficiente de crédito. Aduz que diferimento não constitui isenção ou não-incidência, pois a previsão de isenção ou não-incidência somente admite interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN. Observa que na operação em análise o ICMS, em vez de ser pago na etapa da operação em que efetivamente a empresa atua, tem o seu desembolso financeiro transferido para uma etapa posterior em que é recolhido com base no preço total da operação praticada com o consumidor final, e por conseguinte, embora o imposto incidente sobre as cessões de meios de redes seja transferido para etapa posterior, não deixa de ser recolhido aos cofres públicos, ainda que em momento posterior.

Observa que esse fenômeno operacional é expressamente identificado pela legislação do Estado da Bahia, no art. 569-A do Decreto nº 6.284/97 [leia-se: do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97],

segundo o qual tais operações devem ser reconhecidas como saídas e prestações tributadas. Transcreve o citado art. 569-A.

Cita lição de Sacha Calmon acerca da aplicação do Convênio ICMS 126/98 e possibilidade de uso regular dos créditos acumulados com aquisições para o ativo permanente. Transcreve trecho de manifestação do procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins. Também transcreve ementa de um acórdão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, no sentido de que essas cessões de redes configuram hipóteses de operações tributadas, e portanto não podem ser utilizadas para diminuir o coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS. Transcreve também trecho do voto da conselheira Mônica Maria Roters, da 2ª Câmara do CONSEF, nos autos do Processo nº 232882.0007/08-0. Aduz que, em caso semelhante a este, no Processo nº 279692.0012/11-6, a diligência fiscal acatou as alegações da peça de defesa e elaborou novo cálculo, considerando as receitas de cessão onerosa de meios de rede tanto no numerador quanto no denominador do cálculo do coeficiente de creditamento.

Por essas razões, sustenta que devem ser excluídas todas as operações e prestações de cessão onerosa de redes de telecomunicações, por não serem consideradas como isentas, e sim tributadas.

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

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

Quanto às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, alega que no levantamento fiscal foi incluída no cômputo das operações isentas ou não tributadas a parcela de operações submetidas à substituição tributária. Argumenta que a ausência do destaque do ICMS nas Notas Fiscais das operações do regime de substituição tributária decorre do fato de que o pagamento do imposto foi pago em um momento anterior, mas isso não significa que se enquadrem tais operações como isentas ou não tributadas.

Também sustenta que os autuantes reclassificaram erroneamente como isentas ou não tributadas as operações com brindes ou doações.

Passa a comentar a situação das receitas decorrentes da utilização de cartões pré-pagos, consideradas pela fiscalização como isentas ou não tributadas, argumentando que se trata de prestações regularmente tributadas, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS 55/05. Observa que o fisco baiano já reconheceu que são tributadas as receitas dessas prestações, conforme Processo de Consulta nº 41724920030.

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

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

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Alternativamente, pede que seja determinada diligência para que os quesitos apresentados possam ser respondidos. Requer a intimação pessoal em nome dos seus representantes legais, no endereço que indica. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 102/105) dizendo que discordam das alegações do autuado, haja vista que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente, a saber, o art. 20, § 5º, III, da Lei Complementar 87/96, o art. 29, § 6º, III, da Lei 7.014/96, o art. 93, § 17, III, do Decreto 6.284/97 [sic] e o art. 339, § 2º, do Decreto 6.284/97 [sic], determinam que o montante do crédito a ser apropriado é obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior, e não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela empresa. Observam que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas apenas a prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no Registro de Saídas do autuado não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica. Consideram que, como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços ou prestações o legislador o estabeleceria.

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

Reconhecem que se equivocaram na transferência dos valores dos coeficientes de creditamento oriundos da coluna F do anexo D para a coluna I do anexo A, e dizem que corrigiram o equívoco, gerando um novo demonstrativo, anexo E, fl. 106.

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

Concluem dizendo manter a ação fiscal.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, em face das recomendações feitas no despacho da diligência (fls. 110/116).

O órgão preparador, por equívoco, “deu ciência” da diligência antes de ela ser realizada (fls. 118-119).

O contribuinte reclamou desse equívoco (fls. 137/139).

Em atendimento à diligência, um dos autuantes já havia prestado informação (fls. 121-122) explicando os critérios adotados na cumprimento da diligência. Informa que corrigiu erros, e diz quais. Conclui dizendo que efetuou a diligência determinada pelo CONSEF, porém o seu entendimento continua o mesmo constante na informação fiscal, de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam inclusões e exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Adverte que é de responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança (anexo I, fl. 126), obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 135-135-A).

O contribuinte não se manifestou (a manifestação às fls. 137/139 diz respeito à reclamação do fato de, anteriormente, o órgão preparador, por equívoco, ter “deu ciência” da diligência antes de ela ser realizada - fls. 118-119).

Ao ter vista dos autos, um dos autuantes apôs o seu “ciente” (fl. 141).

O processo foi encaminhado ao CONSEF para julgamento (fl. 142).

O autuado entrou com petição (fls. 145/148, renumeradas como fls. 144/147), reclamando que:

- a) de acordo com as planilhas às fls. 124 (numerador) e 125 (denominador), a diligência não foi cumprida no tocante às prestações relativas a cartões pré-pagos;
- b) com relação às operações de cessão de meios de rede (interconexão), na diligência foi determinado que os valores deveriam figurar no numerador e no denominador da equação, em razão do disposto no art. 569-A, VII, do RICMS então vigente, porém nos novos cálculos, de todos os meses apurados, os autuantes deixaram de incluir no numerador uma partes das aludidas operações, na média de R\$ 150.000,00 por mês;
- c) os autuantes se equivocaram ao refazerem os cálculos em relação aos CFOPs 5.910 e 6.910, porque na inclusão dos valores no numerador somaram o valor da base de cálculo com o valor contábil, acarretando valor a mais para aproveitamento de créditos em favor da empresa;
- d) deveriam ser feitas as devidas correções dos cálculos das planilhas às fls. 123/126.

O processo foi pautado para julgamento.

Na sessão de julgamento do dia 17.9.13, esta Junta decidiu retirar o processo de pauta e enviá-lo em diligência à repartição de origem (fls. 151-152, renumeradas como fls. 150-151), a fim de que os fiscais autuantes efetuassem a revisão dos cálculos relativamente ao que foi decidido na diligência anterior, especificamente no tocante às letras “a” e “b” da observação do instrumento à fl. 115, e que apreciassem a alegação de erro quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910, conforme salientado na nova diligência.

Em resposta à diligência, os autuantes pronunciaram-se (fls. 154/156) informando o seguinte:

- a) quanto à reclamação atinente às prestações relativas a cartões pré-pagos, os valores referentes a esse serviço de telecomunicação não constam na diligência anterior porque estes serviços foram considerados, tanto no denominador como no numerador, quando da fiscalização, pois as prestações de serviços de telecomunicações referentes a este tipo de serviço foram registradas como tributadas pelo ICMS, conforme pode ser verificado no Convênio 115 entregue pelo autuado à SEFAZ;
- b) quanto à reclamação da falta de inclusão no numerador de uma das partes das operações de cessão de meios de rede (interconexão), na diligência anterior foram considerados os valores referentes às prestações de serviço “Remuneração Uso de Rede VU-M”, como pode ser observado na coluna B do anexo G (fl. 124), e nesta diligência são acatados os argumentos do autuado, sendo

recalculados os valores a incluir no numerador, onde é acrescentada a coluna B do anexo J – numerador corrigido (fl. 167) com os valores referentes aos outros serviços de interconexão – “Serviços de MMS” e “Serviços de SMS” – valores estes também extraídos do convênio 115 entregue pelo autuado à SEFAZ;

- c) quanto à observação em relação aos CFOPs 5.910 e 6.910, acatam os argumentos do autuado sobre os valores relativos à base de cálculo dos referidos CFOPs, contidos na coluna C do anexo G (fl. 124), tendo sido feita a correção, como pode ser observado na coluna C do anexo J – numerador corrigido (fl. 167). Após o atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, ocorreram mudanças nas colunas B e C do anexo G – numerador (fl. 124), e para demonstrar as correções foi refeito o demonstrativo do numerador, que foi renomeado como anexo J – numerador corrigido (fl. 167).
- d) a informação fiscal (fls. 102/105) demonstra a metodologia aplicada, que está em consonância com os dispositivos legais constantes no RICMS vigente à época;
- e) quanto à verificação de valores a mais, durante a elaboração desta diligência foi observado que os valores mensais constantes na coluna F do anexo E (fl. 106) – saldo mensal do CIAP, após baixas e entradas – estão a maior, e esse fato foi causado pela não inclusão, na coluna C do mesmo anexo E, dos valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente do exercício de 2005, que deveriam ter sido baixados, pois o período de utilização de 48 meses foi concluído. Tais valores deveriam ter sido somados aos valores dos créditos mensais de ICMS sobre as baixas do ativo permanente do exercício de 2009, constituindo assim o total de crédito mensal das baixas do ativo permanente, como consta no título da coluna C do anexo E;
- f) o fato descrito no tópico anterior repetiu-se quando do cálculo do CIAP no exercício de 2008 (PAF 279692.0004/12-1), tendo em vista que não foram incluídos na coluna C do anexo A do respectivo PAF os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente do exercício de 2004, cujo período de utilização de 48 meses foi concluído. Por sua vez, estes valores deveriam ter sido somados com os créditos mensais de ICMS sobre as baixas do ativo permanente do exercício de 2008. Por isso, para corrigir, no PAF 279692.0012/12-4, os valores mensais da coluna F do anexo E, foi preciso que, inicialmente, fossem refeitos os cálculos do saldo mensal do CIAP, após baixas e entradas, do PAF anterior, no caso, do exercício de 2008, tendo em vista que o saldo final da coluna F é o saldo mensal acumulado do CIAP do exercício de 2009. Em função disso, foram realizados os seguintes procedimentos:

f.1) correções realizadas no CIAP 2008 referente ao PAF 279692.0004/12-1:

- foi elaborada a planilha CIAP 2008, anexo B-1 (fl. 161), na qual: na coluna B constam os valores do crédito mensal sobre as baixas do ativo permanente ocorridas em 2008; na coluna C constam os valores do crédito mensal de ICMS sobre as entradas do ativo permanente ocorridas em 2004 cujo período de utilização de 48 meses foi concluído; na coluna D consta a soma das colunas B e C com os valores do total do crédito mensal do ICMS das baixas do ativo permanente do exercício de 2008;
- foi elaborada a planilha CIAP 2008, anexo J (fl. 162), na qual os valores encontrados na coluna D do anexo B-1 migraram para a coluna C do anexo J, e, seguindo a fórmula deste anexo, o valor final da coluna F migrou para a coluna B do anexo K da planilha CIAP 2009 (fl. 168);

f.2) correções realizadas no CIAP 2009 referente ao PAF 279692.0012/12-4:

- foi elaborada a planilha CIAP 2009, anexo B-1 (fl. 164), na qual: na coluna B constam os valores do crédito mensal sobre as baixas do ativo permanente ocorridas em 2009; na coluna C constam os valores do crédito mensal de ICMS sobre as entradas do ativo

permanente ocorridas em 2005 cujo período de utilização de 48 meses foi concluído; na coluna D consta a soma das colunas B e C com os valores do total do crédito mensal do ICMS das baixas do ativo permanente do exercício de 2009;

- foi elaborada a planilha CIAP 2009, anexo K (fl. 168), onde os valores encontrados na coluna D do anexo B-1 migraram para a coluna C do anexo K, e, seguindo a fórmula deste anexo, foi encontrado o valor final da coluna F corrigido (fl. 168).

Concluem a informação assinalando que o anexo 01 do PAF 274068.0005/11-5, do qual se originaram os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente ocorridas em 2004 e 2005, bem como todos os outros arquivos que compõem esta diligência, estão também em arquivo magnético (fl. 169). Observam que efetuaram a diligência determinada pelo CONSEF, porém o seu entendimento no que se refere às alterações do cálculo do coeficiente de creditamento continua o mesmo que consta na informação fiscal (fls. 102/105), de modo que é responsabilidade do CONSEF o resultado final, no que se refere aos efeitos causados pelas alterações do coeficiente de creditamento, no novo demonstrativo de cobrança (CIAP 2009, anexo K, fl. 168), obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 171-172).

O contribuinte manifestou-se (fls. 174/179) assinalando os pontos que foram objeto da diligência determinada pelo órgão julgador: as prestações relativas aos cartões pré-pagos, as operações de cessão de meios de rede e as operações com remessas em bonificação, doação ou brinde. Observa que as recomendações do órgão julgador se restringiram a apenas esses três aspectos, e reclama que, apesar da clareza das orientações constantes na diligência, os fiscais, ao elaborarem os cálculos, entenderam por recompor os valores do CIAP desde o ano de 2008, recalculando todos os fatos de apropriação desde o ano de 2006, conforme pode ser verificado nas fls. 155/168.

Destaca que nas fls. 154-155 se verifica que os fiscais, sem qualquer determinação do órgão julgador, entenderam por recalcular o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, e ao elaborarem a planilha solicitada pelo órgão julgador verificaram que não haviam computado as baixas do período, o que acarretou um saldo mensal do CIAP maior. Observa que os fiscais afirmaram que tal fato se repetiu nos cálculos do CIAP dos exercícios de 2008 (Auto de Infração nº 279692.0004/12-1) e de 2009 (Auto de Infração nº 279692.0012/12-4), uma vez que não foram baixados os créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo imobilizado dos anos de 2004 e 2005.

Reclama que os fiscais refizeram todas as planilhas do CIAP de 2008 e 2009, efetuando as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos, e computaram as baixas dos quadriênios que não haviam considerado anteriormente, porém tais cálculos não só alteraram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do CIAP de 2009, objeto do presente Auto de Infração, como também a planilha do ano anterior (2008), cujo valor já foi lançado pelo fisco através do Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, que também foi impugnado.

Frisa que o órgão julgador no instrumento às fls. 150-151 não determinou, nem sequer mencionou, a reconstrução das planilhas do CIAP para considerar esses valores, menos ainda a reconstrução das planilhas do CIAP de períodos passados, uma vez que esses valores já foram lançados em outros Autos de Infração. Observa que o órgão julgador apenas determinou a revisão do Auto de Infração para acrescentar e excluir determinados valores no numerador e no denominador da equação do cálculo do coeficiente de creditamento do ano de 2009.

Considera que os fiscais deverão realizar a correção dos cálculos constantes na planilha à fl. 168, para adotar tão somente o que foi determinado pelo órgão julgador.

Conclui dizendo que reitera os termos da impugnação apresentada em 11.1.13.

Requer que todas as intimações atinentes a este lançamento sejam direcionadas aos advogados, nos endereços que indica (fls. 178-179).

Dada vista dos autos aos fiscais autuantes para ciência e pronunciamento acerca da manifestação do contribuinte (fl. 182), os autuantes se limitaram a declarar: “Ciente em 20/01/2014” (fl. 183).

O processo foi novamente dado por instruído e posto em pauta para julgamento pela segunda vez.

Na sessão de julgamento do dia 15.4.14, decidiu-se determinar a remessa dos autos em nova diligência à repartição de origem (fls. 186-187), a fim de que os autuantes revissem os cálculos relativamente ao que foi decidido na diligência às fls. 150-151, sem ajustes quanto a exercícios anteriores, observando-se que alguma irregularidade relativa a exercícios anteriores somente poderia ser apurada mediante nova ação fiscal.

Em cumprimento à diligência, os autuantes prestaram informação (fls. 189-190) dizendo que, para solucionar as diversas demandas deste caso e também outras que porventura viessem a ocorrer, utilizaram para a correta apuração do débito tributário a Instrução Normativa 53/13. Aduzem que, além das demandas descritas no processo, outra ocorreu, provocada empresa, pois, durante a fiscalização, nos exercícios de 2011 e 2013 (Processos 279692.0002/14-5 e 279692.0003/14-1), o autuado 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 ativo permanente, e, depois de verificar a documentação necessária, eles, autuantes, atenderam àquela solicitação, sendo que, além disso, a empresa não efetuou as baixas do ativo permanente alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram seu ciclo concluído, conforme determina o art. 93, § 17, V e VII, do RICMS/97.

Acrescentam que, a fim de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa, e cientes da existência de processos de exercícios anteriores, estenderam os valores da “transposição” de estoques para o seu início em novembro de 2008 (fls. 200/203), tendo em vista que provavelmente a empresa também demandaria em futuras diligências a inclusão da transposição em outros processos, e também efetuaram as baixas dos créditos fiscais cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e dos créditos fiscais das baixas do ativo permanente alienados no exercício, ambos não baixados pela empresa. Para isso, intimaram o contribuinte (fls. 191/193) para apresentar os valores referentes às operações descritas na Instrução Normativa 53/13 e os valores relativos à “transposição” de estoque por ele anteriormente reclamada. Aduzem que, na aplicação das orientações contidas na referida Instrução e na inclusão dos valores relativos à “transposição” de estoque, foram criados novos demonstrativos: anexo 91, saldo acumulado; anexo 92, cobrança; anexo 93, “baixas total”; anexo 94, “entradas total”; anexo 95, cálculo do coeficiente; anexo 96, inclusões e exclusões no numerador; anexo 97, exclusões no denominador (fls. 200/209), sendo que os anexos B e C permaneceram inalterados (fls. 7/10). Consideram que tais anexos têm cunho didático e são auto-explicativos.

Informam que, após análise da documentação recebida, do atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, seguindo a Instrução Normativa 53/13, do atendimento à demanda do autuado sobre a “transposição” de estoque e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e não baixados pela empresa, foram gerados novos débitos tributários mensais, como podem ser vistos no anexo 92, cobrança (fl. 204).

Ponderam que interpretações divergentes da legislação ou equívocos podem ocorrer tanto nos trabalhos de auditoria fiscal como também por parte do contribuinte, e nesses casos eles consideram os momentos da diligência e da informação fiscal oportunos e, por responsabilidade funcional, têm que informar tais ocorrências e oferecer soluções.

Concluem dizendo que efetuaram a diligência fiscal determinada pelo CONSEF e, mediante as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal, com as alterações descritas, que resultaram na



“reclamação” do crédito tributário no valor “total” de R\$ 346.807,60, conforme anexo 92, cobrança (fl. 204).

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 213/219) assinalando que, ao final da diligência, as autoridades fiscais teriam reconhecido que o valor remanescente do Auto de Infração corresponderia a R\$ 403.655,86 (*sic*).

Observa que o órgão julgador havia determinado, mais uma vez, que as autoridades fiscais refizessem os cálculos sem os ajustes das planilhas dos anos anteriores, tendo ainda consignado que eventual irregularidade nos exercícios anteriores somente poderia ser apurada mediante nova ação fiscal. Reclama que, mesmo com essa orientação do órgão julgador, os fiscais, ao elaborarem as novas planilhas para apuração do cálculo do coeficiente de creditamento referente ao ano de 2009, recalcularam os saldos efetuando as baixas dos anos anteriores.

Assinala que os fiscais refizeram todas as planilhas do CIAP referentes aos exercícios de 2008 e 2009, efetuando as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos, assim como computaram as baixas dos quadriênios que não haviam considerado anteriormente. Protesta que tais cálculos não só alteram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do CIAP de 2009, referente ao presente Auto, mas também alteram a planilha do ano anterior, 2008, cujo valor já foi lançado pelo fisco e devidamente impugnado pela empresa, através do Auto de Infração 279692.0004/12-1.

Faz ver que o órgão julgador não determinou, ou sequer mencionou, a reconstituição das planilhas do CIAP para considerar esses valores, menos ainda a reconstrução das planilhas do CIAP de períodos passados, uma vez que esses valores já foram lançados em outros Autos de Infração. Observa que o órgão julgador, no despacho às fls. 150-151, somente determinou a revisão fiscal deste Auto para acrescentar e excluir determinados valores no numerador e no denominador da equação do cálculo do coeficiente de creditamento do ano de 2009.

Prossegue dizendo que, ainda com relação ao resultado da diligência, persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela fiscalização nos cálculos apresentados às fls. 200/210. Aduz que a empresa já havia informado nestes autos que, quando da transferência interestadual de bens do ativo destinados a outros estabelecimentos seus, não obstante se tratar de uma operação não tributada, em razão da falta de circulação jurídica, procedia ao recolhimento do ICMS na saída, e assim agia por duas razões: a) impossibilidade material em individualizar o momento de entrada do bem objeto de transferência, o que não permite a baixa do bem do ativo imobilizado; b) reduzir ou afastar os prejuízos para o Estado da Bahia em decorrência daquela impossibilidade. Explica que essa impossibilidade decorre do fato de que a empresa adquire grandes quantidades de bens para o seu ativo imobilizado, os quais são registrados de acordo com os documentos fiscais respectivos, e não por item, sendo por isso impossível identificar com segurança o momento em que o bem a ser transferido teria ingressado no estabelecimento, e por essa razão efetua o estorno indireto, que consiste em fazer o recolhimento do ICMS na transferência entre estabelecimentos, que seria desonerada da incidência, em virtude da impossibilidade de identificar o momento em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado, o que não permite a realização do correspondente estorno. Aduz que, além da não incidência de ICMS sobre transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme decidiu o STJ, inclusive à luz da Súmula 166, após dois anos a legislação baiana deixa de exigir o estorno dos bens vinculados ao ativo imobilizado, de modo que, se os bens objeto de transferência estivessem nesse cenário, ter-se-ia, em favor do Estado, um recolhimento de ICMS em operação não sujeita ao tributo, e quando sequer seria exigido o estorno do crédito do ativo imobilizado. Acrescenta que, ainda que a situação fosse analisada pelo cenário mais conservador, o Estado da Bahia teria um benefício, pois a saída deveria considerar o valor do bem diminuído do tempo que o mesmo tivesse ficado vinculado àquele estabelecimento, sendo que o débito do imposto seria proporcionalmente menor, e nesse

aspecto a empresa atua em favor do Estado da Bahia, em razão de sua impossibilidade em individualizar e identificar o momento em que o bem objeto da saída em transferência tenha sido recepcionado, porém a autuação fiscal não considera nenhum daqueles aspectos, exigindo o estorno dos valores correspondentes às saídas realizadas, o que configura o pior cenário possível, pois isso está em descompasso com a realidade, na medida em que adota uma ficção, de que o valor do estorno deveria ser idêntico ao da baixa realizada, sem, tampouco, considerar o recolhimento do imposto em relação a uma operação em que o mesmo não seria devido.

Considera que a autoridade fiscal deveria reconhecer os recolhimentos realizados como redutores das baixas do ativo imobilizado exigidas, ou seja, em vez de efetuar a glosa do equivalente a 17%, tendo em vista os recolhimentos correspondentes a 12%, nas transferências interestaduais, deveria ter procedido ao lançamento apenas do equivalente a 5%, pois este seria o máximo prejuízo suportado pelo Estado da Bahia, isto quando viesse a ser materializado. Apresenta quadro demonstrativo, dizendo que ele torna evidente esse entendimento, de que a glosa realizada foi no patamar de 17%, quando poderia, no máximo, ser de 5%, que seria o resultado da diminuição do valor registrado (17%) daquele recolhimento feito quando da transferência (12%). Com outro quadro demonstrativo, pondera que a aplicação desse “racional”, para o saldo credor acumulado durante o ano de 2009, ensejaria a apuração de um valor inferior àquele consignado como devido pela diligência.

Conclui falando da necessidade de revisão do trabalho fiscal, pugnando pelo acatamento do valor reconhecido de R\$ 349.270,87.

Requer que todas as intimações atinentes a este caso sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, Dr. Maurício Pedreira Xavier, no endereço que indica.

Ao ter vista dos autos, um dos fiscais autuantes se pronunciou (fls. 223/229), transcrevendo de início o trecho do voto do relator no Acórdão CJP 0309-11/14. Também transcreve trechos da manifestação do autuado, frisando que este, além de não cumprir o que prevê a legislação, criou um “modus operandi” artificial próprio, denominado de “estorno indireto”, não previsto no RICMS, e assim sendo foi o autuado quem adotou uma peça de ficção diferente da fiscalização, que efetuou todo o trabalho fiscal lastreada no que determina o RICMS e em documentação suporte. Diz que constatou nos argumentos do autuado uma grave inversão de valores, porque, se o próprio autuado reconhece que não elabora o CIAP de acordo com o que determina o RICMS, então é ele, autuado, quem deveria corrigir seu CIAP, pois não é a norma legal que deve se adaptar ao “modos operandi” do autuado, e sim o inverso. Aduz que, se procedesse como pretende o autuado, estaria a fiscalização indo de encontro com o RICMS e sendo injusta com os outros contribuintes, que obedecem ao que determina o RICMS, sendo a isonomia uma condição “sine qua non” dentro das responsabilidades funcionais. Transcreve os §§ 1º e 2º do art. 339 do RICMS. Observa que para a correta elaboração do CIAP são exigidas diversas informações sobre os bens cujos créditos serão apropriados proporcionalmente. Assinala que o autuado também erra quando afirma que após dois anos a legislação baiana deixa de exigir o estorno dos bens vinculados ao ativo imobilizado, haja vista que o art. 93, § 17, determina que o estorno ocorrerá em quatro anos.

Quanto ao saldo acumulado, afirma que a fiscalização procedeu como determina o RICMS, conforme está demonstrado de forma didática e detalhada no anexo 91, fls. 200/203, que, como os demais anexos (fls. 189/210), se baseia em documentação comprobatória. Destaca que, para a correta apuração do valor do saldo mensal acumulado do CIAP, devem ser subtraídos mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das baixas mensais de ativo permanente, tanto as ocorridas no exercício vigente como as do quadragésimo oitavo mês que concluíram seu ciclo, e, feito isso, devem ser adicionados mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado os meses anteriores os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício vigente, encontrando-se assim o valor do saldo mensal acumulado atualizado.

Com relação aos recolhimentos de ICMS efetuados nas transferências interestaduais de bens do ativo permanente, diz que tais operações têm a ver com as regras do CIAP apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados, como pode ser observado no anexo 93 (fl. 205), onde a fiscalização realizou os procedimentos de baixa dos créditos fiscais das transferências, respeitando o imposto na forma do art. 93, § 17, V, do RICMS. Aduz que, em descumprimento ao que prevê esse dispositivo, o autuado em seu “modus operandi” cometeu grave infração por não ter efetuado as baixas referentes às alienações dos bens do ativo permanente ocorridas no exercício, e tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram seu ciclo concluído, ficando assim os créditos fiscais sendo utilizados de modo “ad aeternum” [leia-se: “ad aeternum”] e, por consequência, causando recolhimento a menos do ICMS.

Frisa que outro agravante no “modus operandi” adotado pela empresa é que, além de desejar utilizar os créditos fiscais “ad aeternum”, ela repassa os mesmos créditos para suas filiais em outros Estados ao tributar as transferências interestaduais dos bens do ativo permanente, ou seja, paga as transferências para poder lá na frente aproveitar o crédito.

Quanto ao pedido de revisão fiscal e de reconhecimento do saldo remanescente correspondente a no máximo R\$ 349.270,87, o fiscal frisa que o valor a ser pago proposto pela empresa é R\$ 2.463,27 a mais que o “reclamado” pela fiscalização após a diligência, e por isso considera que seria mais benéfico para o autuado ter aceitado a diligência, haja vista que foi totalmente embasada no RICMS.

Conclui dizendo que não pode acatar os argumentos expostos pelo autuado, tendo em vista os diversos equívocos por ele cometidos na apuração do seu CIAP e por livre arbítrio ter optado por criar um “modus operandi” que não atende ao RICMS. Diz que mantém a ação fiscal, com as alterações indicadas na informação às fls. 189/210, que resultou na “reclamação” do crédito tributário no valor de R\$ 346.807,60, conforme anexo 92 (fl. 204).

#### **VOTO VENCIDO**

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

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

operações de saídas ou prestações tributadas

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

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).

Portanto, tendo em vista a necessidade de rigoroso discernimento quanto a esses conceitos jurídicos a par de conceitos contábeis, essa questão do crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo permanente requer cuidados especiais por quem procede à auditoria. Atualmente, a matéria está disciplinada na Instrução Normativa nº 53/13. Porém, quando foi lavrado este Auto, ainda não existia aquela instrução normativa. Em virtude disso, foi determinada a diligência às fls. 110/116, com uma série de recomendações. Aquelas recomendações foram feitas com base em estudos que eu havia feito em conjunto com a nobre colega Denise Mara Barbosa em torno dessa melindrosa questão, que sem dúvida carecia de uma disciplina visando orientar a fiscalização. Tal estudo serviu de subsídio para a elaboração da referida Instrução Normativa nº 53/13. De modo que o que foi solicitado na referida diligência está em sintonia com a orientação da referida instrução normativa, no tocante ao que deve figurar no numerador da equação, ao que deve figurar apenas no denominador, ao que deve figurar tanto no numerador como no denominador, bem como ao que não deve figurar nem no numerador nem no denominador.

Os pontos questionados pelo contribuinte dizem respeito ao regime de tributação de certas situações, tais como remessas em comodato, remessas para conserto ou reparo, transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, mercadorias e serviços do regime de substituição tributária, operações com brindes ou doações.

Com relação à locação ou comodato de bens, tais fatos, em princípio, são alheios ao campo de incidência do ICMS. Porém, no caso particular do autuado nestes autos, a locação de equipamentos está relacionada à prestação dos serviços de comunicação, pois os valores cobrados a título de locação constituem despesas acessórias e por conseguinte integram a base de cálculo do ICMS relativo à prestação do serviço. Por conseguinte, no caso específico deste contribuinte, os valores relativos a locações devem ser considerados tributados, integrando, por conseguinte, tanto o numerador como o denominador da equação considerada.

No tocante às transferências internas de material de uso ou consumo, na situação específica destes autos, os valores não devem figurar nem no numerador nem no denominador da equação porque não se trata de operações, haja vista que este contribuinte tem inscrição única para todos os seus estabelecimentos neste Estado, e, sendo assim, 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.

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, evidentemente, também no denominador).

São tributáveis as operações com brindes e doações, e por conseguinte devem constar também tanto no numerador quanto no denominador da equação.

O mesmo ocorre com relação às operações e prestações enquadradas no regime de substituição tributária, pois não pode haver dúvida de que são tributáveis.

Tal é a situação dos cartões pré-pagos: 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.

Depois da diligência determinada às fls. 110/116, a instrução deste processo foi tumultuada por incidentes que determinaram sucessivas retiradas de pauta. O órgão preparador, por equívoco, “deu ciência” da diligência antes de ela ter sido realizada (fls. 118-119). Esse transtorno foi depois corrigido (fls. 135-135-A). Por alguma razão, a partir da fl. 145 as folhas dos autos foram renumeradas.

O contribuinte reclamou que a diligência não havia sido cumprida no tocante às prestações relativas a cartões pré-pagos, e que nos cálculos relativos às operações de cessão de meios de rede (interconexão) os fiscais incorreram em erro em todos os meses, numa média de R\$ 150.000,00 por mês, além de se equivocarem em relação aos CFOPs 5.910 e 6.910, pois somaram a base de cálculo com o valor contábil.

Em face disso, esta Junta determinou nova diligência (fls. 151-152, renumeradas como 150-151), a fim de que os fiscais autuantes efetuassem a revisão dos cálculos relativamente ao que havia sido decidido na diligência anterior (fls. 110/116), especificamente no tocante:

- a) à letra “a” da observação constante na fl. 115: 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 tanto no numerador quanto no denominador da equação;
- b) à letra “b” da observação constante na fl. 115: cartões telefônicos pré-pagos são tributados por antecipação, devendo igualmente ser considerados tanto no numerador quanto no denominador;
- c) à alegação de erro quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910.

Apesar de a diligência ter sido para que os autuantes efetuassem a revisão relativamente aos três pontos assinalados na diligência (cessões onerosas de meios de rede, cartões pré-pagos e erros quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910), os fiscais, depois de procederem aos cálculos solicitados, resolveram, por conta própria, efetuar uma reconstituição do CIAP, pois, ao cumprirem a diligência, eles descobriram que não haviam incluído os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente do exercício de 2005, que deveriam ter sido baixados, haja vista o período de utilização, que é de 48 meses. Os autuantes explicam que, no levantamento originário, eles deveriam ter somado os referidos valores aos valores dos créditos mensais de ICMS sobre as baixas do ativo permanente do exercício de 2009, constituindo assim o total de crédito mensal das baixas do ativo permanente.

Ora, isso é um fato novo. A acusação, no Auto, é de que foi utilizado crédito “em valor superior ao permitido pela legislação”, em virtude do cálculo incorreto do coeficiente de creditamento do CIAP.

A acusação, no Auto, não se refere a baixas não efetuadas. Na diligência, não foi determinado que os autuantes fizessem tal reconstituição do CIAP relativamente a baixas não efetuadas.

Mas o pior é o que os fiscais informam a seguir: eles retroagiram os cálculos aos exercícios de 2004 e 2005. E, ao retroagirem a exercícios remotos, os novos cálculos afetaram não somente o presente Auto de Infração, mas também outros Autos de Infração:

- a) os cálculos retroativos a 2004 afetaram o AI nº 279692.0004/12-1, no qual foram apurados créditos supostamente indevidos no exercício de 2008;
- b) para o presente Auto, de nº 279692.0012/12-4, que diz respeito a créditos relativos ao exercício de 2009, os novos cálculos retroagiram ao exercício de 2005;
- c) os fiscais informam que os valores dos créditos mensais se originaram de um terceiro Auto de Infração, de nº 274068.0005/11-5.

É evidente que os fiscais, numa diligência determinada para correção de erros específicos e perfeitamente delimitados, não poderiam incluir no lançamentos valores relativos a um fato novo, que sequer foi objeto da diligência solicitada pelo órgão julgador.

O contribuinte, ao ter ciência do resultado da diligência, manifestou-se (fls. 174/179) assinalando os pontos que foram objeto da diligência determinada pelo órgão julgador: as prestações relativas aos cartões pré-pagos, as operações de cessão de meios de rede e as operações com remessas em bonificação, doação ou brinde. Observa que as recomendações do órgão julgador se restringiram a apenas esses três aspectos, e reclama que, apesar da clareza das orientações constantes na diligência, os fiscais, ao elaborarem os cálculos, entenderam por recompor os valores do CIAP desde anos anteriores, afetando outro Auto de Infração. Destaca que os fiscais fizeram isso sem qualquer determinação do órgão julgador.

Dada vista dos autos aos fiscais autuantes para ciência e pronunciamento acerca da manifestação do contribuinte, os autuantes se limitaram a declarar: “Ciente em 20/01/2014”.

Na sessão de julgamento do dia 15.4.14, decidiu-se determinar a remessa dos autos em nova diligência à repartição de origem (fls. 186-187), a fim de que os autuantes revissem os cálculos relativamente ao que foi decidido na diligência às fls. 150-151, sem ajustes quanto a exercícios anteriores, observando-se que alguma irregularidade relativa a exercícios anteriores somente poderá ser apurada mediante nova ação fiscal.

Em cumprimento à diligência, os autuantes prestaram informação (fls. 189-190) justificando a reconstituição do CIAP com a explicação de que assim agiram para solucionar as diversas demandas deste caso e também outras que porventura viessem a ocorrer. Aduzem que, além das demandas descritas neste processo, outra ocorreu, provocada empresa, pois, durante a fiscalização, nos exercícios de 2011 e 2013, objeto de mais dois Autos de Infração, de nº 279692.0002/14-5 e 279692.0003/14-1, o autuado 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 ativo permanente, e, depois de verificar a documentação necessária, eles, autuantes, atenderam àquela solicitação, sendo que, além disso, não tinham sido efetuadas as baixas do ativo permanente alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 tiveram seu ciclo concluído. Acrescentam que, a fim de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa, e cientes da existência de processos de exercícios anteriores, estenderam os valores da “transposição” de estoques para o seu início em novembro de 2008, tendo em vista que provavelmente a empresa também demandaria em futuras diligências a inclusão da transposição em outros processos, e também efetuaram as baixas dos créditos fiscais cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e dos créditos fiscais das baixas do ativo permanente alienados no exercício, ambos não baixados pela empresa, conforme demonstrativos anexos, que consideram ter cunho didático e

serem auto-explicativos. Informam que, em atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, seguindo a Instrução Normativa 53/13, e atendendo à demanda do autuado sobre a “transposição” de estoque e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e não baixados pela empresa, foram gerados novos débitos tributários mensais, como podem ser vistos no anexo à fl. 204.

Concluem dizendo que efetuaram a diligência fiscal determinada pelo CONSEF e, mediante as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal, com as alterações descritas, que resultaram na “reclamação” do crédito tributário no valor “total” de R\$ 346.807,60, conforme anexo à fl. 204.

O autuado voltou a manifestar-se (fls. 213/219) assinalando que, ao final da diligência, as autoridades fiscais teriam reconhecido que o valor remanescente do Auto de Infração corresponderia a R\$ 403.655,86 (*sic*). Observa que o órgão julgador havia determinado, mais uma vez, que as autoridades fiscais refizessem os cálculos sem os ajustes das planilhas dos anos anteriores, tendo ainda consignado que eventual irregularidade nos exercícios anteriores somente poderia ser apurada mediante nova ação fiscal. Reclama que, mesmo com essa orientação do órgão julgador, os fiscais, ao elaborarem as novas planilhas para apuração do cálculo do coeficiente de creditamento referente ao ano de 2009, recalcularam os saldos efetuando as baixas dos anos anteriores.

Assinala que os fiscais refizeram todas as planilhas do CIAP referentes aos exercícios de 2008 e 2009, e com isso não só alteram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do CIAP de 2009, referente ao presente Auto, mas também alteram a planilha do ano anterior, 2008, cujo valor já foi lançado pelo fisco e devidamente impugnado pela empresa, através do Auto de Infração 279692.0004/12-1.

Faz ver que o órgão julgador não determinou, ou sequer mencionou, a reconstituição das planilhas do CIAP para considerar esses valores, menos ainda a reconstrução das planilhas do CIAP de períodos passados, uma vez que esses valores já foram lançados em outros Autos de Infração.

Observa que o órgão julgador, no despacho às fls. 150-151, somente determinou a revisão fiscal deste Auto para acrescentar e excluir determinados valores no numerador e no denominador da equação do cálculo do coeficiente de creditamento do ano de 2009.

Tece uma série de considerações acerca do critério adotado nas transferências interestaduais. Alega que persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela fiscalização nos cálculos apresentados. Conclui falando da necessidade de revisão do trabalho fiscal, pugnando pelo acatamento do valor reconhecido de R\$ 349.270,87.

As ponderações do autuado foram contestadas por um dos fiscais autuantes (fls. 223/229), que critica o “modus operandi” adotado pela empresa, que considera artificial, em forma de estorno indireto. Quanto ao saldo acumulado, afirma que a fiscalização procedeu como determina o RICMS, ao passo que o contribuinte, com o seu “modus operandi”, fica com os créditos fiscais sendo utilizados “ad aeternum”, e ainda repassa os mesmos créditos para suas filiais em outros Estados ao tributar as transferências interestaduais dos bens do ativo permanente, ou seja, paga as transferências para poder lá na frente aproveitar o crédito.

Conclui dizendo que não pode acatar os argumentos expostos pelo autuado, tendo em vista os diversos equívocos por ele cometidos na apuração do seu CIAP e por livre arbítrio ter optado por criar um “modus operandi” que não atende ao RICMS. Diz que mantêm a ação fiscal, com as alterações indicadas na informação às fls. 189/210, que resultou na “reclamação” do crédito tributário no valor de R\$ 346.807,60, conforme anexo à fl. 204.

Em suma: após a diligência determinada às fls. 110/116, vieram aos autos elementos novos, que não fazem parte do objeto da autuação. Como aquela diligência não foi cumprida a contento, foi

determinada uma segunda diligência às fls. 150-151, a fim de que os fiscais efetuassem a revisão relativamente ao que havia sido determinado na diligência anterior, compreendendo 3 coisas:

- a) as receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões);
- b) os cartões telefônicos pré-pagos;
- c) os erro quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910.

Não há como admitir que neste lançamento sejam incluídos elementos estranhos à imputação originária, não afetos ao fulcro da autuação. Ao cumprirem a diligência, apesar de a diligência ter sido para que os autuantes efetuassem a revisão relativamente aos três pontos acima assinalados, os fiscais, depois de procederem aos cálculos solicitados, resolveram, por conta própria, efetuar uma reconstituição do CIAP, pois, ao cumprirem a diligência, eles descobriram que não haviam incluído os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente de exercícios anteriores (2004 e 2005). Isso, repito, constitui um fato novo, pois a acusação, no Auto, é de que foi utilizado crédito “em valor superior ao permitido pela legislação”, em virtude do cálculo incorreto do coeficiente de creditamento do CIAP. Portanto, a acusação, no Auto, não se refere a baixas não efetuadas, e na diligência não foi determinado que os autuantes fizessem tal reconstituição do CIAP relativamente a baixas não efetuadas.

Não se venha a alegar que a “correção” neste caso visaria à busca da verdade material, pois não se aplica a busca da verdade material com mudança do fulcro da autuação, mediante inclusão de elementos novos, alheios ao cerne da imputação originária, inclusive retroagindo os cálculos para exercícios remotos, já alcançados pela decadência.

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

O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos do instrumento à fl. 204. O valor do crédito a ser glosado totaliza R\$ 346.807,60.

A defesa requer que todas as intimações atinentes a este lançamento sejam direcionadas aos advogados, nos endereços que indica (fls. 178-179). Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## **VOTO VENCEDOR**

Respeitosamente, divirjo do voto proferido pelo ilustre Relator.

Isso porque, conforme discorrido no Relatório, os autuantes ao cumprirem a diligência consignaram que para solucionar as diversas demandas deste caso e também outras que porventura viessem a ocorrer, utilizaram para a correta apuração do crédito tributário a Instrução Normativa nº 53/13.

Aduziram ainda que, além das demandas descritas no processo outra ocorreu, provocada pelo empresa, pois, durante a fiscalização, nos exercícios de 2011 e 2013 (Autos de Infração nºs 279692.002/14-5 e 279692.003/14-1) o autuado solicitou que fossem incluídas como entradas do ativo permanente, no cálculo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o ativo permanente e, depois de verificar a documentação necessária, eles, autuantes, atenderam àquela solicitação, sendo que, além disso, a empresa não efetuou as baixas do ativo permanente alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram o seu ciclo concluído, conforme determina o art. 93, §17, V e VII, do RICMS/BA/97.



Ou seja, foram detectados três erros de fato incorridos pelo contribuinte.

O primeiro, totalmente favorável ao autuado, haja vista que as denominadas transposições – destinação de mercadorias adquiridas para comercialização existente no seu estoque para o ativo permanente – implicam em direito ao crédito fiscal, portanto, reduzindo a glosa objeto da autuação.

O segundo, desfavorável ao autuado, haja vista que as correções das baixas com exclusão dos respectivos créditos fiscais resultam na glosa do crédito fiscal apropriado indevidamente e, consequentemente, aumenta o valor do débito.

O terceiro, também desfavorável ao autuado, tendo em vista que a exclusão dos créditos fiscais mantidos indevidamente, após o prazo de 48 meses, resulta na glosa maior do crédito fiscal utilizado indevidamente.

É certo que o art. 145 do Código Tributário Nacional – CTN consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Significa dizer que, em princípio, o lançamento se torna definitivo com a notificação regular, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.

Entretanto, isso ocorre quando se tratar de alteração do lançamento motivada pela modificação de critério jurídico anteriormente adotado na autuação, ou seja, inexistente possibilidade de revisão do lançamento em face de ocorrência de erro de direito.

Ocorre que, no presente caso, não se trata nem de erro de direito nem de erro de fato incorrido pelos autuantes, mas sim em erros de fato incorridos pelo próprio autuado na sua escrita fiscal somente detectada por este após a autuação.

A meu ver, no presente caso, o procedimento adotado pelos autuantes é plenamente plausível e legalmente admissível, haja vista que os erros de fato foram incorridos pelo próprio contribuinte que, inclusive, no dizer dos autuantes, solicitou que fossem incluídas como entradas do ativo permanente, no cálculo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o ativo permanente – que lhe era favorável, por diminuir o valor do débito.

Ora, nada mais justo do que aceitar a argumentação defensiva e considerar os créditos fiscais que não foram escriturados pelo contribuinte, mesmo lhe sendo favorável, afinal, há de prevalecer sempre o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal.

Contudo, em respeito ao mesmo princípio da verdade material, os erros de fato incorridos pelo autuado concernentes às baixas não efetivadas referentes às saídas de bens do ativo permanente, assim como aos créditos fiscais mantidos indevidamente após o prazo de 48 meses, deverão ser considerados.

Por óbvio, se tais ajustes resultarem em agravamento da infração, não poderá ser exigido valor superior ao crédito tributário originalmente lançado. No caso, deverá ser recomendado a autoridade competente a lavratura de outro Auto de Infração, para exigir a diferença do imposto devido (art.156 do RPAF/99).

Apenas a título de registro, cabe observar o que foi decidido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF ao julgar o Auto de Infração nº. 279692.0012/11-6, lavrado contra essa mesma empresa (CLARO S.A.) conforme o Acórdão CJF Nº 0309-11/14.

No Relatório apresentado pela ilustre Conselheira/Relatora identifica-se o seguinte quanto às transposições de mercadorias que saíram do estoque para o ativo permanente do autuado:

(...)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, mantém a ação fiscal no novo valor total de ICMS para a Infração 01 de R\$160.013,39 (fl.361).

Já no voto proferido pela nobre Conselheira/Relatora foi consignado o seguinte:

(...)

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.

(...)

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.

Conforme se infere da leitura dos trechos do Relatório e Voto acima reproduzidos, os valores atinentes às transposições de mercadorias em estoque que foram destinadas ao ativo permanente foram considerados pelos autuantes, o que resultou na redução do valor do ICMS devido para R\$160.013,39.

Ora, admitir-se apenas o erro de fato incorrido pelo autuado referente à transposição para reduzir a exigência fiscal e desconsiderar-se as baixas não realizadas e os estornos de crédito fiscal não efetuados, de fato, não soa razoável, haja vista que fere o princípio da verdade material.

Diante do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$1.491.392,17, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes de fl. 168 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0012/12-4**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.491.392,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR