

A. I. N° - 279468.0001/12-7
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S.A.
AUTUANTES - MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA, ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 23. 07. 2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0107-01/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A: AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS JUNTO A EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL; NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DE ICMS, EMITIDA PARA SIMPLES FATURAMENTO, RELATIVA A REMESSA PARA ENTREGA FUTURA; NOTA FISCAL EMITIDA HÁ MAIS DE CINCO ANOS; “MATERIAL ARMAZENADO NO ESTOQUE” [SIC]. Lançamento em princípio nulo, haja vista que o motivo da autuação seria a utilização de crédito de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado por erro no cálculo do coeficiente de creditamento do imposto, porém a fiscalização misturou nos cálculos glosas de créditos considerados indevidos por razões várias e heterogêneas, que nada têm a ver com o cálculo do coeficiente de creditamento mensal do imposto. No entanto, tendo a 3ª Câmara, ao apreciar o recurso de ofício, determinado o retorno dos autos à primeira instância para que fosse julgado o mérito, o processo foi remetido em diligência à ASTEC a fim de que fosse feita revisão do lançamento em função dos pontos assinalados pela Câmara. Refeito o lançamento, conforme determinado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26.12.12, 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\$ 5.351.163,04, com multa de 60%.

Em seguida a essa descrição – utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação –, existe um adendo com a descrição de outros fatos, discriminados em dois tópicos.

No 1º tópico, consta que o contribuinte, na escrituração do CIAP, utilizou:

- a) crédito relativo a aquisições de mercadorias junto a empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional;
- b) crédito através de Nota Fiscal sem destaque do ICMS, emitida para simples faturamento, relativa a remessa para entrega futura, considerando-se que o crédito foi utilizado antecipadamente;
- c) crédito destacado em Nota Fiscal emitida em 2003, depois de decorridos cinco anos contados da data da emissão do documento;
- d) “Material armazenado no estoque” [sic];

- e) [crédito relativo a] despesas com materiais para manutenção da planta e construções prediais e compra de matérias de processamento de dados e bens para uso e consumo;
- f) [crédito] sem comprovar a destinação dada aos bens transferidos pelas filiais como ativos imobilizados.

No 2º tópico, consta que o contribuinte, quando da escrituração do CIAP, deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal relativamente:

- a) à alienação de bens do ativo imobilizado quando das transferências para estabelecimento da empresa situado em outro Estado;
- b) à desincorporação de ativos imobilizados que foram objeto de saídas para conserto com suspensão do imposto, sem terem retornado;
- c) à utilização indevida de crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado adquiridos e que posteriormente foram objeto de saídas em comodato, operação sem incidência de ICMS, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada do bem.

O autuado apresentou defesa (fls. 22/49) alegando que o crédito foi apropriado em conformidade com a legislação, tendo a autuação decorrido do fato de o fisco, de maneira equivocada, ter incluído ou excluído receitas que compõem o cálculo do coeficiente de aproveitamento do CIAP e ter desconsiderado créditos do saldo acumulado que são legítimos.

Observa que o percentual do crédito decorre de fórmula de cálculo prevista no § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, devendo ser feita a conjugação de duas regras para o cálculo mensal do crédito: a apropriação em razão de 1/48 por mês dos créditos das entradas e o cálculo do coeficiente de aproveitamento, que é obtido dividindo-se as receitas oriundas de saídas tributadas (numerador) pelo valor total das receitas (denominador), sendo que se chega ao montante das saídas tributadas (numerador) subtraindo os valores das saídas “isentas e não tributadas” do valor total de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil), e por outro lado, apura-se o valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador) considerando-se apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes de prestações do serviço de telecomunicação, sendo que todas as demais receitas que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviço que não de telecomunicação) devem ser excluídas deste cômputo. Aduz que, em síntese, de acordo com a dicção legal, a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção de suas saídas tributadas pelo imposto, obtendo-se o coeficiente de aproveitamento mediante a divisão das operações tributadas pelo valor total das operações e prestações.

Aduz que o coeficiente resultante, que corresponde ao percentual a ser aproveitado, é multiplicado pelo saldo total do crédito do ativo permanente e pela razão de 1/48, para, então, obter-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado no mês, nos termos do art. 20, § 5º, III, da Lei Complementar nº 87/96. A seu ver, o equívoco da fiscalização neste caso consistiu a) na redução do saldo acumulado, bem como no estorno indevido de crédito; b) em não considerar, nas operações tributadas no período, receitas que são tributáveis, acarretando a diminuição indevida do numerador e a redução do coeficiente de creditamento; c) em considerar no total das operações de saída e prestações do período receitas que não são potencialmente tributáveis, acarretando aumento indevido do denominador e redução do coeficiente de creditamento.

Observa que parte da autuação diz respeito à contestação, pelo fisco, do montante apropriado pela empresa como saldo acumulado de crédito do ativo permanente, ao acusar o contribuinte de ter utilizado indevidamente crédito decorrente de:

1. aplicação incorreta de alíquota;

2. material adquirido para uso e consumo;
3. material armazenado no estoque para obras de expansão;
4. material aplicado na manutenção da planta;
5. outras ocorrências.

Diz que, além disso, o fisco também acusou erro na escrituração do CIAP, por ter a empresa deixado de efetuar o estorno de crédito relativo a:

1. transferência interestadual de bens do ativo imobilizado;
2. bens cuja saída ocorreu em comodato e para conserto;
3. outras ocorrências.

Passa a contestar os aspectos assinalados, reclamando que, de acordo com o tópico 1º [do adendo constante na descrição da infração], o fisco glosou créditos por entender que se trata de:

1. mercadorias adquiridas de empresa optante pelo Simples [Nacional];
2. crédito não destacado em Notas Fiscais;
3. material armazenado no estoque;
4. despesas com materiais para manutenção da planta e construções parciais;
5. materiais de processamento de dados e bens para uso e consumo;
6. material utilizado para manutenção da planta.

Alega que as acusações não têm respaldo, pois os créditos ocorreram em estrito cumprimento da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS.

Sustenta que registrou no cômputo do saldo acumulado de crédito do ativo imobilizado apenas o crédito oriundo de bens adquiridos para integrar o ativo permanente, para utilização em sua atividade-fim, quais sejam. Materiais utilizados na implantação, instalação, manutenção, montagem e prestação do serviço de telecomunicação, com vida útil duradoura.

Frisa que a lei complementar restringe o creditamento apenas de bens alheios à atividade do estabelecimento, hipótese inexistente neste caso.

Argumenta que mero erro formal da Nota Fiscal ou mero erro de registro contábil em conta de estoque ensejam retificação, porém não inviabilizam o direito ao crédito. Sustenta que a legislação não restringe o direito ao crédito de bens contabilizados no ativo permanente na conta de estoque para a expansão da rede de serviço de comunicação, desde que o bem não seja alheio à atividade da empresa. Considera que a restrição desse crédito à efetiva utilização do bem constitui verdadeiro arbítrio.

Com relação aos bens considerados como de uso e consumo ou para manutenção da planta, explica que se trata de materiais utilizados na manutenção da planta de telecomunicação, que são equipamentos necessários para os serviços de terminais, rede, comutação, transmissão, infraestrutura. Reporta-se nesse sentido a decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Também contesta os aspectos assinalados no tópico 2º [do adendo constante na descrição da infração], observando que o fisco acusou a empresa de haver deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal relativo a:

1. transferências interestaduais de bens;
2. bens adquiridos e remetidos para conserto;

3. bens adquiridos e cedidos em comodato.

No tocante aos bens transferidos ou alienados para outras filiais, alega que o fisco desconsiderou o mecanismo adotado pela empresa para o estorno do imposto. Explica que, por questão de dificuldades operacionais de manter o controle do bem ativado no CIAP, a empresa tributa todas as Notas Fiscais de alienação de bens do ativo, para compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito no momento da venda, apesar de o RICMS, no art. 6º, VIII, prever a não incidência do imposto em tal situação, além de neste caso ter havido ainda transferências entre estabelecimentos, em que não incide ICMS, conforme entendimento sumulado pelo STJ, porém, não obstante isso, quando a empresa realiza essas operações, tributa todas as transferências, para que não haja aproveitamento de crédito a mais, compensando-se com a glosa de crédito que deveria ser feita, de modo que, com essa prática, a empresa efetua até mesmo pagamento a mais de tributo, já que os créditos aproveitados antes da transferência são “estornados” com o pagamento do ICMS total do bem do ativo.

Relativamente aos bens cedidos em comodato, sustenta que a empresa tem direito o crédito, pois tais bens pertencem ao seu ativo permanente e são indispensáveis e imprescindíveis à prestação dos serviços de telecomunicações.

Reclama também dos créditos relativos a bens enviados para conserto, alegando que, conforme será demonstrado na perícia fiscal, que requer, foi feita a devolução dos referidos bens.

A defesa aborda em seguida o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do CIAP. No tocante às receitas oriundas de saídas tributadas (numerador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito), o autuado alega que, como o coeficiente de aproveitamento do crédito é obtido dividindo-se a receita tributada (numerador) pela receita do total de saídas (denominador), os fiscos estaduais procuram reduzir o valor do numerador, consequentemente reduzindo o quociente da divisão do primeiro pelo segundo, diminuindo artificialmente o direito ao crédito sobre os bens do ativo permanente. Argumenta que, como as saídas constantes no numerador são as tributadas, devem ser consideradas apenas as que constituam base de cálculo do ICMS, excluindo-se as demais. Alega que, dentre as receitas tributáveis, a empresa inclui no cômputo do numerador as rubricas de interconexão, exploração industrial de linha dedicada (EILD) e repasse de chamada LDN-PRE, equivocadamente considerados pela fiscalização como isentas.

Explica que a interconexão de redes consiste na prestação de serviço de telecomunicação de uma a outra prestadora de serviços de telecomunicações, em que uma oferece à outra uma linha dedicada à transmissão de dados. Dá o seguinte exemplo: numa chamada feita por usuário da Telefônica em São Paulo para Fortaleza, a fim de completar a chamada a operadora de origem precisa utilizar os meios da operadora de destino (prestação de serviço de comunicação da Telemar para a Telefônica), mediante o pagamento de uma remuneração (a receita de interconexão da Telemar), caso que em condições normais a segunda operadora (Telemar) recolheria ICMS sobre essa receita, e a primeira (Telefônica), ao pagar o imposto sobre o valor total da chamada, deduziria como crédito o imposto pago pela primeira, que teria sido incluído no preço que lhe fora faturado por aquela, porém, a fim de simplificar o regime, sem qualquer alteração no resultado, o Convênio ICMS 126/98, na cláusula décima, concentrou toda a arrecadação na operadora de origem, sendo que a prestação desta última é tributada por diferimento, não sendo isenta ou não tributada, e por isso, para evitar recolhimento em dobro do tributo, pela cedente ao fornecer a linha dedicada e pela cessionária ao prestar o serviço ao usuário final, sua arrecadação é concentrada na fatura ao consumidor, o que economicamente significa a mesma arrecadação, haja vista que o valor arrecadado pela cedente seria utilizado como crédito pela cessionária. Argumenta que, por não haver isenção, tais receitas devem ser consideradas como saídas tributadas, devendo consequentemente ser excluídas do total de saídas e prestações isentas e não tributadas do período, figurando no numerador da fração em tela. Aduz que esta é a solução dada pela Consulta 02/2002 da DITRI-DF, publicada no DOE de 22.3.02, que transcreve. Com base nesse entendimento, o autuado considera que o que se configura em tal situação é um mero

diferimento do ICMS devido pela empresa, pois ela não paga o imposto devido quando do recebimento dos valores pela cessão de sua rede, sendo o recolhimento feito pela cessionária, pois o tributo é cobrado do consumidor final em sua fatura. Com isso, conclui que, sendo o ICMS devido pela prestação de serviços de interconexão, esses serviços devem integrar o numerador da fração para o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito. Pondera que muitas vezes o equívoco dos auditores em considerar as rubricas de interconexão como não tributada está no fato de os registros da empresa designarem de “isentas” tais rubricas, porém o termo “isenção” não está sendo utilizado no sentido técnico-jurídico, mas apenas indica que a empresa não deve submetê-las à tributação do ICMS.

Quanto à rubrica “Exploração industrial de linha dedicada” (EILD), o autuado explica que esta se caracteriza como a cessão onerosa de meios por parte de uma empresa de telecomunicações para que outra empresa de telecomunicações possa prestar serviços a seus usuários, e trata-se de comunicação de dados para conectar pontos de linhas digitais dedicadas em âmbito local ou interestadual, entre redes de telecomunicação de duas operadoras de telefonia autorizadas pela Anatel. Aduz que o regime de tributação das operações de EILD é o mesmo das operações de interconexão de redes, nos termos do Convênio ICMS 126/98, havendo portanto um regime de diferimento, pelo qual somente se tributa a receita de EILD quando a empresa que se utilizou dos meios da outra operadora emite a fatura mensal em nome do usuário de seus serviços, porém o fato de a tributação ser diferida não autoriza o entendimento de que tais receitas sejam isentas, e por conseguinte elas devem integrar o numerador, já que se trata de receitas oriundas de prestações tributadas. Chama a atenção para o detalhamento dos valores relativos a EILD no anexo 7 da planilha “CIAP_TLM_BA 2009”, anexo.

Com relação à rubrica “Repasse LDN PRE”, sustenta que o serviço de repasse de chamada LDN-PRE diz respeito a cobrança de repasse de valores relativos a serviços de telefonia celular pré-paga de longa distância nacional (LDN) prestados a clientes das empresas tomadoras do serviço, pelo autuado, a Telemar Norte Leste S.A. Diz que a empresa emitiu contra as prestadoras do serviço de telefonia pré-paga Notas Fiscais sem destaque de ICMS referentes ao repasse dos valores dos serviços prestados aos clientes de telefonia pré-paga de terceiras empresas, porque, como o ICMS sobre comunicação relativo a cartões pré-pagos é devido a partir da ativação do cartão, antes, portanto, da realização das chamadas, as prestadoras dos serviços de telefonia pré-paga já recolheram o ICMS antecipadamente. Aduz que se está diante de operação de cessão onerosa de meios de rede, na qual a Telemar cede sua rede para que o cliente de outra operadora a utilize para realizar as chamadas de longa distância, e nesse caso, conforme a cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e o art. 391 do RICMS/BA, a tributação é diferida, sendo devido o ICMS pela cessionária. Frisa que, como na prestação do serviço de interconexão e no EILD, o repasse de chamada LDN PRE é uma saída tributada, e por isso deve compor o numerador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito.

Quanto ao valor total das receitas (denominador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos), aduz que existem rubricas que não devem figurar no denominador. Pondera que se no numerador da fração para cálculo do aproveitamento do crédito devem figurar as operações tributadas (diretamente ou por substituição), no denominador devem constar as operações em princípio sujeitáveis ao imposto (operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte e telecomunicação), ainda que, por força de exceções legais ou constitucionais, o ICMS não seja efetivamente devido. Sustenta que no denominador não podem ser incluídas operações estranhas ao campo de incidência do imposto, sob pena de falsear-se a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Alega que os fiscos estaduais, visando alargar o denominador e consequentemente diminuir o coeficiente de aproveitamento de créditos, computam nele operações que nem em princípio se sujeitariam ao ICMS. Dentre as receitas que a seu ver são incluídas equivocadamente pelos fiscos estaduais no denominador da fração, estão os valores relativos a multa, juros, encargos moratórios, parcelamento, refaturamento e receitas de recebimentos de terceiros.

Com relação a multas, juros e encargos moratórios, o autuado alega que se trata de receitas financeiras, decorrentes do descumprimento de obrigação contratual, pela impontualidade ou não pagamento da fatura de serviços prestados, e portanto não se trata de pagamentos por serviço de telecomunicação em si, mas de aplicação de penalidades, e, não sendo receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, devem ser excluídas do denominador da fração.

No tocante às parcelas relativas a parcelamento e refaturamento, aduz que parcelamento é a divisão em parcelas de débito em aberto de usuário de serviços, e refaturamento é a emissão de Nota Fiscal de Fatura de Serviço de Telecomunicação a pedido do usuário em virtude de extravio da primeira, para fins de pagamento dos serviços, e por conseguinte essas receitas, tanto de parcelamento quanto de refaturamento, não podem ser submetidas a nova tributação, pois já foram consideradas no total das prestações do período, do mesmo modo que não podem ser adicionadas ao total das saídas (denominador), razão pela qual devem ser excluídas para fins da correta apuração do coeficiente.

Por último, impugna as parcelas relativas a receitas de recebimentos de terceiros, que dizem respeito a valores que a empresa arrecada por meio de suas contas de telefonemas que são transferidos para terceiros, como nos casos de doações para programas como o Criança Esperança, Teleton, ou cobrança de determinados serviços, como publicação de anúncios em jornais e revistas ou assinatura de jornal, situações estas em que não se tem prestação de serviço algum (doação) ou se tem prestação de serviços de naturezas diversas (publicação de anúncios, assinatura de jornal, v.g.), cuja cobrança é incluída na fatura emitida pela empresa em razão de contratos firmados entre a Telemar e outras empresas. Aduz que não se trata de serviços prestados pela Telemar e os valores arrecadados são transferidos para terceiros, não devendo ser considerados no cômputo das saídas do período, pois não se trata de serviços de telecomunicação, mas sim de atividades de outra natureza.

Requer a realização de prova pericial por detentor de conhecimento técnico dos aspectos assinalados. Indica seu assistente técnico. Formula 7 quesitos.

Pede o cancelamento do Auto de Infração, e, sucessivamente, a exclusão da multa a patamares não confiscatórios.

Requer que as intimações sejam feitas em nome do advogado cujo nome indica.

As autuantes prestaram informação (fls. 211/241) pontuando os fatos que ensejaram a autuação, relativamente ao tópico 1 do adendo constante na descrição da infração. Observam que o autuado reconheceu ter cometido erro formal, a exemplo da falta de destaque do imposto em Notas Fiscais e a erro de registro contábil. Dizem que, ao adquirir uma mercadoria, o adquirente quase sempre já sabe o destino que será dado a ela, e se a legislação veda ou proíbe a utilização do crédito, por qualquer circunstância, é imperativo que o adquirente não deva utilizá-lo, porém, se no ato da aquisição ainda não há uma certeza quanto ao que ocorrerá com a mercadoria, admite-se, em princípio, a utilização do crédito, sendo que, futuramente, vindo a ocorrer qualquer evento que torne indevido o crédito, o contribuinte deve proceder ao estorno ou cancelamento do crédito, total ou proporcionalmente. Dizem que foi analisada particularmente a função de cada tipo de bem adquirido e de modo especial se a sua classificação está escriturada na contabilidade da empresa na categoria de bem do ativo permanente. Prosseguem assinalando que coisa móvel é adquirida sempre como mercadoria, e nessa condição é entregue ao destinatário ou por ele recebida, e a mercadoria só se converte em bem ou material após sua efetiva destinação e contabilização como ativo imobilizado ou como despesa, de modo que, para que o adquirente tenha direito ao crédito, é essencial que seja comprovado que se trata de um bem pertencente ao seu ativo imobilizado a ser utilizado para a prestação de serviço tributada pelo ICMS. Dizem que foi solicitada a comprovação da efetiva destinação ou utilização final dos bens, mas a empresa não conseguiu demonstrar que foram incorporados ao inventário físico dos bens do ativo permanente.

Quanto ao tópico 2º do adendo constante na descrição da infração, destacam que o contribuinte, ao escriturar o CIAP, deixou de efetuar estorno de crédito fiscal relativamente a:

- a) alienação de bens do ativo imobilizado quando da transferência para estabelecimento da empresa em outra unidade da Federação;
- b) desincorporação dos ativos imobilizados remetidos para conserto sem terem retornado ao estabelecimento;
- c) utilização indevida de crédito relativo a bens que foram objeto de saídas em comodato.

Consideram que o mecanismo adotado pela empresa para compensar a falta de estorno do imposto no CIAP não tem respaldo legal, tributando todas as Notas Fiscais de transferência de bens do ativo para compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito. Comentam as previsões de incidência, suspensão e não incidência em tais situações, frisando que, independentemente do tempo de uso, salvo se ficar provado que a incorporação tenha completado os 48 meses de uso, deve ser feito o estorno previsto no item 3 do inciso I do art. 624 do RICMS. Consideram que, se o contribuinte pagou imposto a mais, seria o caso de solicitar a restituição, mas nada o exime de baixar no CIAP os créditos dos bens alienados.

Quanto às saídas de bens em comodato, as autuantes consideram não haver o que discutir, haja vista a regra do inciso I do art. 100 do RICMS, e tendo em vista o art. 6º, XIV, “a”.

Com relação aos bens enviados para conserto e cujo retorno não foi identificado, explicam que os créditos foram estornados no saldo acumulado do CIAP, pois o contribuinte, apesar de intimado, não conseguiu provar o retorno.

No que concerne aos questionamentos do autuado quanto às operações que devam compor o numerador e o denominador da fração que calcula o percentual de creditamento do ativo fixo, as autuantes dizem que discordam inteiramente das argumentações da defesa, pois todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de bens do ativo permanente determinam que o montante do crédito a ser apropriado seja 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. Frisam que não existe dispositivo legal na legislação baiana que estabeleça inclusões ou exclusões no numerador e/ou denominador do coeficiente de creditamento de serviços tais como os de interconexão de redes, exploração industrial de linha dedicada (EILD), DETRAF e repasse LDN-PRE. Consideram que, se fosse necessário incluir ou excluir quaisquer serviços ou operações, o legislador teria sido expresso, de modo que a metodologia adotada não foi decorrente de um simples juízo de valor, mas em obediência ao que está atualmente em vigor na legislação baiana sobre a matéria. Aduzem que as normas legais vigentes equiparam às prestações de serviços tributadas apenas a prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, e, portanto, se fosse imperioso haver a inclusão ou exclusão de outros serviços ou operações, o legislador teria estabelecido e definido tais hipóteses.

Quanto à dissertação do autuado relativamente a operações e prestações que o autuado acredita que deveriam ter sido incluídas ou excluídas no cálculo do coeficiente de creditamento, as autuantes dizem entender que a empresa tem o direito de exercer a sua liberdade de opinião e de interpretação da legislação tributária vigente, mas não pode exigir que a opinião de terceiros ou sua própria opinião e os novos cálculos por ela propostos prevaleçam sobre as normas legais estabelecidas no Estado da Bahia, sendo que essas opiniões poderão até vir a ser consideradas futuramente para aprimorar as normas legais, mas não podem sobrepor-las.

Dizem que, embora considerem ficar evidente a necessidade imperativa de um dispositivo legal na legislação baiana para que se possa realiar qualquer alteração na forma de cálculo do coeficiente de

creditamento, fazem a ressalva de que isso não ocorre com a legislação vigente na Bahia, e sem uma norma legal não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações ou operações diversas, e portanto a metodologia aplicada está correta, pois obedeceu ao art. 93, § 17, III, do RICMS.

Quanto à solicitação de perícia, as autuantes se declaram totalmente contrárias 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 solicitada é inteiramente desnecessária, pois, além de sua verificação ser exequível através da análise dos arquivos gravados no CD anexo aos autos, para o seu exame não há necessidade de conhecimento especial de técnicos, conforme determina o art. 147, inciso II. “a”, 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.

Relativamente à solicitação da redução da multa, salientam que a multa aplicada é prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, não cabendo aos autuantes analisar a correspondência entre a punição e a gravidade da infração.

Concluem dizendo manter a ação fiscal.

O processo foi julgado nulo em primeira instância por esta Junta, mediante o Acórdão JJF 0122-01/13 (fls. 249/258), por falta de certeza e liquidez. Houve recurso de ofício.

Ao apreciar o recurso de ofício, a 3ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0327-13/13 (fls. 294/298), decidiu pelo retorno dos autos à primeira instância para que fosse julgado o mérito.

O processo foi remetido em diligência à ASTEC (fls. 311/314) solicitando-se que, a fim de dotar estes autos dos requisitos que propiciem a análise do mérito da lide, fosse feita revisão do lançamento em função dos pontos assinalados pela nobre Relatora da 3ª Câmara, reproduzidos no despacho da diligência, atentando-se ainda para a orientação consubstanciada na Instrução Normativa nº 53/13, que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte.

O contribuinte protocolou Termo de Confissão de Dívida, reconhecendo as parcelas assinaladas em demonstrativo anexo (fls. 316/320), valendo-se dos benefícios da Lei nº 12.903/13.

Em atendimento à diligência, o auditor designado pela ASTEC emitiu parecer (fls. 330-331) explicando as medidas adotadas. Informa que, tendo intimado o contribuinte, houve pedido de prorrogação para apresentação dos elementos solicitados, e no prazo combinado foi atendido pela especialista do setor fiscal e tributário da empresa, Sra. Delane Áurea, que apresentou os documentos requeridos, além de cópias de documentos que provam as operações da empresa e um memorial explicativo acerca dos valores que deveriam ser alterados no coeficiente de creditamento. Explica que a execução da diligência foi feita considerando ainda os CFOPs que estão discriminados no livro de apuração de ICMS, cujas cópias estão anexas em CD apresentado pela impugnante. Observa que as inclusões ou exclusões não são feitas automaticamente a partir do valor total do CFOP, pois um mesmo CFOP comporta operações tributadas e não tributadas, sob pena de se incluir o que já estava incluído, haja vista que os autuantes inicialmente atribuíram aquilo que consideravam como operações tributáveis no numerador. Por exemplo, as operações com exploração industrial de linha dedicada (EILD), cujo imposto, em regra, é diferido, e por isso foram considerados inicialmente pelos autuantes como operações não tributáveis e não incluídas no denominador, sendo que nesta diligência foi seguida a orientação da instrução normativa, no sentido de considerar tais valores no numerador, tendo-se então de se levar em conta que parte das operações com EILD foi tributada, e neste caso, não se pode incluir todo o CFOP relativo a estas operações, sob pena de serem incluídos valores que os autuantes

consideraram no numerador, desde a elaboração do cálculo inicial, já nestes caso, eles consideram os valores tributados normalmente, embora fossem EILD.

Informa que, atento a essas considerações, foram realizadas alterações em duas partes da planilha original, a que determinou o coeficiente e a que, em aplicando o coeficiente, encontrou o valor do lançamento, cujas cópias se encontram anexas, impressas, e todo o restante da planilha, em anexo no CD que acompanha a diligência.

Explica que, no numerador, foram feitas as inclusões de operações tributáveis, mas com diferimento, como DETRAF/EILD, excetuando-se os eventuais valores que foram tributados normalmente sem diferimento, assim como exclusão de saídas não definitivas (remessas para conserto, reparo, etc., ou industrialização, feitas por terceiros, sujeitas à devolução, assim como as saídas definitivas de bens do ativo permanente, em virtude de desincorporação ou baixa do ativo fixo, e transferências de material de uso e consumo, conforme a instrução normativa e a recomendação expressa no item "f" do pedido de diligência.

No denominador, foram excluídos os valores decorrentes de locação e comodato, receitas financeiras e de terceiros, multas, parcelamentos, e as saídas não definitivas, como remessas para conserto, reparo, etc., transferências de material de uso e consumo, saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação, também conforme a instrução normativa e o item "g" do pedido de diligência.

Conclui observando que nos demonstrativos anexos a alteração do índice de creditamento modificou o total do lançamento para o valor de R\$ 2.389.223,22, cuja discriminação mensal é feita no próprio demonstrativo anexo.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 458/460) declarando sua concordância com os valores apurados pela ASTEC, e já havia providenciado a quitação parcial do débito, no montante de R\$ 2.488.073,97, que espera vir a ser homologado. Observa que o valor quitado é superior ao apurado pela ASTEC. Pede que sejam acatadas as conclusões da ASTEC e que seja homologado o pagamento efetuado, arquivando-se o Auto de Infração.

Ao ter vista dos autos acerca da revisão do lançamento, os autuantes se pronunciaram (fls. 471/474) dizendo que concordam com a diligência realizada e com o pedido de homologação do autuado.

VOTO

O lançamento em discussão nestes autos compõe-se de um só item, porém envolve 9 situações distintas, conforme adendo apostado em seguida à descrição-padrão do fato.

O contribuinte reclamou do critério adotado pela fiscalização. Expôs em detalhe as razões de seu inconformismo com o lançamento.

O que se vê é que a fiscalização misturou num só lançamento coisas não somente heterogêneas, mas inconciliáveis do ponto de vista das praxes fiscais relativamente à apuração dos créditos fiscais através do CIAP.

Pela leitura da informação fiscal, fica patente que o que as autuantes pretenderam apurar foi o chamado coeficiente de creditamento do ICMS do CIAP.

De fato, a acusação básica neste caso é de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação. Essa descrição diz respeito a créditos utilizados a mais que o previsto pela legislação no tocante ao coeficiente previsto no § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Esse dispositivo prevê que o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte deve ser

utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. O crédito a ser apropriado em cada mês é calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações (saídas) 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. Calcula-se o índice mensal de crédito acima referido mediante a seguinte equação:

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

No presente caso, lendo-se o que consta nas alíneas “a” a “f” do 1º tópico do adendo que se segue à descrição fato e nas alíneas “a” a “c” do 2º tópico, percebe-se que as autuantes, embora pretendessem apurar o coeficiente de creditamento mensal do imposto de bens do ativo permanente, em vez de se aterem aos elementos da equação acima indicada, misturaram coisas que nada têm a ver nem com o numerador nem com o denominador da fração, gerando um resultado nitidamente destoante do que pretendiam apurar.

Com efeito, utilização de crédito não destacado na Nota Fiscal de aquisição da mercadoria nada tem a ver com a equação acima assinalada.

Do mesmo modo, crédito utilizado depois de decorridos cinco anos da data da emissão da Nota Fiscal nada tem a ver com a referida equação.

Crédito relativo a material de uso e consumo também nada tem a ver com o cálculo do coeficiente de creditamento mensal.

Tais créditos, se de fato a fiscalização considera indevidos, teriam de ser objeto de outro item do Auto de Infração, jamais podendo a glosa desses créditos ser feita misturada com o cálculo do referido coeficiente de 1/48, pois tal coeficiente diz respeito à proporção das operações de saídas ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

Ou seja, o coeficiente de 1/48 é aplicado nas *saídas (ou prestações)*, sendo inadequado misturar no cálculo glosas de créditos de *entradas*.

Por conseguinte, se era para glosar créditos não destacados em Notas Fiscais de entradas, ou créditos de materiais de uso e consumo, ou créditos já caducos, isso não poderia jamais figurar no cálculo do coeficiente de creditamento.

Em princípio, o lançamento seria nulo, haja vista que o motivo da autuação seria a utilização de crédito de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado por erro no cálculo do coeficiente de creditamento do imposto, porém a fiscalização misturou nos cálculos glosas de créditos considerados indevidos por razões várias e heterogêneas, que nada têm a ver com o cálculo do coeficiente de creditamento mensal do imposto. O lançamento havia sido declarado nulo exatamente por isso.

No entanto, tendo a 3ª Câmara, ao apreciar o recurso de ofício, determinado o retorno dos autos à primeira instância para que fosse julgado o mérito, o processo foi remetido em diligência à ASTEC a fim de que fosse feita revisão do lançamento em função dos pontos assinalados pela nobre Relatora da 3ª Câmara, reproduzidos no despacho da diligência, atentando-se ainda para a orientação consubstanciada na Instrução Normativa nº 53/13, que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte. A diligência foi cumprida. Acato o resultado da revisão efetuada pela ASTEC. O demonstrativo do débito deverá ser ajustado de acordo com o demonstrativo à fl. 338, totalizando o imposto a ser lançado o valor de R\$ 2.389.223,22.

A defesa requer que as intimações sejam feitas em nome do advogado cujo nome indica. Não custa nada atender a essa solicitação. No entanto, o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em consonância com a orientação do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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 **279468.0001/12-7**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.389.223,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas

Esta Junta 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 7 de julho de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR