

**A. I. N°** - 278003.0010/15-6  
**AUTUADO** - TELEMAR NORTE LESTE S. A.  
**AUTUANTES** - ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04/03/2016

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0033-03/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Inexistem dúvidas nos autos da falta de estorno na escrituração do CIAP nas operações de transferências interestaduais, nas saídas para conserto com suspensão do imposto sem retorno ao estabelecimento e nas saídas por conta de contrato de comodato, sem comprovação de que não ocorrera transferência de propriedade, mantendo o bem escriturado no seu ativo imobilizado, utilizando-se do crédito. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 30/03/2015, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$3.243.527,29, acrescido da multa de 60%, em decorrência de infração seguinte.

**Infração 01 - 01.03.12.** Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, referente ao período de janeiro a dezembro de 2010. Consta como complemento que “*O contribuinte quando da escrituração do CIAP deixou de efetuar estorno de crédito fiscal do ICMS, relativamente:*”

*a - As transferências interestaduais de bens de ativo imobilizado;*

*b - Os bens do ativo imobilizado adquiridos com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas para conserto, com suspensão do imposto, sem ter retornado ao estabelecimento, considerando-se assim que estes bens foram desincorporados do ativo imobilizado do contribuinte;*

*c - Aos bens do ativo imobilizado adquiridos pelo contribuinte com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas em contrato de comodato, operação sem incidência do ICMS, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada do bem.*

*Em relação as alíneas “b” e “c”, como o contribuinte não apresentou as Notas Fiscais de aquisição, consideramos como base de cálculos para o estorno do crédito o valor da operação de saída.”*

O autuado, mediante advogado habilitado nos autos com procuração à fls. 26 a 28, ao impugna o lançamento tributário, fls. 32 a 48, destaca inicialmente a sua tempestividade, transcreve a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, inclusive da multa aplicada, em seguida articula os argumentos abaixo enunciados de forma sintetizados.

Observa que o enquadramento da infração foi incompleto. Diz que a autuação milionária baseada em ampla revisão da apuração do ICMS pela empresa, onde o fiscal parte de premissas totalmente equivocadas, padecendo o Auto de Infração de fundamentação insuficiente.

Afirma tratar-se de caso típico, exemplo didático, de nulidade de autuação por falta de fundamentação, em evidente prejuízo ao direito de defesa do contribuinte que não sabe do que está sendo cobrado, pelo que, obviamente, não tem como refutar as infrações que lhe foram indevidamente imputadas.

Informa que num mero exercício de adivinhação tentou remontar as planilhas de cálculo do fiscal, para ver se entendia quais foram as inconsistências encontradas. Se estiverem corretas alguns dos pontos que a empresa pensa ter detectado, no mérito seria absolutamente incorreta a autuação, ante a completa higidez do crédito tomado.

Menciona que a compensação do crédito tributário faz extinguir a obrigação correspondente. Frisa que “a compensação é um encontro de contas. Se o obrigado ao pagamento do tributo credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário.”, na forma do inciso II do art. 156 do CTN.

Pondera que, nesse contexto, adimpliu parte do crédito tributário de ICMS constituído (infrações “a” e “b”) através de compensação com os créditos adquiridos da Empresa Agro Indústrias do Vale do São Francisco S.A. - AGROVALE - doc. 03, no valor de R\$3.517.744,09. Arremata sustentando que o ICMS referente às infrações “a” e “b” do auto em tela foram devidamente recolhidos.

Registra que os valores exigidos a título de ICMS remontam fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2010, tendo sido intimada da respectiva cobrança em 06 de abril de 2015. Por conseguinte, os créditos relativos ao período entre janeiro a 06 de abril de 2010 encontram-se fulminados pela decadência, logo, extintos. Arremata ser induvidosa a natureza tributária do aludido imposto, deve-se observar o exposto no art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/88 que reproduz.

Ressalta que o CTN, recepcionado pela ordem CF/88, com *status* de Lei Complementar, define o prazo decadencial de lançamento, notadamente como o faz em seu art. 150, § 4º. Frisa, ademais, que o art. 156, inciso V, do CTN, esclarece que a decadência é causa de extinção do crédito tributário.

Revela que, tendo a sistemática de cobrança do ICMS que obedecer a modalidade de lançamento por homologação, na qual a lei estabelece para o sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor do crédito tributário e o seu respectivo pagamento independentemente de qualquer manifestação prévia da autoridade administrativa, insta consignar que, consoante a disposição legal, decorridos 5 anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que a competente autoridade tenha se pronunciado a respeito da validade do recolhimento do dito tributo, extingue-se o respectivo crédito tributário.

Explica que o fenômeno da decadência nada mais é do que um limite imposto pelo próprio ordenamento à positivação do direito; é a extinção do direito por inércia de seu titular durante o prazo legalmente fixado para este fim ou seja, decorridos 5 anos da efetivação do fato imponible, o Fisco perde o direito de lançar os valores apurados contra o contribuinte.

Relembra que o crédito tributário ora discutido também corresponde a fatos geradores ocorridos no período compreendido em janeiro e dezembro 2010. Diz ser fácil perceber, através de uma simples conta aritmética, que à época da autuação (abril de 2015), já havia transcorrido em parte o prazo legal de 5 anos previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Observa que se a Fiscalização não exerceu o direito de verificar a ocorrência do fato gerador ou a exatidão do pagamento do tributo no período anterior a abril de 2010, no prazo assinalado pela lei, resta óbvio que ela não poderia pretender a cobrança de valores supostamente devidos, haja vista a perda do direito (decadência) de proceder ao lançamento de ofício relativamente àquela competência.

Afirma não ser possível outra conclusão senão pela decadência do direito da SEFAZ em efetuar a cobrança dos créditos tributários relativos a todo o período de janeiro a 06 de abril de 2010, eis que extintos, nos termos do inciso V do art. 156, do CTN.

Ao cuidar do mérito da autuação pondera que a controvérsia que ocasionou a lavratura do Auto de Infração ora impugnado e da parte ainda em discussão decorre de incorreta interpretação fiscal no sentido de que uma série de bens adquiridos nos exercício de 2010 seria alheia à sua

atividade produtiva, razão pela qual não poderiam ser escriturados em seu ativo imobilizado e, conseqüentemente, não lhe dariam direito ao crédito de ICMS.

Diz que de maneira absolutamente diversa do que foi alegado pela Fiscalização, é certo que os bens adquiridos, entendidos pelo Fisco, equivocadamente, como seu objetivo fosse alheio a sua atividade fim, efetivamente integram seu ativo imobilizado e se mostram indispensáveis para a prestação do serviço de comunicação.

Exemplifica, que tendo como objeto à exploração de serviços de telecomunicações a atividade, de sua empresa consiste em disponibilizar o canal que permite perfectibilização da triangulação entre emissor, mensagem e receptor, que são os pilares do serviço de comunicação. Continua frisando que para possibilitar a prestação de serviço de telecomunicação a empresa necessita de uma gama de equipamentos, pelo que se justifica a aquisição de modems, por exemplo, que são cedidos em comodato aos seus clientes, de modo a viabilizar por completo a sua prestação de serviço, nos termos contratados por cada consumidor.

Assevera que os bens adquiridos referem-se em sua maioria a modems, sendo esses equipamentos eletrônicos que modulam um sinal digital numa onda analógica, pronta a ser transmitida pela linha telefônica, assim, indispensável para prestação do serviço de telecomunicação, e conseqüente consecução do seu objeto social.

Explica que, conceitualmente, o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, isto é, aqueles bens relacionados diretamente com a atividade comercial ou industrial do estabelecimento, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.), como na forma intangível (marcas, patentes, etc.). Assevera que o imobilizado abrange também os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

Diz não haver dúvida que os bens elencados nas notas fiscais - doc. 05, objeto da planilha - doc. 04, são bens relativos ao ativo imobilizado e, portanto, permitem o respectivo creditamento de ICMS.

Destaca que o fato dos bens serem objeto de comodato em nada interfere na natureza jurídica de ativo permanente. Diz que tendo em vista mero caráter negocial, no intuito de fidelizar o cliente e pela necessidade do equipamento para prestação do serviço, os modems precisam ser emprestados ao cliente, que os devolve quando termina seu contrato. Informa que em verdade os modems possuem a mesma função que as antenas, todavia, por suas características próprias tem de ser instalados junto aos clientes de forma que o comodato se amolda a suas especificidades.

Reproduz o inciso V do art. 93, da Lei nº 6.284/97, para assegurar que o creditamento em questão atendeu plenamente à disposição constitucional e federal. Revela que da leitura do dispositivo acima transcrito deflui-se que é perfeitamente legítimo que o contribuinte se credite em razão do pagamento do imposto incidente na aquisição de bens utilizados em suas atividades operacionais.

Esclarece que o princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional, tem por fito possibilitar ao contribuinte o aproveitamento do crédito correspondente à entrada de bens do ativo imobilizado condicionado ao respectivo desgaste, sendo certo que como o desgaste destes bens não ocorre integral e imediatamente, mas sim gradualmente, se mostra razoável que também seus créditos sejam aproveitados da mesma forma. Continua frisando que é por tal razão que a legislação estadual determina que o creditamento relativo aos bens que integram o ativo permanente do contribuinte geram créditos à razão de 1/48 avos, podendo a primeira parcela ser aproveitada imediatamente.

Para ilustrar sua tese traz a colação trechos de ensinamentos dos renomados juristas Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo.

Sustenta, não restar dúvida de que os equipamentos adquiridos foram devidamente contabilizados em seu ativo imobilizado, tanto que o Auto de Infração foi lavrado partindo de tal

premissa. Diz que a impugnação se prestou, unicamente, a prestação de serviço de comunicação, deixando, novamente, evidente que estes se destinam e integram seu ativo permanente.

Assevera que faz jus ao creditamento, nos termos da legislação colacionada, de todos os bens relacionados na planilha - doc. 04, fls. 66 a 145, os quais compõem seu ativo imobilizado e possibilitam a prestação do serviço de comunicação.

Reafirma que a presente exigência fiscal não merece ser mantida, devendo ser julgada insubsistente com o cancelamento do Auto de Infração.

Depois de frisar que de acordo o tópico precedente, as obrigações exigidas através do Auto de Infração, que ora se impugna, são inexistentes. Continua observando que mesmo se assim não fosse, a multa de 60% prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, imputada no caso presente não é razoável,

Sustenta que a cominação de penalidade se encontra, intimamente, relacionada à idéia de sanção, repreensão, apenamento de alguém por ter praticado um ato típico em desacordo com norma prevista no ordenamento jurídico. Pondera que se o descumprimento de um dever formal transgredir bens jurídicos protegidos e a respectiva penalidade corresponde a uma sanção punitiva da falta e preventiva quanto a novas incidências, não resta outra alternativa senão considerar a inegável existência de um nexo entre a conduta do particular e a aplicação de determinada sanção.

Assevera que a fixação de multa equivalente a um percentual de 60% vai muito além do intuito de punir a prática do contribuinte para transmudar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo ou, até mesmo, a duplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente na operação, que, como é evidente, confere vestes de expropriação à exigência fiscal, atacando o patrimônio do contribuinte. Remata pontuando ser flagrante, a presença da natureza confiscatória na multa sob questão, prática inclusive vedada pela Constituição Federal, no inciso IV, de seu art. 150. Sobre o princípio do não-confisco, ilustra sua tese carreando aos autos, ensinamentos do Professor Roque Antônio Carrazza.

Pondera ainda que tal princípio revela a intenção do Constituinte de evitar que o patrimônio particular seja anulado com a tributação, o que poderia ocorrer caso se admitisse uma multa muito elevada. Revela que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, e por isso, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular.

Informa que por muito tempo, discutiu-se, mormente no campo doutrinário, se a fixação das multas punitivas estaria também submetida aos parâmetros constitucionais estabelecidos pelo princípio do não-confisco; hoje, no entanto, esta discussão resta superada, tendo-se alcançado a conclusão de que as multas punitivas estão, sim, sujeitas ao princípio do não-confisco. Prossegue observando que é nesse sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, revigorada em acórdão de lavra de sua Primeira Turma, no julgado ADI 1.075-MC/DF. Prossegue nesse mesmo sentido, transcrevendo trecho do voto proferido pelo Ministro Relator na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF.

Destaca que no entender do STF, a fixação da multa punitiva, enquanto ato estatal que pode acarretar na injusta apropriação do patrimônio do particular, está submetida ao controle de constitucionalidade que busca, com parâmetros do princípio da razoabilidade, aferir a legitimidade da cobrança estatal.

Pondera que, dentre outros princípios jurídicos aplicáveis ao presente caso, encontra-se o princípio da razoabilidade, que, embora não possua definição legal (apesar de expressa previsão no art. 2º, caput, da Lei Federal nº 9.784/99, é de fácil percepção pelo intérprete.

Observa que para o Constitucionalista Luís Roberto Barroso, a razoabilidade liga-se aos valores de racionalidade, justiça, adequação da medida, senso comum, rejeição de atos arbitrários ou

caprichosos. Continua esclarecendo que de acordo com o renomado Constitucionalista, inexistente a aplicação do princípio da razoabilidade quando: *i*) - não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); *ii*) - a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso) e; *iii*) não haja razoabilidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo que aquilo que se ganha (razoabilidade em sentido estrito).

Revela que o princípio da razoabilidade, na dicção do Ministro Gilmar Mendes, pressupõe não só a legitimação dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para a consecução dos objetivos pretendidos.

Afirma que a norma supracitada instituiu penalidade em patamar superior ao recomendado pelo princípio da razoabilidade e, com isto, violou o princípio do não-confisco, razão pela qual há de ser declarada a sua ilegitimidade a fim de prestigiar o Texto Constitucional.

Reafirma seu pleito para que seja reconhecida a extinção dos créditos tributários, tendo em vista a compensação com os créditos fiscais adquiridos da Empresa Agro Indústrias do Vale do São Francisco S.A. - AGROVALE, no valor de R\$3.517.744,09, bem como que seja reconhecida a extinção dos créditos tributários exigidos relativos aos valores anteriores a 06 de abril de 2010, tendo em vista a evidente ocorrência de decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Pugna pela declaração da insubsistência dos lançamentos constantes do Auto de Infração, determinando seu cancelamento, face à nítida caracterização dos bens adquiridos como integrantes de seu ativo imobilizado, o que assegura o respectivo direito ao crédito de ICMS em prestígio ao princípio da não-cumulatividade; ou subsidiariamente, seja ao menos cancelada ou reduzida a patamar de 20% a multa imposta, ante o caráter eminentemente confiscatório do percentual de 60% lançado.

Requer, por fim, que as intimações eletrônicas pertinentes ao presente processo sejam feitas aos advogados que patrocinam a causa que podem ser encontrados nos seguintes e-mails: severo@bicharalaw.com.br; gabriel.rocha@bicharalaw.com.br; e\_\_raphael.beltrao@bicharalaw.com.br., e solicitam também que as intimações na Imprensa Oficial sejam efetuadas exclusivamente em nome de Luiz Gustavo A. S. Bichara, inscrito na OAB/RJ sob o nº 112.310 e, sob pena de nulidade.

Na informação fiscal as autuantes, fls. 157 a 162, depois de sintetizar as razões de defesa articulam os seguintes argumentos.

Registram que à fls. 59, foi anexado cópia do DAE, reconhecendo parte do Auto de Infração no valor do débito de R\$2.314.342,06, com data de vencimento de 29/05/2015, que com os acréscimos legais totalizou R\$3.517.744,09, e às fls. 61 e 63, pedido para liberação de Crédito Fiscal da AGROVALE S/A, para pagamento deste valor.

Observam que um mero pedido de liberação de crédito sem a emissão do Certificado correspondente que possa garantir o pagamento da parte reconhecida, não pode prevalecer para efeito da quitação e nem da redução da multa correspondente, porque como consta no Demonstrativo de Débito do Auto: “O Débito acima está sujeito a correção monetária, acréscimo moratório e/ou redução da multa de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito”. Dizem que de forma análoga, um simples pedido de empréstimo bancário não garante o direito de quitação de débito de um cidadão, se este não for aprovado.

Afirmam que a extinção do débito da parte reconhecida, pela compensação do crédito pleiteado, só pode ser acatada com a apresentação do Certificado de Crédito. Ante a falta da apresentação do documento hábil para quitação da parte reconhecida, continuam afirmando entenderem que o DAE deve ser calculado na data da apresentação do Certificado de Crédito para ser aplicada a redução da multa cabível, bem como dos acréscimos legais previstos na legislação, visando a cobrança da diferença remanescente e aí sim, proceder-se à extinção do débito pleiteada.

Quanto à alegação de decadência do prazo para constituição do crédito tributário, de janeiro a 06 de abril de 2010, sustentam que também não procede, pois o Contribuinte utilizou-se

indevidamente de crédito fiscal e foi autuado de ofício, não se aplicando, portanto, o art. 150, §4º do CTN, e sim o seu art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, que estabelece que “o direito de e a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Informam que este dispositivo legal foi acolhido pelo Código Tributário da Bahia, aprovado pela Lei Nº 3.956/81, que no §1º do seu art. 28, fixou o prazo de homologação como sendo de 5 anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo Contribuinte.

Sustentam que, tendo os fatos geradores objeto do Auto de Infração em apreço sido iniciados em janeiro de 2010, o início do prazo para efetuar o lançamento é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, qual seja, exercício de 2011. Asseveram que, de acordo com a legislação aplicável, o início do prazo é 1º de janeiro de 2015, findando-se em 31/12/2015. Explicam que o Contribuinte sido devidamente cientificado sobre a lavratura deste Auto de Infração na data de 06/04/2015, foram, portanto, cumpridos os prazos previstos no art. 173, inciso I do CTN, §1º do art. 28 do Código Tributário da Bahia e no art. 965 do RICMS-BA/97.

No que diz respeito ao mérito da exigência fiscal, enfatizam que o inciso I do art. 100 do RICMS-BA/97, normatiza que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços, forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. Para frisarem a não incidência do ICMS na saída ou fornecimento de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil “leasing”, bem como o respectivo retorno, reproduzem o teor da alínea “a”, do inciso XIV do art. 6º, do RICMS-BA/97.

Informam que, com base nesses dispositivos legais, foi baixado do saldo acumulado do CIAP os créditos lançados relativos aos bens que deram saída em comodato por se constituírem em operações fora do âmbito de incidência do imposto estadual, não se podendo sequer pensar na utilização do crédito na entrada de tais bens sendo exigido o seu estorno, se lançado, como aconteceu no caso ora em lide.

Explicam que próprio conceito de comodato, constante da decisão proferida pelo Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que, no Acórdão nº 3.424/09/CE, quando descreve que “o comodato é um empréstimo para uso temporário a título gratuito, de bem fungível, que deverá ser devolvido após o uso ou dentro de prazo predeterminado mediante contrato”, fornece subsídio para a autuação.

Dizem não ser suficiente a simples afirmação do autuado de que a operação seria de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, com o respectivo contrato onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências pactuadas, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo quando se tratar de doação, realizada com o intuito de fidelização do cliente, operação muito utilizada atualmente na verdadeira “guerra comercial” empreendida pelas empresas de telecomunicações, sendo que na doação o bem deve ser desincorporado, conforme estabelecido na nossa legislação, inclusive, com incidência do ICMS. Arrematam ponderando que, não tendo comprovado a veracidade desta operação pode-se deduzir que estas remessas de bens caracterizaram-se como uma saída de bens em doação e que por isso foram desincorporados do ativo, com os créditos relativos à sua aquisição baixados do CIAP.

Esclarecem que não foram considerados os ativos que saíram em comodato destinados à planta da empresa, bem como, os enviados para suas empreiteiras e que foram deduzidos os bens que retornaram ao estabelecimento do contribuinte e as Notas Fiscais canceladas.

Observam que, conforme resposta ao e-mail enviado por esta Fiscalização ao autuado em 08/01/2013, fl. 161, verifica-se que na realidade o procedimento adotado é de cobrar o aluguel do modem na fatura e emitir nota fiscal como se fosse uma operação de comodato. Prosseguem revelando que este artifício corroborou para que os créditos utilizados relativos a estes bens fossem excluídos pelo Fisco do saldo acumulado do CIAP. Arrematam explicando que de qualquer forma, seja como operação de comodato, como saída em doação ou como saída para aluguel, os créditos fiscais devem ser baixados no CIAP, pois, no primeiro porque a operação não sofre a incidência do imposto e no último caso porque ocorre a desincorporação do bem.

Frisam que não procede a arguição de nulidade em vista do enquadramento incompleto das infrações, porque todo o levantamento fiscal está devidamente fundamentado em dispositivos legais, como pode ser verificado mediante uma simples leitura do Auto de Infração. Destacam ainda que o autuado reconheceu e solicitou pagamento de parte da exigência fiscal no valor de R\$2.314.342,06, através de créditos adquiridos da AGROVALE.

Afirmam que a penalidade aplicada de 60% é típica da infração cometida e está prevista, como consta no Auto de Infração, na alínea “f”, inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Arrematam destacando que a extinção dos créditos tributários, em vista da compensação com os créditos adquiridos da Agro Industrias do Vale do São Francisco S/A. - AGROVALE, no valor de R\$3.517.744,09, fica pendente da apresentação do certificado de Crédito para que seja calculado o ICMS devido com os acréscimos legais, a fim de apurar a diferença, se for devido.

Asseveram não ter embasamento legal a requerida extinção dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a 06 de abril de 2010.

Reafirmam não ter fundamento o pleito do defendente para declaração da insubsistência do Auto de Infração, em face da caracterização dos bens adquiridos, integrantes do ativo imobilizado, terem assegurado o direito ao crédito do ICMS em vista ao princípio da não-cumulatividade.

Observam que também não depende da vontade da impugnante, o cancelamento ou a redução ao patamar de 20% a multa de 60% em vista do suposto caráter confiscatório porque, como consta do Demonstrativo de Débito, a redução da multa esta vinculada a dispositivo legal e à data do pagamento do ICMS.

Sustentam ser descabida também a arguição, quando a defesa aduz: “que em mero exercício de adivinhação a Impugnante tentou remontar as planilhas”, tendo em vista que em todas elas, as fórmulas utilizadas estão devidamente explicitadas nos cabeçalhos das colunas ou quando transportados de outros anexos, consta a informação abaixo delas, como “Observações”.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Constam às fls. 173 a 177, extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de parcelamento efetuado pelo sujeito passivo de parte da exigência originalmente lançada de ofício.

## VOTO

Inicialmente cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante por cerceamento ao seu direito de defesa, articulada sob a alegação de faltar fundamentação à autuação. Depois de constatar que, em nenhum ponto da impugnação o sujeito passivo apresenta objetivamente em que se constitui e se caracteriza a alegada falta de fundamentação, resta patente nos autos que não deve prosperar a pretensão da defesa. Eis que, lastreada em demonstrativos pormenorizados efetuados com base na escrituração do próprio autuado que indicam individualizadamente a origem da exigência fiscal, conduz claramente a conclusão de que o lançamento de ofício está revestido das formalidades previstas na legislação do ICMS, precipuamente no RPAF-BA/99. Afiguram-se nos autos a inequívoca determinação, com precisão e clareza, da infração, do sujeito passivo e do montante do débito tributário, ou seja, emerge explicitada da peça acusatória que foi ofertada ao autuado a concessão de todas as condições necessárias ao exercício do seu

direito de ampla defesa e do contraditório, não havendo qualquer vício que inquine de nulidade o Auto de Infração em lide. Portanto, considero ultrapassada a essa matéria de ordem preliminar.

Aduziu também o defendente prejudicial de mérito, sustentando que os créditos exigidos relativos ao período de janeiro a 06 de abril de 2010, estão extintos, pois, segundo seu entendimento e de acordo com §4º, do art. 150 do CTN, encontram-se fulminados pela decadência.

Não acolho a alegação relativa à extinção de parte do crédito tributário, pela decadência, no período aludido, visto que a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, nos termos do art. 107-A, inciso I, da Lei nº 3.956/81, COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia e, conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo extintivo da obrigação tributária, em relação aos fatos geradores de 2010, teve início em 1º de janeiro de 2011, do que, contando-se cinco anos, se esgotaria em 31/12/2015. Ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em 30/03/15, com ciência ao contribuinte em 06/04/15, dentro, portanto, do prazo conferido pelo CTN e pelo COTEB.

Ressalto ainda que, mesmo com a revogação do art. 107-A, inciso I, do COTEB com promulgação da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, em se tratando de norma jurídica estritamente de cunho material e não procedimental, portanto, não cancelada pelo instituto da retroatividade benigna, seus efeitos não alcançam os fatos geradores constituídos em plena vigência da norma anteriormente vigente. Aliás, este tem sido o entendimento reiterado deste CONSEF sobre o tema a exemplo das decisões prolatadas nos Acórdãos CJF Nº 0371-12/15, CJF Nº 0372-12/15.

Assim, em face das considerações expendidas, rejeito a prejudicial de mérito, correspondente à decadência parcial arguida pelo sujeito passivo.

No que diz respeito ao pedido para que seja realizada a compensação de parte do crédito lançado de ofício, sob o argumento de que adimpliu parte da exigência através de créditos adquiridos junto à empresa AGROVALE no valor de R\$3.517.744,09, fls. 54 a 64, informo que falece a este Órgão julgador competência para atender ao pleito nessa fase processual, o qual, por ocasião da quitação do Auto de Infração, deve ser requerido à Repartição Fazendária de sua jurisdição, a quem cabe o processamento da compensação.

No mérito, é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no exercício de 2010, conforme demonstrativos arquivos constante do CD colacionado à fl. 22, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado, fl. 16.

O estorno ou anulação de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, no caso de ocorrerem operações subsequentes isenta ou não tributável, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria, encontra-se expressamente consignada no inciso I, do art. 100 do RICMS-BA/97.

Em sede defesa, o impugnante sustentou ser correto o aproveitamento de parte dos créditos objeto da autuação, uma vez que se trata de bens incorporados ao seu ativo permanente, cujas saídas ocorreram em comodato para seus clientes e que são imprescindíveis nos serviços que presta de telecomunicações. Reforçou sua tese aduzindo que o princípio da não-cumulatividade tem como objetivo possibilitar ao contribuinte o aproveitamento do crédito correspondente.

As autuantes asseveraram ser insuficiente a simples afirmação do impugnante de que a operação seria de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, com o respectivo contrato onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências pactuadas, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo quando se tratar de doação, realizada com o intuito de fidelização do cliente, sendo que na doação o bem deve ser desincorporado, conforme estabelecido na nossa legislação, inclusive, com incidência do ICMS. Destacaram que sem a efetiva comprovação da veracidade desta operação pode-se deduzir que estas remessas de bens caracterizaram-se como uma saída de bens em doação e que por isso



foram desincorporados do ativo, com os créditos relativos à sua aquisição baixados do CIAP. Também esclareceram as autuantes que no levantamento fiscal não foram considerados os ativos que saíram em comodato destinados à planta da empresa, bem como, os enviados para suas empreiteiras e que foram deduzidos os bens que retornaram ao estabelecimento do contribuinte e as Notas Fiscais canceladas.

Depois de examinar as peças que compõem os autos, precipuamente a planilha acostada aos autos pelo autuado às fls. 66 a 145, e as cópias de alguns Danfes de Remessas de Bens por conta de Contrato de Comodato, verifico que, efetivamente, o autuado promovera saída de bens de seu ativo permanente sem tributação a título de comodato, cujos ingressos no estabelecimento tiveram seus créditos apropriados na forma da legislação.

As aludidas operações foram incluídas no levantamento fiscal pelo fato de não terem sido apresentados à fiscalização os contratos de comodato com a indicação de sua duração ou a comprovação de eventuais retornos dessas remessas.

Em que pese a característica do contrato de comodato se constituir de empréstimo de uma coisa para uso e posterior restituição, perfeitamente comum na atividade do autuado, no entanto, a ausência de comprovação de qualquer retorno desses bens conduz ao entendimento de que ocorreria contrato de comodato por tempo indeterminado, ou doação com intuito de fidelização do cliente, ou até mesmo saída para aluguel como consta a indicação, na cópia de e-mail, fl. 161, da existência de contrato de locação desses bens para clientes do impugnante. Nestes termos, em qualquer dessas possíveis saídas os créditos fiscais devem ser baixados do CIAP.

Entendo que a simples emissão de nota fiscal com a indicação da natureza da operação, “Remessas de Bens por conta de Contrato de Comodato”, sem a apresentação do referido contrato para caracterizar as efetivas condições do empréstimo, por si só, não tem o condão de elidir a acusação fiscal. Não é plausível admitir a manutenção dos bens, ditos como cedidos em comodato, no ativo permanente do estabelecimento autuado sem a apresentação de qualquer controle formal dessa cessão temporária, sustentada, tão-somente, mediante emissão de uma nota fiscal.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em suma, restou patente nos autos que o impugnante apenas negou o cometimento da irregularidade deixando de apresentar comprovação de fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, o que configura presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, ao teor do art. 142 do RPAF-BA/99.

Assim, concluo pela subsistência da autuação.

A multa sugerida no Auto de Infração se afigura-se devidamente tipificada na forma expressamente prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Com relação à falta de proporcionalidade e o caráter confiscatório da multa argüidos pelo autuado, destaco que o disposto no art. 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. No que tange ao pedido de redução de multa, tal pleito não pode ser atendido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria não se inclui na competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

O impugnante requer que as intimações eletrônicas pertinentes ao presente processo sejam feitas aos advogados que patrocinam a causa que podem ser encontrados nos seguintes e-mails: severo@bicharalaw.com.br; gabriel.rocha@bicharalaw.com.br; e\_\_\_\_raphael.beltrao@bicharalaw.com.br., e solicitam também que as intimações na Imprensa Oficial sejam efetuadas exclusivamente em nome de Luiz Gustavo A. S. Bichara, inscrito na OAB/RJ sob o nº 112.310 e, sob pena de nulidade. Recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, pela Secretaria deste CONSEF,

ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, homologando-se os valores recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 278003.0010/15-6**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.243.527,29**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2016.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR

**A. I. N°** - 278003.0010/15-6  
**AUTUADO** - TELEMAR NORTE LESTE S. A.  
**AUTUANTES** - ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04/03/2016

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0033-03/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Inexistem dúvidas nos autos da falta de estorno na escrituração do CIAP nas operações de transferências interestaduais, nas saídas para conserto com suspensão do imposto sem retorno ao estabelecimento e nas saídas por conta de contrato de comodato, sem comprovação de que não ocorrera transferência de propriedade, mantendo o bem escriturado no seu ativo imobilizado, utilizando-se do crédito. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 30/03/2015, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$3.243.527,29, acrescido da multa de 60%, em decorrência de infração seguinte.

**Infração 01 - 01.03.12.** Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, referente ao período de janeiro a dezembro de 2010. Consta como complemento que “*O contribuinte quando da escrituração do CIAP deixou de efetuar estorno de crédito fiscal do ICMS, relativamente:*”

*a - As transferências interestaduais de bens de ativo imobilizado;*

*b - Os bens do ativo imobilizado adquiridos com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas para conserto, com suspensão do imposto, sem ter retornado ao estabelecimento, considerando-se assim que estes bens foram desincorporados do ativo imobilizado do contribuinte;*

*c - Aos bens do ativo imobilizado adquiridos pelo contribuinte com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas em contrato de comodato, operação sem incidência do ICMS, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada do bem.*

*Em relação as alíneas “b” e “c”, como o contribuinte não apresentou as Notas Fiscais de aquisição, consideramos como base de cálculos para o estorno do crédito o valor da operação de saída.”*

O autuado, mediante advogado habilitado nos autos com procuração à fls. 26 a 28, ao impugna o lançamento tributário, fls. 32 a 48, destaca inicialmente a sua tempestividade, transcreve a acusação fiscal e os dispositivos tidos com infringidos, inclusive da multa aplicada, em seguida articula os argumentos abaixo enunciados de forma sintetizados.

Observa que o enquadramento da infração foi incompleto. Diz que a autuação milionária baseada em ampla revisão da apuração do ICMS pela empresa, onde o fiscal parte de premissas totalmente equivocadas, padecendo o Auto de Infração de fundamentação insuficiente.

Afirma tratar-se de caso típico, exemplo didático, de nulidade de autuação por falta de fundamentação, em evidente prejuízo ao direito de defesa do contribuinte que não sabe do que está sendo cobrado, pelo que, obviamente, não tem como refutar as infrações que lhe foram indevidamente imputadas.

Informa que num mero exercício de adivinhação tentou remontar as planilhas de cálculo do fiscal, para ver se entendia quais foram as inconsistências encontradas. Se estiverem corretas alguns dos pontos que a empresa pensa ter detectado, no mérito seria absolutamente incorreta a autuação, ante a completa higidez do crédito tomado.

Menciona que a compensação do crédito tributário faz extinguir a obrigação correspondente. Frisa que “a compensação é um encontro de contas. Se o obrigado ao pagamento do tributo credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário.”, na forma do inciso II do art. 156 do CTN.

Pondera que, nesse contexto, adimpliu parte do crédito tributário de ICMS constituído (infrações “a” e “b”) através de compensação com os créditos adquiridos da Empresa Agro Indústrias do Vale do São Francisco S.A. - AGROVALE - doc. 03, no valor de R\$3.517.744,09. Arremata sustentando que o ICMS referente às infrações “a” e “b” do auto em tela foram devidamente recolhidos.

Registra que os valores exigidos a título de ICMS remontam fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2010, tendo sido intimada da respectiva cobrança em 06 de abril de 2015. Por conseguinte, os créditos relativos ao período entre janeiro a 06 de abril de 2010 encontram-se fulminados pela decadência, logo, extintos. Arremata ser indubitosa a natureza tributária do aludido imposto, deve-se observar o exposto no art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/88 que reproduz.

Ressalta que o CTN, recepcionado pela ordem CF/88, com *status* de Lei Complementar, define o prazo decadencial de lançamento, notadamente como o faz em seu art. 150, § 4º. Frisa, ademais, que o art. 156, inciso V, do CTN, esclarece que a decadência é causa de extinção do crédito tributário.

Revela que, tendo a sistemática de cobrança do ICMS que obedecer a modalidade de lançamento por homologação, na qual a lei estabelece para o sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor do crédito tributário e o seu respectivo pagamento independentemente de qualquer manifestação prévia da autoridade administrativa, insta consignar que, consoante a disposição legal, decorridos 5 anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que a competente autoridade tenha se pronunciado a respeito da validade do recolhimento do dito tributo, extingue-se o respectivo crédito tributário.

Explica que o fenômeno da decadência nada mais é do que um limite imposto pelo próprio ordenamento à positivação do direito; é a extinção do direito por inércia de seu titular durante o prazo legalmente fixado para este fim ou seja, decorridos 5 anos da efetivação do fato impositivo, o Fisco perde o direito de lançar os valores apurados contra o contribuinte.

Relembra que o crédito tributário ora discutido também corresponde a fatos geradores ocorridos no período compreendido em janeiro e dezembro 2010. Diz ser fácil perceber, através de uma simples conta aritmética, que à época da autuação (abril de 2015), já havia transcorrido em parte o prazo legal de 5 anos previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Observa que se a Fiscalização não exerceu o direito de verificar a ocorrência do fato gerador ou a exatidão do pagamento do tributo no período anterior a abril de 2010, no prazo assinalado pela lei, resta óbvio que ela não poderia pretender a cobrança de valores supostamente devidos, haja vista a perda do direito (decadência) de proceder ao lançamento de ofício relativamente àquela competência.

Afirma não ser possível outra conclusão senão pela decadência do direito da SEFAZ em efetuar a cobrança dos créditos tributários relativos a todo o período de janeiro a 06 de abril de 2010, eis que extintos, nos termos do inciso V do art. 156, do CTN.

Ao cuidar do mérito da autuação pondera que a controvérsia que ocasionou a lavratura do Auto de Infração ora impugnado e da parte ainda em discussão decorre de incorreta interpretação fiscal no sentido de que uma série de bens adquiridos nos exercício de 2010 seria alheia à sua

atividade produtiva, razão pela qual não poderiam ser escriturados em seu ativo imobilizado e, conseqüentemente, não lhe dariam direito ao crédito de ICMS.

Diz que de maneira absolutamente diversa do que foi alegado pela Fiscalização, é certo que os bens adquiridos, entendidos pelo Fisco, equivocadamente, como seu objetivo fosse alheio a sua atividade fim, efetivamente integram seu ativo imobilizado e se mostram indispensáveis para a prestação do serviço de comunicação.

Exemplifica, que tendo como objeto à exploração de serviços de telecomunicações a atividade, de sua empresa consiste em disponibilizar o canal que permite perfectibilização da triangulação entre emissor, mensagem e receptor, que são os pilares do serviço de comunicação. Continua frisando que para possibilitar a prestação de serviço de telecomunicação a empresa necessita de uma gama de equipamentos, pelo que se justifica a aquisição de modems, por exemplo, que são cedidos em comodato aos seus clientes, de modo a viabilizar por completo a sua prestação de serviço, nos termos contratados por cada consumidor.

Assevera que os bens adquiridos referem-se em sua maioria a modems, sendo esses equipamentos eletrônicos que modulam um sinal digital numa onda analógica, pronta a ser transmitida pela linha telefônica, assim, indispensável para prestação do serviço de telecomunicação, e conseqüente consecução do seu objeto social.

Explica que, conceitualmente, o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, isto é, aqueles bens relacionados diretamente com a atividade comercial ou industrial do estabelecimento, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.), como na forma intangível (marcas, patentes, etc.). Assevera que o imobilizado abrange também os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

Diz não haver dúvida que os bens elencados nas notas fiscais - doc. 05, objeto da planilha - doc. 04, são bens relativos ao ativo imobilizado e, portanto, permitem o respectivo creditamento de ICMS.

Destaca que o fato dos bens serem objeto de comodato em nada interfere na natureza jurídica de ativo permanente. Diz que tendo em vista mero caráter negocial, no intuito de fidelizar o cliente e pela necessidade do equipamento para prestação do serviço, os modems precisam ser emprestados ao cliente, que os devolve quando termina seu contrato. Informa que em verdade os modems possuem a mesma função que as antenas, todavia, por suas características próprias tem de ser instalados junto aos clientes de forma que o comodato se amolda a suas especificidades.

Reproduz o inciso V do art. 93, da Lei nº 6.284/97, para assegurar que o creditamento em questão atendeu plenamente à disposição constitucional e federal. Revela que da leitura do dispositivo acima transcrito deflui-se que é perfeitamente legítimo que o contribuinte se credite em razão do pagamento do imposto incidente na aquisição de bens utilizados em suas atividades operacionais.

Esclarece que o princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional, tem por fito possibilitar ao contribuinte o aproveitamento do crédito correspondente à entrada de bens do ativo imobilizado condicionado ao respectivo desgaste, sendo certo que como o desgaste destes bens não ocorre integral e imediatamente, mas sim gradualmente, se mostra razoável que também seus créditos sejam aproveitados da mesma forma. Continua frisando que é por tal razão que a legislação estadual determina que o creditamento relativo aos bens que integram o ativo permanente do contribuinte geram créditos à razão de 1/48 avos, podendo a primeira parcela ser aproveitada imediatamente.

Para ilustrar sua tese traz a colação trechos de ensinamentos dos renomados juristas Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo.

Sustenta, não restar dúvida de que os equipamentos adquiridos foram devidamente contabilizados em seu ativo imobilizado, tanto que o Auto de Infração foi lavrado partindo de tal

premissa. Diz que a impugnação se prestou, unicamente, a prestação de serviço de comunicação, deixando, novamente, evidente que estes se destinam e integram seu ativo permanente.

Assevera que faz jus ao creditamento, nos termos da legislação colacionada, de todos os bens relacionados na planilha - doc. 04, fls. 66 a 145, os quais compõem seu ativo imobilizado e possibilitam a prestação do serviço de comunicação.

Reafirma que a presente exigência fiscal não merece ser mantida, devendo ser julgada insubsistente com o cancelamento do Auto de Infração.

Depois de frisar que de acordo o tópico precedente, as obrigações exigidas através do Auto de Infração, que ora se impugna, são inexistentes. Continua observando que mesmo se assim não fosse, a multa de 60% prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, imputada no caso presente não é razoável,

Sustenta que a cominação de penalidade se encontra, intimamente, relacionada à idéia de sanção, repreensão, apenamento de alguém por ter praticado um ato típico em desacordo com norma prevista no ordenamento jurídico. Pondera que se o descumprimento de um dever formal transgredir bens jurídicos protegidos e a respectiva penalidade corresponde a uma sanção punitiva da falta e preventiva quanto a novas incidências, não resta outra alternativa senão considerar a inegável existência de um nexo entre a conduta do particular e a aplicação de determinada sanção.

Assevera que a fixação de multa equivalente a um percentual de 60% vai muito além do intuito de punir a prática do contribuinte para transmudar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo ou, até mesmo, a duplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente na operação, que, como é evidente, confere vestes de expropriação à exigência fiscal, atacando o patrimônio do contribuinte. Remata pontuando ser flagrante, a presença da natureza confiscatória na multa sob questão, prática inclusive vedada pela Constituição Federal, no inciso IV, de seu art. 150. Sobre o princípio do não-confisco, ilustra sua tese carreando aos autos, ensinamentos do Professor Roque Antônio Carrazza.

Pondera ainda que tal princípio revela a intenção do Constituinte de evitar que o patrimônio particular seja anulado com a tributação, o que poderia ocorrer caso se admitisse uma multa muito elevada. Revela que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, e por isso, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular.

Informa que por muito tempo, discutiu-se, mormente no campo doutrinário, se a fixação das multas punitivas estaria também submetida aos parâmetros constitucionais estabelecidos pelo princípio do não-confisco; hoje, no entanto, esta discussão resta superada, tendo-se alcançado a conclusão de que as multas punitivas estão, sim, sujeitas ao princípio do não-confisco. Prossegue observando que é nesse sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, revigorada em acórdão de lavra de sua Primeira Turma, no julgado ADI 1.075-MC/DF. Prossegue nesse mesmo sentido, transcrevendo trecho do voto proferido pelo Ministro Relator na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF.

Destaca que no entender do STF, a fixação da multa punitiva, enquanto ato estatal que pode acarretar na injusta apropriação do patrimônio do particular, está submetida ao controle de constitucionalidade que busca, com parâmetros do princípio da razoabilidade, aferir a legitimidade da cobrança estatal.

Pondera que, dentre outros princípios jurídicos aplicáveis ao presente caso, encontra-se o princípio da razoabilidade, que, embora não possua definição legal (apesar de expressa previsão no art. 2º, caput, da Lei Federal nº 9.784/99, é de fácil percepção pelo intérprete.

Observa que para o Constitucionalista Luís Roberto Barroso, a razoabilidade liga-se aos valores de racionalidade, justiça, adequação da medida, senso comum, rejeição de atos arbitrários ou

caprichosos. Continua esclarecendo que de acordo com o renomado Constitucionalista, inexistente a aplicação do princípio da razoabilidade quando: *i*) - não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); *ii*) - a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso) e; *iii*) não haja razoabilidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo que aquilo que se ganha (razoabilidade em sentido estrito).

Revela que o princípio da razoabilidade, na dicção do Ministro Gilmar Mendes, pressupõe não só a legitimação dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para a consecução dos objetivos pretendidos.

Afirma que a norma supracitada instituiu penalidade em patamar superior ao recomendado pelo princípio da razoabilidade e, com isto, violou o princípio do não-confisco, razão pela qual há de ser declarada a sua ilegitimidade a fim de prestigiar o Texto Constitucional.

Reafirma seu pleito para que seja reconhecida a extinção dos créditos tributários, tendo em vista a compensação com os créditos fiscais adquiridos da Empresa Agro Indústrias do Vale do São Francisco S.A. - AGROVALE, no valor de R\$3.517.744,09, bem como que seja reconhecida a extinção dos créditos tributários exigidos relativos aos valores anteriores a 06 de abril de 2010, tendo em vista a evidente ocorrência de decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Pugna pela declaração da insubsistência dos lançamentos constantes do Auto de Infração, determinando seu cancelamento, face à nítida caracterização dos bens adquiridos como integrantes de seu ativo imobilizado, o que assegura o respectivo direito ao crédito de ICMS em prestígio ao princípio da não-cumulatividade; ou subsidiariamente, seja ao menos cancelada ou reduzida a patamar de 20% a multa imposta, ante o caráter eminentemente confiscatório do percentual de 60% lançado.

Requer, por fim, que as intimações eletrônicas pertinentes ao presente processo sejam feitas aos advogados que patrocinam a causa que podem ser encontrados nos seguintes e-mails: severo@bicharalaw.com.br; gabriel.rocha@bicharalaw.com.br; e\_\_raphael.beltrao@bicharalaw.com.br., e solicitam também que as intimações na Imprensa Oficial sejam efetuadas exclusivamente em nome de Luiz Gustavo A. S. Bichara, inscrito na OAB/RJ sob o nº 112.310 e, sob pena de nulidade.

Na informação fiscal as autuantes, fls. 157 a 162, depois de sintetizar as razões de defesa articulam os seguintes argumentos.

Registram que à fls. 59, foi anexado cópia do DAE, reconhecendo parte do Auto de Infração no valor do débito de R\$2.314.342,06, com data de vencimento de 29/05/2015, que com os acréscimos legais totalizou R\$3.517.744,09, e às fls. 61 e 63, pedido para liberação de Crédito Fiscal da AGROVALE S/A, para pagamento deste valor.

Observam que um mero pedido de liberação de crédito sem a emissão do Certificado correspondente que possa garantir o pagamento da parte reconhecida, não pode prevalecer para efeito da quitação e nem da redução da multa correspondente, porque como consta no Demonstrativo de Débito do Auto: “O Débito acima está sujeito a correção monetária, acréscimo moratório e/ou redução da multa de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito”. Dizem que de forma análoga, um simples pedido de empréstimo bancário não garante o direito de quitação de débito de um cidadão, se este não for aprovado.

Afirmam que a extinção do débito da parte reconhecida, pela compensação do crédito pleiteado, só pode ser acatada com a apresentação do Certificado de Crédito. Ante a falta da apresentação do documento hábil para quitação da parte reconhecida, continuam afirmando entenderem que o DAE deve ser calculado na data da apresentação do Certificado de Crédito para ser aplicada a redução da multa cabível, bem como dos acréscimos legais previstos na legislação, visando a cobrança da diferença remanescente e aí sim, proceder-se à extinção do débito pleiteada.

Quanto à alegação de decadência do prazo para constituição do crédito tributário, de janeiro a 06 de abril de 2010, sustentam que também não procede, pois o Contribuinte utilizou-se

indevidamente de crédito fiscal e foi autuado de ofício, não se aplicando, portanto, o art. 150, §4º do CTN, e sim o seu art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, que estabelece que “o direito de e a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Informam que este dispositivo legal foi acolhido pelo Código Tributário da Bahia, aprovado pela Lei Nº 3.956/81, que no §1º do seu art. 28, fixou o prazo de homologação como sendo de 5 anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo Contribuinte.

Sustentam que, tendo os fatos geradores objeto do Auto de Infração em apreço sido iniciados em janeiro de 2010, o início do prazo para efetuar o lançamento é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, qual seja, exercício de 2011. Asseveram que, de acordo com a legislação aplicável, o início do prazo é 1º de janeiro de 2015, findando-se em 31/12/2015. Explicam que o Contribuinte sido devidamente cientificado sobre a lavratura deste Auto de Infração na data de 06/04/2015, foram, portanto, cumpridos os prazos previstos no art. 173, inciso I do CTN, §1º do art. 28 do Código Tributário da Bahia e no art. 965 do RICMS-BA/97.

No que diz respeito ao mérito da exigência fiscal, enfatizam que o inciso I do art. 100 do RICMS-BA/97, normatiza que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços, forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. Para frisarem a não incidência do ICMS na saída ou fornecimento de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil “leasing”, bem como o respectivo retorno, reproduzem o teor da alínea “a”, do inciso XIV do art. 6º, do RICMS-BA/97.

Informam que, com base nesses dispositivos legais, foi baixado do saldo acumulado do CIAP os créditos lançados relativos aos bens que deram saída em comodato por se constituírem em operações fora do âmbito de incidência do imposto estadual, não se podendo sequer pensar na utilização do crédito na entrada de tais bens sendo exigido o seu estorno, se lançado, como aconteceu no caso ora em lide.

Explicam que próprio conceito de comodato, constante da decisão proferida pelo Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que, no Acórdão nº 3.424/09/CE, quando descreve que “o comodato é um empréstimo para uso temporário a título gratuito, de bem fungível, que deverá ser devolvido após o uso ou dentro de prazo predeterminado mediante contrato”, fornece subsídio para a autuação.

Dizem não ser suficiente a simples afirmação do autuado de que a operação seria de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, com o respectivo contrato onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências pactuadas, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo quando se tratar de doação, realizada com o intuito de fidelização do cliente, operação muito utilizada atualmente na verdadeira “guerra comercial” empreendida pelas empresas de telecomunicações, sendo que na doação o bem deve ser desincorporado, conforme estabelecido na nossa legislação, inclusive, com incidência do ICMS. Arrematam ponderando que, não tendo comprovado a veracidade desta operação pode-se deduzir que estas remessas de bens caracterizaram-se como uma saída de bens em doação e que por isso foram desincorporados do ativo, com os créditos relativos à sua aquisição baixados do CIAP.

Esclarecem que não foram considerados os ativos que saíram em comodato destinados à planta da empresa, bem como, os enviados para suas empreiteiras e que foram deduzidos os bens que retornaram ao estabelecimento do contribuinte e as Notas Fiscais canceladas.



Observam que, conforme resposta ao e-mail enviado por esta Fiscalização ao autuado em 08/01/2013, fl. 161, verifica-se que na realidade o procedimento adotado é de cobrar o aluguel do modem na fatura e emitir nota fiscal como se fosse uma operação de comodato. Prosseguem revelando que este artifício corroborou para que os créditos utilizados relativos a estes bens fossem excluídos pelo Fisco do saldo acumulado do CIAP. Arrematam explicando que de qualquer forma, seja como operação de comodato, como saída em doação ou como saída para aluguel, os créditos fiscais devem ser baixados no CIAP, pois, no primeiro porque a operação não sofre a incidência do imposto e no último caso porque ocorre a desincorporação do bem.

Frisam que não procede a arguição de nulidade em vista do enquadramento incompleto das infrações, porque todo o levantamento fiscal está devidamente fundamentado em dispositivos legais, como pode ser verificado mediante uma simples leitura do Auto de Infração. Destacam ainda que o autuado reconheceu e solicitou pagamento de parte da exigência fiscal no valor de R\$2.314.342,06, através de créditos adquiridos da AGROVALE.

Afirmam que a penalidade aplicada de 60% é típica da infração cometida e está prevista, como consta no Auto de Infração, na alínea “f”, inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Arrematam destacando que a extinção dos créditos tributários, em vista da compensação com os créditos adquiridos da Agro Industrias do Vale do São Francisco S/A. - AGROVALE, no valor de R\$3.517.744,09, fica pendente da apresentação do certificado de Crédito para que seja calculado o ICMS devido com os acréscimos legais, a fim de apurar a diferença, se for devido.

Asseveram não ter embasamento legal a requerida extinção dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a 06 de abril de 2010.

Reafirmam não ter fundamento o pleito do defendente para declaração da insubsistência do Auto de Infração, em face da caracterização dos bens adquiridos, integrantes do ativo imobilizado, terem assegurado o direito ao crédito do ICMS em vista ao princípio da não-cumulatividade.

Observam que também não depende da vontade da impugnante, o cancelamento ou a redução ao patamar de 20% a multa de 60% em vista do suposto caráter confiscatório porque, como consta do Demonstrativo de Débito, a redução da multa esta vinculada a dispositivo legal e à data do pagamento do ICMS.

Sustentam ser descabida também a arguição, quando a defesa aduz: “que em mero exercício de adivinhação a Impugnante tentou remontar as planilhas”, tendo em vista que em todas elas, as fórmulas utilizadas estão devidamente explicitadas nos cabeçalhos das colunas ou quando transportados de outros anexos, consta a informação abaixo delas, como “Observações”.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Constam às fls. 173 a 177, extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de parcelamento efetuado pelo sujeito passivo de parte da exigência originalmente lançada de ofício.

## VOTO

Inicialmente cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante por cerceamento ao seu direito de defesa, articulada sob a alegação de faltar fundamentação à autuação. Depois de constatar que, em nenhum ponto da impugnação o sujeito passivo apresenta objetivamente em que se constitui e se caracteriza a alegada falta de fundamentação, resta patente nos autos que não deve prosperar a pretensão da defesa. Eis que, lastreada em demonstrativos pormenorizados efetuados com base na escrituração do próprio autuado que indicam individualizadamente a origem da exigência fiscal, conduz claramente a conclusão de que o lançamento de ofício está revestido das formalidades previstas na legislação do ICMS, precipuamente no RPAF-BA/99. Afiguram-se nos autos a inequívoca determinação, com precisão e clareza, da infração, do sujeito passivo e do montante do débito tributário, ou seja, emerge explicitada da peça acusatória que foi ofertada ao autuado a concessão de todas as condições necessárias ao exercício do seu

direito de ampla defesa e do contraditório, não havendo qualquer vício que inquine de nulidade o Auto de Infração em lide. Portanto, considero ultrapassada a essa matéria de ordem preliminar.

Aduziu também o defendente prejudicial de mérito, sustentando que os créditos exigidos relativos ao período de janeiro a 06 de abril de 2010, estão extintos, pois, segundo seu entendimento e de acordo com §4º, do art. 150 do CTN, encontram-se fulminados pela decadência.

Não acolho a alegação relativa à extinção de parte do crédito tributário, pela decadência, no período aludido, visto que a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, nos termos do art. 107-A, inciso I, da Lei nº 3.956/81, COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia e, conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo extintivo da obrigação tributária, em relação aos fatos geradores de 2010, teve início em 1º de janeiro de 2011, do que, contando-se cinco anos, se esgotaria em 31/12/2015. Ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em 30/03/15, com ciência ao contribuinte em 06/04/15, dentro, portanto, do prazo conferido pelo CTN e pelo COTEB.

Ressalto ainda que, mesmo com a revogação do art. 107-A, inciso I, do COTEB com promulgação da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, em se tratando de norma jurídica estritamente de cunho material e não procedimental, portanto, não cancelada pelo instituto da retroatividade benigna, seus efeitos não alcançam os fatos geradores constituídos em plena vigência da norma anteriormente vigente. Aliás, este tem sido o entendimento reiterado deste CONSEF sobre o tema a exemplo das decisões prolatadas nos Acórdãos CJF Nº 0371-12/15, CJF Nº 0372-12/15.

Assim, em face das considerações expendidas, rejeito a prejudicial de mérito, correspondente à decadência parcial arguida pelo sujeito passivo.

No que diz respeito ao pedido para que seja realizada a compensação de parte do crédito lançado de ofício, sob o argumento de que adimpliu parte da exigência através de créditos adquiridos junto à empresa AGROVALE no valor de R\$3.517.744,09, fls. 54 a 64, informo que falece a este Órgão julgador competência para atender ao pleito nessa fase processual, o qual, por ocasião da quitação do Auto de Infração, deve ser requerido à Repartição Fazendária de sua jurisdição, a quem cabe o processamento da compensação.

No mérito, é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no exercício de 2010, conforme demonstrativos arquivos constante do CD colacionado à fl. 22, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado, fl. 16.

O estorno ou anulação de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, no caso de ocorrerem operações subsequentes isenta ou não tributável, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria, encontra-se expressamente consignada no inciso I, do art. 100 do RICMS-BA/97.

Em sede defesa, o impugnante sustentou ser correto o aproveitamento de parte dos créditos objeto da autuação, uma vez que se trata de bens incorporados ao seu ativo permanente, cujas saídas ocorreram em comodato para seus clientes e que são imprescindíveis nos serviços que presta de telecomunicações. Reforçou sua tese aduzindo que o princípio da não-cumulatividade tem como objetivo possibilitar ao contribuinte o aproveitamento do crédito correspondente.

As autuantes asseveraram ser insuficiente a simples afirmação do impugnante de que a operação seria de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, com o respectivo contrato onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências pactuadas, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo quando se tratar de doação, realizada com o intuito de fidelização do cliente, sendo que na doação o bem deve ser desincorporado, conforme estabelecido na nossa legislação, inclusive, com incidência do ICMS. Destacaram que sem a efetiva comprovação da veracidade desta operação pode-se deduzir que estas remessas de bens caracterizaram-se como uma saída de bens em doação e que por isso

foram desincorporados do ativo, com os créditos relativos à sua aquisição baixados do CIAP. Também esclareceram as autuantes que no levantamento fiscal não foram considerados os ativos que saíram em comodato destinados à planta da empresa, bem como, os enviados para suas empreiteiras e que foram deduzidos os bens que retornaram ao estabelecimento do contribuinte e as Notas Fiscais canceladas.

Depois de examinar as peças que compõem os autos, precipuamente a planilha acostada aos autos pelo autuado às fls. 66 a 145, e as cópias de alguns Danfes de Remessas de Bens por conta de Contrato de Comodato, verifico que, efetivamente, o autuado promovera saída de bens de seu ativo permanente sem tributação a título de comodato, cujos ingressos no estabelecimento tiveram seus créditos apropriados na forma da legislação.

As aludidas operações foram incluídas no levantamento fiscal pelo fato de não terem sido apresentados à fiscalização os contratos de comodato com a indicação de sua duração ou a comprovação de eventuais retornos dessas remessas.

Em que pese a característica do contrato de comodato se constituir de empréstimo de uma coisa para uso e posterior restituição, perfeitamente comum na atividade do autuado, no entanto, a ausência de comprovação de qualquer retorno desses bens conduz ao entendimento de que ocorreria contrato de comodato por tempo indeterminado, ou doação com intuito de fidelização do cliente, ou até mesmo saída para aluguel como consta a indicação, na cópia de e-mail, fl. 161, da existência de contrato de locação desses bens para clientes do impugnante. Nestes termos, em qualquer dessas possíveis saídas os créditos fiscais devem ser baixados do CIAP.

Entendo que a simples emissão de nota fiscal com a indicação da natureza da operação, “Remessas de Bens por conta de Contrato de Comodato”, sem a apresentação do referido contrato para caracterizar as efetivas condições do empréstimo, por si só, não tem o condão de elidir a acusação fiscal. Não é plausível admitir a manutenção dos bens, ditos como cedidos em comodato, no ativo permanente do estabelecimento autuado sem a apresentação de qualquer controle formal dessa cessão temporária, sustentada, tão-somente, mediante emissão de uma nota fiscal.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em suma, restou patente nos autos que o impugnante apenas negou o cometimento da irregularidade deixando de apresentar comprovação de fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, o que configura presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, ao teor do art. 142 do RPAF-BA/99.

Assim, concluo pela subsistência da autuação.

A multa sugerida no Auto de Infração se afigura-se devidamente tipificada na forma expressamente prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Com relação à falta de proporcionalidade e o caráter confiscatório da multa argüidos pelo autuado, destaco que o disposto no art. 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. No que tange ao pedido de redução de multa, tal pleito não pode ser atendido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria não se inclui na competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

O impugnante requer que as intimações eletrônicas pertinentes ao presente processo sejam feitas aos advogados que patrocinam a causa que podem ser encontrados nos seguintes e-mails: severo@bicharalaw.com.br; gabriel.rocha@bicharalaw.com.br; e\_\_\_\_raphael.beltrao@bicharalaw.com.br., e solicitam também que as intimações na Imprensa Oficial sejam efetuadas exclusivamente em nome de Luiz Gustavo A. S. Bichara, inscrito na OAB/RJ sob o nº 112.310 e, sob pena de nulidade. Recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, pela Secretaria deste CONSEF,

ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, homologando-se os valores recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 278003.0010/15-6**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.243.527,29**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2016.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR