

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0015/12-3  
**RECORRENTE** - TIM CELULAR S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0044-06/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 26/02/2015

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0023-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÃO EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. MERCADORIAS DESTINADAS A DEMONSTRAÇÃO, CUJO RETORNO NÃO FOI COMPROVADO. Identificando de que se trata de entrada de mercadoria destinada ao ativo fixo do sujeito passivo, e essas mercadorias originárias de outras unidades da Federação não retornaram ao estabelecimento de origem. Item caracterizado. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE. Comprovado que a mercadoria é destinada ao ativo fixo da empresa, o crédito não pode ser utilizado integralmente em apenas uma parcela, mas, sim, em 48 parcelas com registro do crédito no livro CIAP. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração que exige o débito, no valor de R\$272.866,39, inerente ao ano de 2010, conforme documentos às fls. 05 a 48 dos autos, sendo objeto do Recurso apenas as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Lançado ICMS de R\$130.026,96, mais multa de 60%.

Consta da descrição dos fatos de que a autuação decorre de Notas Fiscais escrituradas com o CFOP nº 2912 – *Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração*, cujo retorno ao remetente não foi comprovado, sendo, portanto devido ICMS por Diferencial de Alíquota (DIFAL), já que trata-se de mercadoria destinada a Ativo Permanente da empresa, onde a carga tributária foi calculada na forma disposto no art. 87, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, conforme demonstrativos às fls. 28 a 35 dos autos.

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Lançado ICMS de R\$91.018,83, mais multa de 60%.

Consta da descrição dos fatos de que, sendo estes créditos decorrentes de Notas Fiscais escrituradas com o CFOP nº 2912 – *Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração*, cujo retorno ao remetente não foi comprovado, sendo mercadoria destinada a Ativo Permanente da empresa, o crédito não poderia ter sido utilizado integralmente em apenas uma parcela, mas sim de acordo com a legislação relativa a crédito de Ativo Permanente (CIAP), conforme demonstrativo à fl. 37 dos autos.

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 6ª JJF concluíram pela Procedência Parcial da autuação, reduzindo a infração 1, que não é mais objeto de Recurso e mantendo na integralidade as infrações 2 e 3.

A infração 2 foi considerada Procedente em razão do seguinte:

*Quanto a infração 2, a qual exige o valor do ICMS de R\$130.026,96, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, relativo a entrada de mercadoria ou bem para demonstração (CFOP 2912), cujo*

*retorno ao remetente não foi comprovado, sendo, portanto cobrado ICMS DIFAL, já que se trata de mercadoria destinada a Ativo Permanente da empresa, onde a carga tributária, como expresso pelos autuantes na informação Fiscal, foi calculada na forma disposto no art. 87, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, conforme demonstrativos às fls. 28 a 35 dos autos.*

*O sujeito passivo se defende sob a alegação de que as mercadorias de fato ingressaram em seu estabelecimento a título de demonstração (CFOP 2912), é o que se observa da leitura do livro Registro de Entrada (LRE) acostado aos autos em meio magnético (CD) - arquivo.TXT - pelo próprio defendente à fl. 74 dos autos, porém diz que essas mercadorias nunca foram comercializadas, o que, à luz do seu entendimento, afasta a incidência do imposto.*

*Sobre operações relativas a mercadorias em demonstração dispõe o art. 599, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 que é suspensa a incidência do ICMS nas saídas de mercadorias, bem como nos subsequentes retornos reais ou simbólicos ao estabelecimento de origem. Porém essa suspensão é condicionada que as mercadorias retornem real ou simbolicamente ao estabelecimento de origem, dentro de 60 dias, contados da data da saída (§ 2º), se nesse prazo não for realizado o retorno da mercadoria, que é o caso objeto em análise, considera-se encerrada a fase de suspensão da incidência do imposto (§ 3º).*

*Logo, os fiscais autuantes, assertivamente, identificando de que se trata de entrada de mercadoria destinada ao ativo fixo do sujeito passivo, e essas mercadorias originárias de outras unidades da Federal não retornaram ao estabelecimento de origem, aplicaram as disposições do inciso I, do art. 5º, do citado dispositivo legal que estabelece a ocorrência do fato gerador do ICMS, relativo a DIFAL, de entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados ao ativo permanente do próprio estabelecimento. Infração caracterizada.*

**A infração 3 foi mantida integralmente com base na seguinte fundamentação:**

*A infração 3 decorre da infração 2, exige estorno do crédito decorrentes de Notas Fiscais escrituradas com o CFOP 2912 – Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração, cujo retorno ao remetente não foi comprovado. Como essas mercadorias foram caracterizadas como destinadas ao ativo fixo do sujeito passivo, o crédito não poderia ter sido utilizado integralmente em apenas uma parcela, como bem afirmam os autuantes na informação Fiscal, mas sim de acordo com a legislação relativa a crédito de Ativo Permanente com registro no livro CIAP na proporção de 1/48 avos.*

*Há de se ressaltar, que diferentemente do quanto afirmado na defesa da infração 2, que deu origem a infração 3, objeto em análise, o sujeito passivo agora alega que todas as mercadorias recebidas em demonstração foram devolvidas, onde diz comprovar com os registros constantes nos livros de entradas e saídas dos meses de setembro a dezembro de 2010, período que acoberta os fatos geradores da autuação, conforme o CD que acosta à fl. 74 dos autos. Compulsando os arquivos constantes do CD, vê-se livro de Registro de Apuração de ICMS (P9092010.txt., P9102010.txt., P9112010.txt., P9122010.txt.) e livro Registro de Entrada (P192010.txt., P1102010.txt., P1112010.txt., P1122010.txt.). Não se vê no CD nenhum livro Registro de Saída. Mais ainda, verificando os livros Registro de Entrada de fato se comprova vários lançamentos com CFOP 2912 – Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração - que aliás não é negado pelo sujeito passivo, na verdade o sujeito passivo diz que essas mercadorias foram devolvidas, porém não comprova as suas devoluções.*

*O fato é que o art. 97, inciso XII, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 veda ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorridas a partir de 1º/1/2001 (Lei nº 7710/00). O uso do crédito do imposto oriundo de operações de aquisição ou entrada, real ou simbólica de bens destinados ao ativo imobilizado, inclusive o imposto pago por diferença de alíquota na forma cobrada da infração 2, é autorizado na legislação baiana, através do livro CIAP, na proporção de 1/48 avos, que não foi o que ocorreu na situação em análise. Isto posto, tratando-se de entrada de bens destinados ao ativo permanente, não é vedado o uso do crédito pela legislação baiana, contanto que o uso do crédito seja na proporção de 1/48 avos, respeitando as condições regulamentares de seu uso, o que não ocorreu no caso em análise. Infração caracterizada.*

**Ademais, foi afastada a alegação de confiscatoriedade das multas em razão do seguinte:**

*Sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas na autuação aventada pelo sujeito passivo, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de Decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.*

**Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário.**

**Quanto à infração 2, aduz que não ocorreu o fato gerador do ICMS, tendo em vista, que as mercadorias a título de demonstração retornaram ao estabelecimento de origem, no prazo legal, ou seja, 60 (sessenta) dias, conforme já demonstrado no livro Registro de Entradas e Saídas dos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro (doc. 03 – CD em anexo à impugnação administrativa).**

Argumenta que as notas fiscais constantes no “Anexo B” do aludido Auto de Infração dizem respeito à circulação de mercadorias para demonstração e, por esta razão, não sofrem a incidência do ICMS. Defende que as saídas de mercadorias para demonstração são simples remessa para exame e divulgação de um bem para averiguação de suas características, qualidades e funcionamento.

Diz que as mercadorias nunca foram comercializadas pelo recorrente, o que descaracteriza a operação comercial e a incidência do imposto. Cita doutrina de José Eduardo Soares de Melo e Eduardo Sabbag para embasar sua argumentação.

Quanto à infração 3, assevera que, ao contrário da constatação do Acórdão recorrido, o crédito aproveitado e escriturado no CFOP 2912 – Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração, está devidamente comprovado no livro Registro de Entradas escriturado nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2012 e no livro Registro de Saídas, devidamente registradas nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2012.

Observa que a 6ª JF afirmou que o art. 97, inciso XII do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 veda ao contribuinte, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorridos a partir de 1º/1/2001 (Lei nº 7.710/00). Ressalta, no entanto, que recebeu os bens para uma simples demonstração e, fez a devolução destes bens com total boa-fé e posteriormente recolheu devidamente o imposto e suas obrigações acessórias.

Com base nisso, defende que o art. 97, inciso XII do RICMS/BA não se aplica ao presente caso, uma vez que a legislação do Estado da Bahia veda o creditamento quando ocorre à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado e não na simples remessa para a demonstração de mercadorias.

Aduz que a compensação realizada pelo Recorrente está de acordo com a legislação baiana, conforme prevê o artigo 599, parágrafo 2º e artigo 600 do RICMS/BA, e que está comprovado o direito do recorrente ao aproveitamento do crédito discriminado nos autos do aludido Auto de Infração.

Alega que o percentual de 60% da multa é confiscatório e desarrazoado. Cita decisões judiciais e doutrina para fundamentar as suas alegações.

Em Parecer de fls. 176-178, emitido pela Ilustre Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Quanto à infração 2, observa que o art. 599 do RICMS prevê expressamente os procedimentos a serem adotados no caso de operações relativas a mercadorias em demonstração, e que no presente caso, os autuantes comprovaram que as mercadorias que ingressaram no Estado da Bahia com suspensão do imposto não retornaram ao estabelecimento de origem, dentro de 60 dias, consoante previsão legal.

Diante disso, entende cabível a exigência do diferencial de alíquotas considerando a entrada da mercadoria destinada ao ativo fixo originária de outras unidades da Federação e que não retornaram ao estabelecimento de origem no prazo legal.

No que pertine à infração 3, entende que esta decorre da infração 2, que considerando a entrada dos bens destinados ao ativo permanente possibilita o uso do crédito na proporção de 1/48, respeitando as condições regulamentares, o que não ocorreu na hipótese vertente.

Quanto às multas aplicadas, observa que estas estão adequadas e são previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

## VOTO

No que se refere à infração 2, observo que se trata de remessas interestaduais de mercadorias para demonstração, conforme se percebe das notas fiscais constantes às fls. 29-35, sobre as quais foi exigido o diferencial de alíquota, uma vez que as mercadorias não retornaram para os remetentes dentro do prazo regulamentar, o que motivou a autuação fiscal pela cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) na aquisição de bens para o ativo fixo. As mercadorias

constantes nas notas fiscais de fls. 29-35 são módulos, placas, *transponders*, cordões óticos, etc., os quais se assemelham ao conceito de ativo fixo da atividade do recorrente, que é a de prestação de serviços de telefonia móvel.

Nada obstante o recorrente alegar que tais mercadorias recebidas para demonstração retornaram aos seus respectivos remetentes no prazo legal de 60 dias, a prova apresentada pelo contribuinte não é capaz de comprovar as suas alegações, conforme bem observou a 6ªJF:

*(...) conforme o CD que acosta à fl. 74 dos autos. Compulsando os arquivos constantes do CD, vê-se livro de Registro de Apuração de ICMS (P9092010.txt., P9102010.txt., P9112010.txt., P9122010.txt.) e livro Registro de Entrada (P192010.txt., P1102010.txt., P1112010.txt., P1122010.txt.). Não se vê no CD nenhum livro Registro de Saída. Mais ainda, verificando os livros Registro de Entrada de fato se comprova vários lançamentos com CFOP 2912 – Entrada de Mercadoria ou Bem para Demonstração - que aliás não é negado pelo sujeito passivo, na verdade o sujeito passivo diz que essas mercadorias foram devolvidas, porém não comprova as suas devoluções*

Destarte, a prova constante nos autos demonstra que as mercadorias recebidas pelo recorrente para demonstração não foram devolvidas aos respectivos remetentes.

Diante de tal fato, com base nos arts. 599, §2º e 600 do RICMS/97, se pode afirmar que houve a aquisição das mercadorias pelo recorrente, portanto, é correta a autuação fiscal exigindo o DIFAL em razão das aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo. Infração Procedente.

Por sua vez, a infração 3 é decorrência do fato constatado na apuração da infração 2, pois, com base no art. 97, XII do RICMS/97 veda ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto incidente sobre as aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, o qual somente é autorizado através da escrituração do livro CIAP, na proporção de 1/48 por mês, que ocorreu na situação em análise. Infração Procedente.

Por fim, quanto às alegações de confiscatoriedade ou desproporcionalidade da multa, noto que o percentual de multa está previsto na legislação estadual e não pode ser afastado em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendo que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob a alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269135.0015/12-3**, lavrado contra **TIM CELULAR S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.771,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos com os benefícios da Lei nº 12.903/13.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

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