

A. I. N° - 279468.0008/12-1
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTES - MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA, ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16.03.2016

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0033-05/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. O lançamento em única infração, em verdade descreve inúmeros descumprimentos da legislação tributária (aplicação incorreta de alíquota, aquisições de microempresa, notas fiscais sem destaque do ICMS, material adquirido para uso e consumo, saídas para consertos e reparos, comodato, etc). Com o advento da Instrução Normativa 53/13 em data posterior à lavratura do auto de infração, a diligência efetuada inicialmente pela ASTEC foi adiante corrigida pelas próprios autuantes, no que foi referendada pelo impugnante que concordou com a correção. Quanto ao comodato ou mesmo o aluguel de bens do ativo, comprova-se que o tomador do serviço é o efetivo usuário, que alugou o equipamento, enquadrando-se no parágrafo 1º, alínea “c”, inciso V do art. 93 do RICMS que autoriza o crédito desde que integre o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à prestação. Acolhida a defesa quanto a estes fatos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

No auto de infração lavrado em 28/08/2012, foi efetuado lançamento de imposto no valor de R\$4.358.957,31,em razão da seguinte infração à legislação do ICMS:

01 – Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, sendo lançado nos meses de janeiro a dezembro de 2008,o valor de R\$4.358.957,31 acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa às fls. 51/80 onde aduz que a autuação ora impugnada não merece prosperar, tendo em vista que todo o crédito aproveitado pela impugnante foi apropriado em conformidade da legislação (LC nº 87/96 e RICMS/BA); que o Fisco baiano, de maneira equivocada, incluiu ou excluiu receitas que compõem o cálculo de coeficiente de aproveitamento do CIAP; e sucessivamente, a multa cominada à impugnante no percentual de 60% deve ser decotada da autuação, por ser abusiva e confiscatória na linha da jurisprudência do STF.

Que resta claro a conjugação de duas regras para o cálculo mensal do crédito de ICMS, são elas: (i) a apropriação em razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) dos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, vedado os créditos sobre prestações isentas e não tributadas (ii) cálculo do “coeficiente de aproveitamento”, que para ser alcançado dividem-se as “receitas oriundas de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador) tributáveis.

Que chega-se ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS (numerador), subtraindo os valores das saídas “isentas e não tributadas” do valor total de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil) do período. Por sua vez, apura-se o valor das saídas e prestações

escrituradas no mês (denominador), considerando apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, sendo que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação) devem ser excluídas deste cômputo.

Assim, aduz que 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, que é calculada segundo o coeficiente de creditamento. 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 (um quarenta e oito avos), para, então, obter-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado no mês, segundo dita no art. 20, §5º, inciso III da LC nº 87/96.

Que o equívoco da Fiscalização situa-se na redução injustificada do saldo acumulado do crédito de ativo permanente (base de crédito a apropriar), bem como no estorno de indevido de crédito efetuado pelo Fisco, em virtude das ocorrências dispostas nas linhas acima, as quais fundamentam o auto de infração ora impugnado (doc. nº 03, cit); em não considerar nas operações tributadas no período receitas que são tributáveis, acarretando na diminuição indevida do numerador e na redução do coeficiente de creditamento; e em considerar no total de operações de saída e prestações do período receitas que não são potencialmente tributáveis, acarretando no aumento indevido do denominador e na redução do coeficiente de creditamento.

Parte da autuação consiste na contestação, pelo Fisco, do montante apropriado pela impugnante como saldo acumulado de crédito de ativo permanente.

No primeiro ponto, alega-se que o Contribuinte, quando da escrituração do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), utilizou-se indevidamente de crédito fiscal, decorrente de aplicação incorreta de alíquota, material adquirido para uso e consumo, material armazenado no estoque para obras de expansão, material aplicado na manutenção da planta, dentre outras ocorrências. Em seguida, o Fisco aponta ainda suposto erro na escrituração do CIAP, uma vez que o Contribuinte teria deixado de efetuar o estorno de crédito relativo à transferência interestadual de bens do ativo imobilizado, a bens cuja saída ocorreu em comodato e para conserto, dentre outros.

Ou seja, em sua análise, o Fisco diminuiu indevidamente o Saldo Acumulado de Crédito do Ativo Permanente (Base de crédito a apropriar) registrado pela impugnante, reduzindo-se, dessa forma, o montante de crédito a ser apropriado pela Empresa.

No entanto, conforme será demonstrado, todos os créditos escriturados pela impugnante devem ser mantidos.

Segundo item 1, letras "a" a "j" da autuação combatida, o Fisco glosou os créditos tomados pela impugnante por entender que houve utilização indevida de crédito fiscal, por razões que podem ser assim sumarizadas: Mercadorias adquiridas de empresa optante pelo Simples; Utilização do crédito constante em notas fiscais desconsideradas pelo Fisco por ter sido emitida pela TNL PCS S/A (empresa do Grupo), por não conter o destaque de ICMS, por aplicação incorreta de alíquota, por estar lançada no CIAP 2007 e por decorrer de empresa não registrada no SINTEGRA; Recolhimento a menor do DIFAL; Material contabilizado como Ativo Circulante – Estoque para Consumo; Material contabilizado como Ativo Permanente – Estoque para Expansão; Material utilizado para manutenção de planta.

Contudo, as ocorrências não merecem respaldo deste e. Conselho, visto que a utilização dos créditos ocorreu em estrito cumprimento aos ditames da Lei Complementar 87/96 e do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, conforme restará demonstrado em perícia fiscal, dada a complexidade da matéria em questão (arts. 123,§3º c/c 145 do RICMS/BA).

A impugnante registrou no cômputo do saldo acumulado de crédito do ativo imobilizado, apenas o crédito oriundo dos bens adquiridos para integrar o seu ativo permanente, que foram utilizados em sua atividade-fim, quais sejam: os materiais utilizados na implantação, instalação, manutenção, montagem e prestação de serviço de telecomunicação, com vida útil duradoura.

No ponto 2 do auto de infração, os Fiscais afirmam que o Contribuinte, quando da escrituração do CIAP, deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS, relativamente a: transferências interestaduais de bens; bens adquiridos e remetidos para conserto; e bens adquiridos e cedidos em comodato.

Entretanto, tais alegações não merecem prosperar, conforme restará demonstrado nas linhas seguintes e confirmado pela perícia fiscal, que desde logo a impugnante requer. Quanto aos bens que foram transferidos para outras filiais, o Fisco desconsiderou o mecanismo da Impugnante para estorno do imposto em razão das transferências dos bens do ativo permanente.

O art. 20, §5º, inciso V da LC nº 87/96 dispõe que “na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo (créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente) em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio”.

Entretanto, por questão de dificuldades operacionais de se manter o controle do bem ativado na base do CIAP, a Impugnante tributa todas as notas fiscais de transferência de bens do ativo, para compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito no momento da venda. O art. 6º, VIII do RICMS/BA dispõe que não é devido o ICMS nas saídas de bens integrados ao ativo permanente.

Não obstante, quando a Impugnante realiza essas operações, há a tributação de todas as transferências, justamente com o objetivo de impedir o aproveitamento de crédito a maior, compensando-se com a glosa de crédito que deveria ser realizada. Vê-se que com essa prática a Impugnante efetua até mesmo o pagamento a maior de tributo, já que os créditos aproveitados antes da transferência são “estornados” com o pagamento do ICMS total do bem do ativo.

O Fisco não acatou este procedimento e fez o seguinte: calculou manualmente o ICMS sobre os bens transferidos no período e abateu os valores no saldo do crédito acumulado no CIAP. Dessa forma, foi identificado um suposto aproveitamento de crédito a maior, o que inexistiu na espécie, ante o recolhimento do tributo na saída do ativo, o que corresponde logicamente ao estorno de crédito quando da apuração do ICMS a recolher. Quanto aos bens adquiridos pela Impugnante e que posteriormente foram cedidos em comodato, o Fisco entende que os créditos do ICMS devem ser estornados, em razão de tais saídas.

No entanto, tal entendimento não merece prosperar. Isso porque, os bens cedidos em comodato são, indubitavelmente, bens do ativo permanentemente da Impugnante, figurando como indispensáveis e imprescindíveis à prestação dos serviços de telecomunicações. O estorno do crédito não procede, posto que os bens cedidos em comodato ainda são de propriedade da empresa, sendo utilizados para a prestação de serviço de comunicações. Assim, a empresa adquire, por exemplo, modens e os cede a título de comodato aos clientes que pretende fidelizar e que, por sua vez, os utilizam para fruir do serviço de comunicação contratado. Vê-se, assim, que o bem não é alheio à atividade da empresa, sendo utilizado para a prestação do serviço-fim.

A glosa do crédito desses bens cedidos em comodato é tão absurda quanto desconsiderar o direito de crédito do ICMS pago pelas locadoras de veículos que os adquire fundamentalmente para compor sua frota disponível para locação, verdadeira atividade-fim. A desconsideração dos créditos referentes aos bens do ativo permanente pela Fiscalização somente seria possível se fosse comprovado que os referidos bens são utilizados em atividades alheias à da Impugnante. *In casu*, ocorre justamente o contrário, o que pode ser facilmente percebido quando observada a funcionalidade de bens, tal como modens.

Ora, as razões expostas demonstram que os créditos glosados pela Fiscalização se referem a mercadorias essenciais à consecução da atividade-fim da empresa. Por óbvio, esses bens são objetos imprescindíveis à concretização da prestação dos serviços de telecomunicação pela empresa Impugnante.

No comodato aplica-se a regra do *res peritpro domino*, ou seja, mesmo cedido, o desgaste e a depreciação do bem correm por conta do proprietário/comodante, e não pelo comodatário. Nesse

sentido, a manutenção dos créditos advindos da entrada de bens do ativo imobilizado que, posteriormente deram saída em comodato, é medida que se impõe.

Quanto aos bens adquiridos pela Impugnante, que posteriormente foram enviados para conserto e cujo retorno não foi identificado pelo Fisco, este entende pelo estorno dos créditos do ICMS. Entretanto, tal vertente não merece prosperar uma vez que, conforme será demonstrado na perícia fiscal que, desde já, requer, foi efetuado a devolução das mercadorias autuadas, o que obsta a pretensão da Fiscalização, no que tange ao estorno dos créditos. Diante isso, requer-se a produção de prova pericial, nos termos dos arts. 123,§3º c/c 145 do RICMS/BA, para que seja calculado o montante que retornou ao estabelecimento da Impugnante, deduzindo-se ao valor autuado.

A autuação consiste, em outra parte, na alteração, pelo Fisco, do coeficiente de creditamento calculado pela Impugnante. Apesar de não constar claramente na descrição da infração, esta infração fica clara pelo anexo nº01 do auto de infração.

A impugnante passa a demonstrar que o modo pelo qual foram realizados seus cálculos de CIAP corresponde aos ditames da legislação. Confira-se: Das receitas oriundas de saídas tributadas (numerador da operação para cálculo do coeficiente de aproveitamento). Da tributação dos serviços de interconexão, Exploração Industrial de Linha Dedicada (EILD) e repasse de chamadas LDN-PRE, e de sua consequente presença no numerador da fração.

Como afirmado, o cálculo do coeficiente do aproveitamento é feito dividindo-se a receita tributada (numerador) pela receita do total de saídas (denominador). Reiteradamente, os Fiscos Estaduais procuram reduzir o valor do numerador, consequentemente, reduzindo o quociente da divisão do primeiro pelo segundo e, como já explicado, minorando artificialmente o direito de crédito sobre os bens do ativo permanente.

No ano de 2008, a Impugnante realizou a apuração de seus créditos, conforme planilha em anexo (doc. nº 06), sendou que as saídas tributadas (numerador), em suma, foram calculadas. Como as saídas presentes no numerador são aquelas tributadas, deve-se considerar apenas as que constituem a base de cálculo do ICMS, excluindo-se as demais.

Dentre as receitas tributáveis, a Impugnante inclui no cômputo do numerador as rubricas de interconexão, Exploração Industrial de Linha Dedicada (EILD) e repasse de chamada LDN-PRE, equivocadamente consideradas pela fiscalização como isentas (Anexo 07 da planilha em anexo – doc. nº 06, cit).

A interconexão de redes consiste na prestação de serviço de telecomunicação de uma a outra prestadora de serviços de telecomunicações, em que a primeira oferece à segunda uma linha dedicada para transmissão de dados. Assim, uma vez que o ICMS é devido pela prestação de serviços de interconexão, tais devem estar presentes no numerador da fração para o cálculo do coeficiente de aproveitamento, sendo vedado ao Fisco subtrair os valores correspondentes à interconexão, com o intuito de diminuir o coeficiente e o montante do crédito a ser aproveitado.

Sabe-se que, muitas vezes, o equívoco dos auditores, em considerar as rubricas de interconexão como não tributadas, está no fato de os registros da empresa alcunhar de “isentas” tais rubricas. Ocorre, porém, que o termo “isenção” não está sendo utilizado no sentido técnico-jurídico, mas apenas indica que a empresa não deve oferecê-las à tributação do ICMS (i.e., incluir a receita na base de cálculo do imposto), conforme a sistemática já explicada.

Ora, as regras contábeis não regem a hipótese de incidência tributária, de modo que a fiscalização deve averiguar a natureza das operações para investigar se tratam de operações tributadas ou não. Portanto, as receitas de interconexão compõem o numerador da equação pra cálculo do coeficiente de aproveitamento, já que não se trata de operações isentas ou imunes, mas tributadas, estando apenas submetidas a um regime de diferimento.

A exploração industrial de linha dedicada – EILD caracteriza-se 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. 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.

O regime de tributação das operações de EILD é o mesmo das operações de interconexão de redes, nos termos de Convênio ICMS nº 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 emitir a fatura mensal contra o usuário de seus serviços. Todavia, tal qual às operações de interconexão de redes, o fato de haver a tributação diferida não autoriza de modo algum o entendimento de que tais receitas seriam isentas. As referidas receitas devem ser acrescidas no numerador, já que se trata de receitas oriundas de prestações de saídas tributadas (É ver detalhamento dos valores relativos a EILD e interconexão – DETRAF no Anexo 7 da planilha “CIAP_TLM_BA_2008”, doc. nº 06, cit.).

Se no numerador da fração 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 intermunicipais e interestaduais), ainda que, por força de exceções legais ou constitucionais, isenções ou imunidades, respectivamente, o ICMS não seja efetivamente devido.

Mas no denominador não podem ser incluídas operações estranhas ao campo de incidência possível ao imposto, sob pena de falsear-se a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado. No caso em tela; referente ao período autuado, o total de saídas tributadas (denominador), em suma, foi calculado segundo a tabela abaixo (doc. nº 06, cit).

Os Fiscos Estaduais, na intenção de alargar o denominador e, consequentemente, diminuir o coeficiente de aproveitamento do crédito, computam ali operações realizadas pelas prestadoras de serviço de telecomunicações que nem em princípio se sujeitariam ao ICMS. Em razão disso, autuam os contribuintes por subtrair várias receitas do total das saídas.

Os valores de tais operações – remessa de bem para conserto, remessa de bem em virtude de contrato de comodato, imobilizado, dentre outros -, que não devem estar presentes no denominador da fração para cálculo do aproveitamento, merecem assim ser diminuídos do valor total das saídas fiscalização (vide Anexo 4 da planilha do CD anexo, doc. nº 06, cit).

Note-se que as receitas supracitadas não guardam qualquer relação com a atividade da empresa. Assim, resta claro que os serviços em questão não se confundem com o serviço de telecomunicação, mas sim atividades de outra natureza, razão pela qual não deveriam sequer estar escriturados no livro fiscal do ICMS, posto que não são receitas tributáveis pelo imposto.

Veja-se que, refazendo os cálculos efetuados pelo Fisco (anexos do auto de infração), adicionando os serviços de EILD, Interconexão DETRAF e Repasse de chamadas LDN PRE ao “total de saídas tributadas” e excluindo o valor de todos os serviços listados acima, estranhos ao fato gerador do ICMS, do “total das operações de saídas ou prestações efetuadas no período”, chega-se ao coeficiente utilizado pela impugnante. Diante de todo o exposto, é imperiosa a retificação do cálculo, a fim de encontrar o correto percentual de crédito a ser aproveitado.

Sucessivamente, caso subsista qualquer crédito a discutir, o que se argumenta por segurança, deve-se decotar a multa aplicada, no percentual de 60% sobre o valor do débito, por ser a mesma descabidamente abusiva. Ora, se a multa sancionatória há de servir para fins de induzir comportamentos, não se pode olvidar que sua quantificação deve se dar na exata medida do comportamento almejado.

Assim, a multa de 60% do valor do crédito em discussão, é, na esteira da jurisprudência da Corte Suprema, confiscatória e merece, por isso, ser decotada do montante a ser exigida ou reduzida a patamares razoáveis.

Pretende a Impugnante comprovar o alegado por perícia fiscal, dada a complexidade da matéria em questão (arts. 123, §3º c/c 145 do RICMS/BA), para a qual o conhecimento técnico de um

“expert” afigura-se imprescindível para demonstrar a correção do cálculo do CIAP realizado pela Impugnante.

Diante do exposto, pede a Impugnante a procedência da presente impugnação, reconhecendo-se a insubstância do auto de infração em exame, com extinção do crédito tributário nele consubstanciado e arquivamento do processo fiscal instaurado.

Sucessivamente, pede a exclusão da multa aplicada ou sua redução a patamares não confiscatórios. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela perícia fiscal acima requerida. Pede, ainda, a concessão de prazo para a juntada de documentos, tendo em vista a greve dos correios (doc. nº 11) que impediua juntada neste momento.

Por derradeiro, requer sejam as intimações acerca das datas de julgamento, bem como das decisões proferidas, feitas em nome do advogado SACHA CALMON NAVARRO COËLHO, OAB nº 9.007, pela via postal com aviso de recebimento, no endereço à Rua Jornalista Djalma Andrade, nº 46, 10º andar, Bairro Belvedere – Belo Horizonte/MG, CEP 30.320-540.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 223/256, aduzindo que o Fisco glosou os créditos tomados pela Impugnante pelas diversas razões listadas no item 1 letras “a” a “j” e 2 letras “a” a “c”, detalhados a pag. 2 do Auto de Infração em epígrafe, tudo devidamente demonstrado nos Anexos 01 a 13 gravados no CD anexado a fl. 40 deste PAF, porque houve a utilização indevida de crédito fiscal, infringindo os artigos 91, 92, 93, §4º, §6º e §17º, art. 93 inciso V “b” combinado com o art. 97, §2º, inciso I e §3º, art. 97 incisos V, XI, art. 97 inciso VII, combinado com o art. 209 inciso VII, “b”, dentre outros do Decreto Estadual nº 6.284/97 (RICMS-BA) que normatizam as regras a serem observadas para a utilização do crédito de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado.

Reiteram que a demonstração dos créditos indevidamente utilizados pelo Contribuinte está contida no já citado CD apensado pela Fiscalização à fl. 40 deste PAF, onde se pode constatar que o Contribuinte registrou no cômputo do saldo acumulado de crédito de ativo imobilizado – CIAP, não apenas o crédito relativo a bens adquiridos para integrar o seu ativo permanente e que foram utilizados em sua atividade-fim, mas também de valores superiores e/ou vedados pela legislação em vigor neste estado.

Passam a descrever cada item e fundamentar as irregularidades cometidas e listadas no Auto de Infração em apreço:

Item 1- O contribuinte quando da escrituração do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) utilizou indevidamente crédito fiscal em razão de:

- a) Aplicação incorreta de alíquota por emitentes localizados em São Paulo ou Rio de Janeiro -- o Contribuinte creditou-se a maior no seu CIAP de ICMS relativo à bem do ativo permanente adquirido de empresa localizada na região sudeste, sendo recalculado por este Fisco o valor do crédito a estornar utilizando-se a alíquota correta de 7% sobre a base de cálculo;
- b) Nota Fiscal emitida para a TNL PCS, CNPJ: 04.164.616/0001-00 -- outro destinatário da mercadoria (estabelecimento divergente do da Autuada);
- c) Aquisições de mercadorias junto a microempresas optantes pelo Simples Nacional, conforme pesquisa SINTEGRA e tela em anexo;
- d) Utilização do crédito em Notas Fiscais sem destaque do ICMS, emitida para simples faturamento, fatura antecipada e entrega futura;
- e) Recolhimento a menor do diferencial de alíquota;
- i) Empresa não habilitada no cadastro estadual de origem, conforme pesquisa no SINTEGRA e tela em anexo;
- j) Nota Fiscal lançada no CIAP 2007, conforme Anexo 07 A_CIAP_TLM_BA_2007.

As ocorrências acima listadas foram objeto de autuação com respaldo na legislação estabelecida

nos seguintes dispositivos do RICMS/BA aprovado pelo Decreto 6.284/97: Art. 91, Art. 92, Art. 93§ 4º e § 6º, Art. 97,V, VII,XI e b, Art. 209, VII.

Que o crédito é pertencente ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou para o qual tenha sido prestado o serviço, não podendo no documento fiscal constar como destinatário outro estabelecimento, ainda que pertencente ao mesmo titular, só podendo ser transferido a terceiro, mediante disposição expressa da legislação:

- O imposto deve ter sido calculado em função da alíquota e da base de cálculo adequadas;
- Se o imposto for destacado a maior do que o devido no documento fiscal, o excesso não será apropriado como crédito, inclusive nos casos de operação interestadual;
- O tributo deve estar destacado em documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco à época da emissão;
- O crédito fiscal não pode ser utilizado nas aquisições de bens efetuadas junto a microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, ou junto a ambulantes.

Que na fl. 61 deste PAF, a Impugnante refere-se à nota fiscal nº 4877, de aquisição do produto “POSTE CONCRETO DUPLO T 9 M 300D” como exemplo de bem duradouro relacionado a sua atividade fim (ANEXO 08_ Crédito Indevido da planilha anexa ao auto de Infração), cujo crédito teria sido estornado indevidamente, porém não atentou que o estorno do crédito de ICMS pelo Fisco foi em razão da referida NF ter sido emitida para simples faturamento e entrega futura.

Dando prosseguimento ao Item 1 do Auto de Infração, o Contribuinte também utilizou crédito indevido no seu Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) em razão de:

- f) Material adquirido para uso e consumo;
- g) Material armazenado no estoque para utilização em obras em expansão;
- h) Despesas com materiais para manutenção da planta, construções prediais e para processamento de dados.

Sob o ponto de vista contábil, o conceito de Ativo Imobilizado expõe que ele é formado por direitos que tenham por objeto bens corpóreos, adquiridos por empresas comerciais ou industriais com a finalidade de permanecer no estabelecimento por prazo indeterminado, devido à necessidade de sua utilização para consecução da atividade fim. Estes bens são caracterizados como Ativo Fixo quando têm vida útil superior a 1 (um) ano, cabendo enfatizar a necessidade de sua utilização nos negócios da empresa, ou seja, não se destinando à comercialização.

Com base no princípio da não cumulatividade, que norteia a tributação pelo ICMS, a Lei Complementar 87/96 possibilita o crédito do ICMS na aquisição de bem destinado ao ativo permanente. Assim sendo, as empresas ao adquirirem bens para o seu Ativo Imobilizado que estejam diretamente ligados à finalidade da empresa, à sua atividade fim e que serão objetos de saídas tributadas, farão jus ao crédito do ICMS incidentes na aquisição dos mesmos. Para tanto, serão considerados o ICMS efetivamente pago no Estado de origem, devidamente destacado em Nota Fiscal, e o Diferencial de Alíquota pago para o Estado de destino, este quando aplicável.

Que a Lei Complementar nº 138/2010 deu nova redação ao artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.”

Assim sendo, é vedada a utilização de crédito fiscal de material adquirido para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

Que, nas letras “f”, “g” e “h” do item 1 desta autuação, discriminadas anteriormente e na pág. 2 do Auto de Infração, o Fisco utilizou como critérios que embasaram o estorno dos créditos relacionados a esses bens a sua escrituração na contabilidade do Contribuinte em contas não

relacionadas ao Ativo Permanente ou seja, nas contas de ativo circulante e despesas e a não comprovação da sua real destinação ou utilização final, procedimentos que por si sós já comprovam a indevida apropriação no seu CIAP.

Desta forma, ficou constatado que a Impugnante adquiriu material de uso e consumo, conforme escriturou em sua contabilidade, assim como outros bens classificados contabilmente também por ela como estoque para obras em expansão e despesas com materiais para manutenção da planta, construções prediais, processamento de dados e utilizou indevidamente o crédito fiscal correspondente, dando tratamento indevido a tais bens como se pertencessem ao seu Ativo Imobilizado.

A Impugnante reconhece à fl. 61 deste PAF que com relação ao item 1 “g” teria cometido “mero erro de registro contábil” de bem do ativo imobilizado em conta de estoque, o que ensejaria retificação, o que, no seu entendimento, não inviabilizaria o direito ao crédito, porém não comprova a utilização e a destinação dada aos bens.

Conforme previsto na norma legal, o direito ao crédito se dará em relação àqueles bens que, além de imobilizados, forem utilizados efetiva e especificamente na atividade relacionada à tributação do ICMS e desde que, regra geral, a saída do produto ou do serviço resultante ocorra com tributação, tendo em vista que há vedação expressa na legislação tributária quanto ao aproveitamento do imposto relativo à entrada de bem alheio à atividade-fim do estabelecimento.

Que uma vez adquirido o bem, para que o adquirente tenha direito ao aproveitamento do crédito de ICMS, não é suficiente que este não seja alheio à atividade fim da empresa, como sugere a Impugnante à fl. 61 deste PAF, pois é essencial e elementar que seja comprovado que se trata de um bem efetivamente incorporado ao seu Ativo Imobilizado e que, concomitantemente, esteja em uso na prestação de serviço tributada pelo ICMS.

Que o Fisco solicitou à Empresa a comprovação da efetiva destinação ou utilização final desses bens que, apesar de estarem registrados na sua escrituração contábil em contas diversas das do Ativo Permanente tiveram seus créditos fiscais apropriados indevidamente no CIAP, porém a Impugnante não conseguiu demonstrar que foram incorporados ao inventário físico dos bens do Ativo Permanente da Empresa.

Item 2 - O contribuinte quando da escrituração do CIAP deixou de efetuar estorno de crédito fiscal do ICMS, relativamente:

- a) Às transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado;
- b) Aos bens do ativo imobilizado adquiridos com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto 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 objeto de saídas em contrato de comodato, operação sem incidência do ICMS, sendo essa circunstância imprevisível na data de entrada do bem.

Na realidade o que se discute neste quesito é a alienação de bens do ativo imobilizado ocorrida pela transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, situação que está normatizada no RICMS/BA.

Que no nosso ordenamento jurídico prevê claramente (art. 100, § 7º, II, alínea b) que quando o bem é transferido para estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da federação, considera-se como alienado e deverá ser efetuado o estorno do crédito fiscal correspondente (o que reiteramos que não foi feito, conforme admitiu a Impugnante na sua peça de defesa, alegando “dificuldades operacionais” de manter o controle do bem ativado na base do CIAP).

Ademais, uma vez que existe a incidência do ICMS na desincorporação de bem do ativo permanente (art. 2º I, V, art. 339, IV, a, itens 1 e 3 e § único I, a, 2 do art. 624 do RICMS/BA) e a obrigação simultânea do estorno do crédito fiscal (art. 339, IV, b e § único I, a, 3 do art. 624 do

RICMS/BA), só o fato de a empresa estar transferindo seu bem para outro estado enseja a obrigação do estorno do crédito correspondente no CIAP, independente do pagamento do ICMS pela desincorporação.

Simultaneamente, atendendo também ao que preceitua o Art. 339, IV, a e b e ao parágrafo único dos Art. 624 do RICMS/BA, tratando-se de bem do ativo permanente transferido em caráter definitivo, que não retornou ao estabelecimento remetente, deve-se observar o tempo de uso no próprio estabelecimento para fins de verificação da incidência ou não do imposto quando da sua saída, porém independentemente do tempo de uso, salvo se ficar provado que a incorporação tenha completado os 48 meses de uso, deverá ser efetuado o estorno previsto no § 7º do art. 100 do RICMS/BA, uma coisa não impede a outra conforme quer a Autuada, pois são dois procedimentos distintos.

Quanto à questão das operações de saída em comodato, não há o que se discutir. O inciso I do artigo 100 do RICMS/BA, 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.

Conforme prevê também o art. 6º, XIV do RICMS/BA. Com base nesses textos legais, o Fisco baixou do saldo acumulado do CIAP os créditos lançados pela Impugnante 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 em lide.

O próprio exemplo do conceito de comodato apresentado pela Autuada à fl. 65 deste PAF, constante em trecho de decisão proferida pelo Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que, no Acórdão nº 3.424/09/CE, 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.

Uma vez que o Contribuinte não comprovou o retorno ao seu estabelecimento, através da apresentação das notas fiscais de devolução dos bens supostamente remetidos em comodato, poderíamos caracterizar esta operação como uma saída de bens em doação e, já que estes bens não retornaram ao estabelecimento remetente consequentemente foram desincorporados do ativo e os créditos relativos à sua aquisição devem ser baixados do CIAP.

Não basta a Autuada alegar que a operação é de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências contratuais, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo tratar-se 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.

De qualquer forma, ou como operação de comodato ou como saída em doação, os créditos fiscais devem ser baixados no CIAP. No primeiro caso porque a operação não sofre a incidência do imposto e no outro porque ocorre a desincorporação do bem.

Quanto ao item 2 do Auto de Infração que se refere aos bens adquiridos pela Impugnante que posteriormente foram enviados para conserto e cujo retorno não foi identificado pelo Fisco, tiveram os seus créditos de ICMS estornados no saldo acumulado do CIAP, pois o Contribuinte, apesar de devidamente intimado, não conseguiu comprovar o retorno de tais bens ao seu estabelecimento.

O RICMS/BA trata da suspensão do imposto e seu encerramento no art. 627, a seguir reproduzido e está evidente que a falta do retorno do bem se caracteriza como saída definitiva do

estabelecimento, portanto deve ser exigida a sua desincorporação do ativo imobilizado e o correspondente estorno do crédito no CIAP.

Como não houve a comprovação do retorno do conserto no prazo previsto na legislação, considera-se que os bens foram remetidos em caráter definitivo, devendo ser observadas as instruções anteriormente transcritas.

No que concerne aos questionamentos da Impugnante quanto às operações que devem compor o numerador e o denominador da fração que calcula o percentual de creditamento do ativo fixo, discordamos inteiramente das argumentações da Autuada visto que todos os dispositivos legais a seguir relacionados (que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento) 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.

Desta forma, não existe dispositivo legal na legislação vigente no Estado da Bahia 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 (que seriam submetidos ao regime especial de deferimento do ICMS) e outras operações sugeridas pela Impugnante como multa, juros, remessas em comodato e outras.

Se fosse necessário incluir ou excluir quaisquer serviços e/ou operações o legislador teria sido expresso. Assim sendo, a metodologia utilizada pelo Fisco para o cálculo do estorno de créditos do ativo permanente do Contribuinte não foi decorrente de um simples juízo de valor, mas em obediência ao que está atualmente em vigor na legislação baiana sobre a matéria.

As normas legais vigentes neste estado equiparam às prestações de serviços tributados, apenas, a prestação de serviços de telecomunicações, com destino ao exterior. Como existe a determinação expressa para prestações com destino ao exterior, mas uma vez frisamos que se fosse imperioso haver a inclusão ou exclusão de outros serviços e/ou operações, o legislador teria estabelecido e definido tais hipóteses.

Isto exposto fica evidente a necessidade imperativa de um dispositivo legal para que se possa realizar qualquer alteração na forma de cálculo do coeficiente de creditamento, o que, repetimos, não ocorre com a legislação atualmente vigente no Estado da Bahia.

Que sem a edição de uma norma legal não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e/ou operações diversas, motivo pelo qual consideramos que a metodologia aplicada pela Fiscalização do Estado da Bahia, está correta, tendo em vista que obedeceu ao estabelecido no art. 93, § 17, III do RICMS/BA e posto que, por responsabilidade funcional devemos obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Que são totalmente contrários ao pedido de perícia fiscal, pois sua solicitação é completamente descabida, em virtude de não encontrar nenhum amparo legal para sua concessão em nosso RPAF, conforme Artigo 147 Inciso II.

Demonstramos nesta informação fiscal e durante a realização dos trabalhos de auditoria com provas produzidas através de documentos e demonstrativos anexados a este PAF que a perícia fiscal requerida é inteiramente desnecessária, pois além da sua verificação ser exequível através da análise dos arquivos gravados no CD anexado à folha 40 deste PAF, para o seu exame não há a necessidade do conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no artigo 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

Ademais, todos os questionamentos feitos pela Impugnante decorrem da sua discordância quanto à metodologia utilizada pelo Fisco baiano na apuração do crédito de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento. Reiteramos que a presente autuação foi feita de acordo com o que está atualmente disposto na legislação do Estado da Bahia. Desta

forma, fica evidente que o pedido da Autuada é meramente procrastinatório e recomendamos, salvo melhor juízo, o indeferimento do mesmo.

Por tudo quanto aqui exposto e mediante as considerações e justificativas apresentadas, não existe fundamento legal para as pretensões do sujeito passivo. Desta forma, mantém integralmente a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário no valor histórico de R\$ 4.358.957,31 (quatro milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, novecentos e cinquenta e sete reais e trinta e um centavos) e visando salvaguardar o interesse público, solicitamos dos membros desse Egrégio Colégio que julguem pela total procedência do presente Auto, bem como, pelo indeferimento do pedido de perícia fiscal por não atender aos requisitos do art. 147 do RPAF/BA.

À fl. 261 a 5^a JJF converteu o processo em diligência, pois considerando que o auto de infração em lide diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação, sob a justificativa de que o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal apropriar e tendo em vista o entendimento já sedimentado neste Conselho e considerando a forma definida como coeficiente de creditamento na Instrução Normativa 53/13, foi solicitado novo cálculo do coeficiente e do imposto eventualmente devido.

Foi apresentado resultado da diligência às fls. 265/353, e apresentado termo de confissão devida no valor de R\$1.497.907,57 à fl. 355, sendo apresentada manifestação fls. 375/386 acerca da diligência, quando reclama atendimento parcial da diligência, e dada ciência aos autuantes que se manifestaram em nova conclusão da diligência às fls. 395/401, quando apuraram valor de débito em R\$1.614.368,12, que deduzidos do valor pago na anistia, fica uma diferença de R\$194.552,13.

Às fls. 405, a 5^a JJF converteu o processo em diligência à inspetoria de origem, para dar ciência dos valores calculados pelos autuantes. As fls. 411/416 a impugnante diz que (fls. 412) as autuantes refizeram o cálculo de apuração do coeficiente e com isso os novos valores obtidos pela fiscalização condizem com os apurados pela impugnante sendo minimamente diferentes e dessa forma soluciona a controvérsia, mas ao final pede que seja complementado com retificação do saldo acumulado no período diante da ilegitimidade de estorno de créditos relativos a bens do ativo permanente que foram cedidos pela impugnante em comodato aos seus clientes.

À fl. 419 as autuantes mantêm o auto de infração nos termos da diligência efetuada.

VOTO

Trata-se de lançamento tributário decorrente de infração descrita como utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriado em valor superior ao adquirido.

Devo inicialmente reparar que à fl. 2, que o lançamento em única infração, em verdade descreve inúmeros descumprimentos da legislação tributária (aplicação incorreta de alíquota, aquisições de microempresa, notas fiscais sem destaque do ICMS, material adquirido para uso e consumo, saídas para consertos e reparos, comodato, etc.) que em verdade constituem diversos fatos distintos, embora resultem todas em crédito indevido. Pelos princípios da tipicidade fechada e também pelo da ampla defesa, não são recomendados o enfeixe de tantas infrações enfeixadas em único lançamento de ofício, visto que cada infração deve ser pormenorizada.

Há dificuldades para análise do processo administrativo, principalmente quando se estar a fazer alterações em uma infração e que vem repercutir no saldo do lançamento, como foi o caso do índice de coeficiente de creditamento que veio a sofrer alterações, e o impugnante concordou, e no entanto está a discutir o valor da infração, que continua atrelada a outros fatos que não foram sequer impugnados.

Ao final, a lide pode ser resumida neste momento à resistência do impugnante em aceitar o coeficiente de cálculo do creditamento, assim como no estorno do crédito devido pelas operações

oriundas de comodato e por fim, da chamada “exorbitância da multa de 60%” aplicada como penalidade.

Quanto ao coeficiente, o impugnante alega que “*chega-se ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS (numerador), subtraindo os valores das saídas “isentas e não tributadas” do valor total de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil) do período. Por sua vez, apura-se o valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador), considerando apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, sendo que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação) devem ser excluídas deste cômputo*”.

Quanto ao comodato diz o impugnante que “*os bens cedidos em comodato são, indubitavelmente, bens do ativo permanentemente da Impugnante, figurando como indispensáveis e imprescindíveis à prestação dos serviços de telecomunicações. O estorno do crédito não procede, posto que os bens cedidos em comodato ainda são de propriedade da empresa, sendo utilizados para a prestação de serviço de comunicações. Assim, a empresa adquire, por exemplo, modens e os cede a título de comodato aos clientes que pretende fidelizar e que, por sua vez, os utilizam para fruir do serviço de comunicação contratado. Vê-se, assim, que o bem não é alheio à atividade da empresa, sendo utilizado para a prestação do serviço-fim.*”

Os autuantes por sua vez, dizem na informação fiscal, que “*não existe dispositivo legal na legislação vigente no estado da Bahia 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 (que seriam submetidos ao regime especial de diferimento do ICMS) e outras operações sugeridas pela Impugnante como multa, juros, remessas em comodato e outras.*

Quanto ao comodato, os impugnantes afirmam que “*uma vez que o Contribuinte não comprovou o retorno ao seu estabelecimento, através da apresentação das notas fiscais de devolução dos bens supostamente remetidos em comodato, poderíamos caracterizar esta operação como uma saída de bens em doação e, já que estes bens não retornaram ao estabelecimento remetente consequentemente foram desincorporados do ativo e os créditos relativos à sua aquisição devem ser baixados do CIAP.*

Não basta a Autuada alegar que a operação é de comodato, sem fazer prova dessa transação comercial, onde estivesse consignado o prazo de retorno e demais exigências contratuais, pois não se admitiria que fosse distribuir qualquer bem gratuitamente, sem o devido retorno, salvo tratar-se 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.

É fato que a alegada inexistência legislativa quanto ao cálculo do coeficiente nos creditamentos do CIAP foi superada com o advento da Instrução Normativa 53/13 em data posterior à lavratura do auto de infração, e que a diligência efetuada inicialmente pela ASTEC foi adiante corrigida pelas próprios autuantes, no que foi referendada pelo impugnante que concordou com a correção quando diz “*com isso os novos valores obtidos pela fiscalização condizem com os apurados pela impugnante sendo minimamente diferentes e dessa forma soluciona a controvérsia, mas ao final pede que seja complementado com retificação do saldo acumulado no período diante da ilegitimidade de estorno de créditos relativos a bens do ativo permanente que foram cedidos pela impugnante em comodato aos seus clientes*”.

O resultado da diligência, conforme o CD de fl. 405, de fato deixa ainda uma diferença razoável a pagar (considerando os valores reconhecidos e recolhidos com o advento da Lei 12.903/2013), quando confessa o crédito fiscal devido ao Estado da Bahia no montante de R\$1.497.907,57 (fl.

355), e os autuantes mantêm uma diferença a recolher no montante de R\$194.552,13 por conta de chegar a um cálculo do valor devido em R\$1.614.368,12. Tal diferença em sua quase totalidade decorre da manutenção do estorno do crédito nas aquisições de bens cedidos em comodato, e assim, resta à lide somente a discussão desse valor.

Tal lançamento já foi objeto de julgamento da segunda instância deste Conselho, em processo em que figura no pólo passivo o mesmo contribuinte e também com lançamento efetuado pelos mesmos autuantes. Em primeira instância, os valores decorrentes do estorno pelo comodato foi mantido, sob os seguintes argumentos:

AI Nº - 278003.0058/11-6
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTES - MARIA CRISTINA OLIVEIRA ALMEIDA,
ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0088-03/14

Na última informação fiscal as autuantes confirmaram que os bens baixados no CIAP foram apenas instalados nos estabelecimentos dos clientes do autuado, consignados como saída em comodato, porém sem apresentar qualquer contrato que fizesse prova desta operação, nem Notas Fiscais que comprovassem os seus retornos. Dizem que o defensor não comprovou a operação, ficando caracterizado que houve doação de bens com o intuito de fidelização do cliente. Entendo que não podem ser acatadas as alegações defensivas, haja vista que o contribuinte não pode adotar método próprio de apuração do ICMS e não foram comprovadas as alegadas operações de comodato, ou seja, não foram apresentados contratos ou Notas Fiscais comprobatórias das operações alegadas. Por isso, considero que é devido o valor apurado no novo demonstrativo de apuração do coeficiente de utilização do crédito.

No entanto, a segunda instância deste Conselho reformou a decisão de piso, com os seguintes argumentos conforme se depreende de simples leitura da ementa:

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0202-12/15
EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. CIAP. Não há dúvidas, nos autos, que foram realizadas operações de saídas a título de comodato, não havendo transferência de propriedade, mantendo o bem escriturado no seu ativo imobilizado, utilizando-se do crédito. A exigência de nota fiscal de retorno é descabida, pois a legislação não fixa prazo para comodato, sendo que trata-se de bem essencial à prestação dos serviços de telecomunicações. Não há o que se exigir quanto ao contrato firmado com seus clientes, até porque a praxe dessa atividade se dá através de verdadeiros contratos de adesão. Exigência reduzida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.

Diz ainda o voto acompanhado em decisão unânime, que “neste sentido, não havendo transferência de propriedade o Recorrente manteve o bem escriturado no seu ativo imobilizado, utilizando-se do crédito de ICMS devido. Por sua vez, as autuantes, a Decisão recorrida e a PGE/PROFIS buscam descharacterizar a natureza da operação em razão da suposta falta de apresentação de notas fiscais de retorno ou apresentação de contrato formal da operação. Ocorre que a exigência de nota fiscal de retorno é incabida uma vez que a legislação não fixa prazo para o comodato. Outrossim, não há dúvidas de que o bem permanece como propriedade do Recorrente, e se trata de bem essencial à prestação dos serviços de telecomunicações. Ademais, em se tratando de negócio jurídico não solene, não há o que se exigir quanto ao contrato firmado com seus clientes, até porque a praxe dessa atividade se dá através de verdadeiros contratos de adesão. Outrossim, caso o lançamento originário questionasse a natureza jurídica da operação de comodato, entendendo ser doação como consignado, deveria promover a exigência do ITCMD devido, e assim não o fez, o que torna contraditório o próprio argumento defensivo.

De fato, devo concordar com decisão em segunda instância deste conselho. Embora as operações de comodato ou locação sejam efetuadas sem incidência do imposto, o equipamento continua constituindo um ativo da empresa. Vejamos o que diz o RICMS/BA.

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

a) a partir de 01/11/96, ao seu ativo immobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal (§§ 11 e 12);

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

§ 16. No caso de serviço de comunicação cujo documento fiscal indique como tomador o nome de terceiro que não o efetivo usuário, por se tratar de aparelho ou equipamento locado, arrendado ou cedido em comodato, a utilização do crédito fiscal pelo usuário do serviço condiciona-se a que:

I - haja comprovação do fato mediante documentação regular;

II - o aparelho ou equipamento:

a) seja efetivamente utilizado pelo contribuinte em suas atividades; e

b) esteja fisicamente instalado nas dependências do estabelecimento, a menos que se trate de aparelho ou equipamento de telefonia móvel (celular).

Os autuantes dizem à fl. 400, que os contratos de prestação de serviços gravados no CD de fl. 402 como amostra, são esclarecedores sobre o procedimento adotado pelo contribuinte em emitir notas fiscais como sendo de comodato, quando saem em locação ou coação. Analisando as provas apresentadas no citado CD, a exemplo do CONTRATO VELOX 0285/2005, da cliente CLAUDIENE VIEIRA NUNES, lê-se que há um contrato de adesão ao serviço velox com taxa de instalação de 198 reais, e valor de aluguel do modem de R\$20,03 centavos, com prazo de vigência de 36 meses.

Neste caso, quanto ao comodato ou mesmo o aluguel de itens do ativo, comprova-se que o tomador do serviço é o efetivo usuário, que alugou o equipamento, enquadrando-se no parágrafo 1º, alínea “c”, inciso V do art. 93 que autoriza o crédito desde que **integre o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à prestação**. O parágrafo 16, embora não se aplique ao caso *in concreto*, pois destina-se à situação em que o documento fiscal indique como tomador o nome de terceiro, por outro lado deixa evidente que é indiferente para efeitos tributários de manutenção do crédito, se a não incidência do imposto na saída, decorre de aluguel, comodato ou arrendamento.

Por outro lado, a falta de comprovação de retorno do modem não é elemento suficiente para caracterizar a doação para fidelização do cliente, como entendeu o eminente relator do voto da 3ª JJF, pois fica caracterizado que ao final do prazo estipulado da prestação do serviço, este necessariamente seja cancelado, mas obviamente pode ser renovado por tempo determinado; o modem, como é de conhecimento notório de quem já contratou o serviço da telefônica ou serviços similares de canais de TV por assinatura, onde se recebe um modem ou decodificador em comodato, fica caracterizado que nestes casos, em havendo defeito do equipamento ele é substituído sem ônus para o contratante, e findo o interesse do cliente pelo serviço, tais equipamentos são efetivamente devolvidos, pois são de propriedade do prestador do serviço e não do cliente. Enfim, o modem está na condição de elemento indispensável ou necessário à prestação do serviço nos termos do artigo supracitado. Não há qualquer evidência de saída por doação como afirmam os autuantes.

Assim, comungo do entendimento exposto no voto proferido em segunda instância que deu provimento ao recurso voluntário. Analisando os cálculos do CD anexo pela diligência efetuada e excluindo-se os valores da coluna E (remessa em comodato) cujos valores foram glosados, o auto de infração fica com o seguinte valor residual:

MÊS	CRÉDITO A MAIOR	PAGO ANISTIA	DIF A REC.
JAN	92.571,51	92.291,88	279,63
FEV	105.368,25	104.534,71	833,54
MAR	105.508,65	104.536,57	972,08
ABR	139.235,55	138.330,83	904,72
MAI	133.597,40	132.769,07	828,33
JUN	111.124,72	110.764,87	359,85
JUL	110.940,72	110.793,82	146,90
AGO	112.256,47	112.127,12	129,35
SET	123.752,38	123.657,61	94,78
OUT	116.585,34	116.489,41	95,93
NOV	126.086,44	125.988,18	98,26
DEZ	147.939,56	147.531,92	407,65
TOTAL	1.424.966,99	1.419.815,99	5.151,00

A infração fica reduzida ao valor de R\$1.424.966,99. Infração procedente em parte.

Quanto à impugnação da multa, por sua exorbitância ou que teria natureza confiscatória, tal penalidade está prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96, e esta Junta não tem competência para apreciar tal questionamento, devendo-se dirigir o impugnante à Câmara Superior deste Conselho, nos termos do art. 176 do RPAF:

Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):

(...)

III - através da Câmara Superior, julgar:

c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de eqüidade;

Quanto à intimação no endereço solicitado, nada impede que a administração o faça, mas nos termos do RPAF, art. 109, considera-se efetivada a intimação, quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279468.0008/12-1 lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de **R\$1.424.966,99**, acrescido da multa de 60% prevista nos incisos II, “f” Lei nº 7.014/96, devendo ser homologados os valores já recolhidos à Fazenda Pública.

Esta Junta recorre de ofício a uma das câmaras da segunda instância deste Conselho, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR