

A. I. Nº - 298636.0076/13-6
AUTUADO - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16.09.2016

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0145-02/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO INDEVIDO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO CIAP A MAIOR. Revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF, entendendo que o pedido do órgão julgador foge do espoco de diligência para correção pontual, conclui pela necessidade de renovação de todo o procedimento fiscal para a adoção de auditoria vertical com o exame de todos os livros e documentos fiscais, levando em conta a natureza das operações, não cabendo a revisão com base apenas no livro de apuração do ICMS. Dada a insegurança na apuração do débito, e não sendo possível a correção neste processo, por se tratar de vício insanável, impõe a nulidade do procedimento fiscal Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 27/05/2013, para exigência de ICMS no valor de R\$641.185,32, sob acusação do cometimento da seguinte infração: “Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação”. Período: junho a dezembro de 2010, conforme demonstrativos, Recibo de Arquivos Eletrônicos e CD-R às fls.06 a 09.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, em sua defesa às fls.16 a 23, impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração com base nas seguintes razões defensivas.

Destaca que o débito lançado no auto de infração refere-se ao cálculo do COEFICIENTE DE ESTORNO aplicável ao CIAP de forma incorreta, porém, aduz que não foram especificadas no auto quais saídas não foram consideradas no cálculo do coeficiente, ou seja, que não há a devida demonstração das operações envolvidas.

Argui a nulidade do auto de infração, por ofensa ao direito da ampla defesa, sob o argumento de ausência de motivação do lançamento tributário, pois há simples alegação de erro no cálculo do coeficiente de estorno sem especificar as saídas que deveriam compor o cálculo.

Com base nesta preliminar, aduz que o auto de infração não demonstra com clareza exigida por lei qual é exatamente a operação ou operações estão sendo consideradas para efeito do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP.

Invoca o artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, para mostrar que a exigência de estorno do crédito de ICMS nos casos em que o bem do ativo imobilizado participe diretamente na produção de produtos ou serviços isentos ou não tributados por aquele imposto estadual.

LEI COMPELEMENTAR Nº 87/96

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

Assim, sustenta que diante da legislação acima transcrita, é juridicamente possível e obrigatório o estorno do crédito de ICMS somente nos casos de saídas qualificadas pela isenção ou não-incidência do ICMS e, desde que essas saídas sejam definitivas diminuindo o patrimônio da empresa.

Ressalva que há casos em que o estabelecimento dá saída de seus equipamentos de forma não definitiva, como são os casos de locação, comodato, saída para conserto de ativo, saída de equipamento para montagem de torres e antenas e etc., não havendo, portanto, a desincorporação desses bens do seu ativo imobilizado não gerando, assim, qualquer efeito de ordem patrimonial para a Impugnante, pois não ocorre redução do seu ativo imobilizado.

Sobre o tema em questão, transcreve resposta da Consultoria do Estado de São Paulo, através Consulta Fiscal nº 794/98, que assim se manifestou:

“CONSULTA Nº 794/98

Ativo permanente – Critério para cálculo do estorno de crédito nas saídas de mercadorias isentas/não tributadas.

1. A Consulente, operando no setor industrial, apresenta dúvidas de interpretação do artigo 21, parágrafos 4º, 5º, 6º e 7º, da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, que preceitua a respeito do estorno do valor do crédito de ICMS relativo a bens do ativo permanente utilizados para produzir mercadorias cujas saídas sejam isentas ou não tributadas.

2. Quando da apuração do valor a estornar, indaga se deve considerar o valor total de saídas, incluindo até mesmo os bens do ativo permanente que são remetidos para conserto, ou apenas o total de vendas.

3. No caso sob análise, devemos considerar o que pretendia o legislador quando estabeleceu a regra de estorno do valor do crédito em questão: excluir (estornar) o valor do imposto creditado por aqueles contribuintes que venham a praticar saídas ou prestações não geradoras de impostos.

4. Assim, para o cálculo em questão, entendemos que a Consulente deve considerar apenas as saídas que afiguram caráter definitivo, que transferem titularidade, desconsiderando saídas provisórias, para conserto por exemplo, as quais não reduzem estoques, são deslocamentos físicos sem implicações de ordem patrimonial, não refletindo, a nosso entendimento, a vontade do legislador.” (grifou)

Diz que protocolou Consulta Fiscal objetivando dirimir dúvida de interpretação da legislação estadual do Rio de Janeiro relativamente a mesma matéria tributária objeto do presente lançamento tributário, por se tratar de dúvida sobre a obrigatoriedade ou não de incluir todas as saídas, inclusive aquelas que não implicavam na desincorporação do ativo imobilizado, no cálculo do coeficiente de estorno referente ao crédito de ICMS apropriado no livro CIAP.

Assim, informa que a Consulta Fiscal foi respondida pela negativa, ou seja, que as saídas de bens do ativo não definitivas que não implicavam na sua desincorporação do ativo e tampouco geravam quaisquer implicações de ordem patrimonial para a empresa, NÃO deveriam compor o total das saídas e prestações do período para efeito de cálculo do coeficiente de estorno. A esse respeito transcreveu a resposta à Consulta Fiscal, “in verbis”:

“(…)

Vem a Consulente indagar, objetivamente, sobre a forma de se apurar o coeficiente de estorno, que é utilizado no CIAP para se determinar a parcela

mensal do ICMS sobre o ativo imobilizado, previsto no artigo 26, parágrafo 7º, itens 1, 2 e 3 do RICMS/RJ, se deve ser considerado o total das saídas, inclusive aquelas que não geram a desincorporação do bem do ativo fixo da Consulente, isto é, as saídas não definitivas/temporárias, ou se deve considerar o total das saídas definitivas, ou seja, somente aquelas que são desincorporadas do ativo fixo da Consulente gerando, assim, implicações de ordem patrimonial para a empresa, pois ocorre redução do seu ativo imobilizado.

RESPOSTA

A entrega de equipamento destinado à prestação de serviço de comunicação, feita ao usuário mediante contrato de locação ou comodato, em que seja obrigatória a devolução do equipamento ao estabelecimento da Consulente, não descaracteriza sua integração ao ativo permanente. E assim sendo, o mero deslocamento do aparelho não é considerado dentre o total das operações ou prestações ocorridas no período e não tem efeito algum para o cálculo da proporcionalidade a que se refere o item 2 do § 7º, do artigo 26, do Livro I, do RICMS.” (grifamos)

Com base em tais argumentos, conclui que o auto de infração não definiu corretamente a matéria tributável, ofendendo, segundo o defendente, as disposições do artigo 142 do CTN, entendendo não restar dúvida que o auto de infração em questão foi lavrado com preterição ou prejuízo do seu direito de defesa, bem como não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a pretensa infração cometida.

Prosseguindo, relembra a legislação aplicável ao cálculo do coeficiente de estorno, destacando o artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe: “imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

Além disso, aduz que o artigo 20 do mesmo diploma legal determina que, “para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Acrescenta o seu § 1º, diz que “não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não-tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

Salienta que, observadas as regras de lançamento e estorno do imposto previstas nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, e frisa que o próprio artigo 21, quando determina que se faça o estorno do valor do imposto de que se creditou o sujeito passivo, deixa explícito que o procedimento de estorno, no que diz respeito ao ATIVO PERMANENTE, só será realizado nos ativos “...UTILIZADOS PARA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS CUJA SAÍDA RESULTE DE OPERAÇÕES ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS...”

Expressa seu entendimento de que de acordo com a legislação vigente, o coeficiente de estorno deve ser calculado considerando às operações isentas ou não-tributadas e desde que o ativo fixo participe diretamente na produção das mercadorias ou serviços objeto dessas operações.

Esclarece as operações de saídas que o estabelecimento realiza, quais sejam:

CFOP 5.102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;

CFOP 5.152 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;

CFOPs 5.301, 5.302, 5.303, 5.304 e 5.307 – prestação de serviço de telecomunicação;

CFOP 5.405 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro no regime de substituição tributária;

CFOP 5.409 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro sob o regime de substituição tributária;

CFOP 5.552 – transferência de bem do ativo imobilizado;

CFOP 5.557 – transferência de material de uso e consumo;

CFOP 5.905 – remessa para depósito fechado ou armazém geral;

CFOP 5.910 – remessa em bonificação, doação ou brinde; e

CFOP 5.949 – outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Faz os seguintes questionamentos:

a) Das operações acima elencadas, quais delas os bens pertencentes ao ativo imobilizado da Impugnante participam da atividade-fim da empresa e que, portanto, devem ser considerado na metodologia do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP?

b) Na venda de mercadoria (CFOP 5.102), na transferência de mercadoria (CFOP 5.152), na transferência de bem do ativo (CFOP 5.552) ou na transferência de uso e consumo (CFOP 5.557) há participação direta da utilização de bens do ativo imobilizado?

E responde que não e, portanto, que tais operações não devem participar do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP por disposição expressa da Lei Complementar nº 87/96 (artigo 21).

Assim, diz que, se o lançamento tributário em testilha afirma que o coeficiente de estorno foi calculado considerando o total das saídas tributadas dividido pelo total das saídas, frisa que tudo leva a crer que se considerou todas aquelas saídas acima elencadas, inclusive, aquelas que não guardam qualquer relação direta com os bens do seu ativo imobilizado.

Ressaltando que o auto de infração não esclarece quais foram as saídas utilizadas no total de saída da equação do cálculo, e por não especificar com exatidão a matéria tributável, seja por incluir no total de saídas da equação, saídas que não se relacionam com bens do ativo imobilizado ou seja, não são resultante de operações envolvendo bens do ativo fixo.

Ao final, requer:

a) que seja julgada totalmente procedente a presente impugnação para desconstituir o auto de infração sob exame para afastar a cobrança da multa e do ICMS, seja em face da preliminar ou dos fundamentos jurídicos acima expendidos;

b) a produção de provas admitidas pela legislação pertinente; e

c) o deferimento de sustentação oral.

Na informação fiscal à fl.45, o autuante não concordou com a alegação de que o Auto de infração não demonstra com clareza quais são exatamente as operações que estão sendo consideradas para efeito do cálculo de coeficiente de estorno (coeficiente de creditamento, na terminologia atual), dizendo que como pode ser conferido nos demonstrativos (em CD-R, folha 10) e também na planilha, foram consideradas apenas as saídas referentes às prestações de serviços de telecomunicações nos cálculos para os valores do coeficiente de creditamento.

Esclareceu que a equação utilizada foi:

$$H = (F - G) / F$$

Sendo: H = Coeficiente de Creditamento.

F = Total dos serviços de telecomunicações.

G = Serviços de telecomunicações não tributados.

$(F - G)$ = Serviços de telecomunicações tributados.

Explica que no CD-R anexo ao Auto de Infração na folha 10 contém mais detalhes sobre os cálculos destes valores discriminando os serviços de telecomunicações por CFOP.

Assim, sustenta que os cálculos dos valores mensais do coeficiente de creditamento no Auto de Infração estão de acordo com o que estabelece o Art. 93, § 17 aplicado a serviços de telecomunicações.

Salienta que as citações de Regulamento do ICMS de outro Estado, feitas pelo defendente, não faz sentido, entendendo que o mesmo deveria reportar-se apenas ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Além disso, que exemplos citados na defesa se aplicam apenas a comércio de mercadoria, e que argumentos do autuado carecem de fundamento e o Auto de Infração está bem fundamentado, razão porque pugnou pela procedência da autuação.

Na Sessão de Julgamento do dia 13/12/2013, considerando que:

a) o Auto de Infração em lide diz respeito à: *“Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação”*, ou seja, apropriação de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação, visto que o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal a apropriar;

b) está previsto no inciso II do § 17 do artigo 93 do RICMS/97, que para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o 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 tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior.

c) as alegações do autuado de que há casos em que o estabelecimento dá saída de seus equipamentos de forma não definitiva, como são os casos de locação, comodato, saída para conserto de ativo, saída de equipamento para montagem de torres e antenas e etc., não havendo a desincorporação desses bens do seu ativo imobilizado, e não gerando, assim, qualquer efeito de ordem patrimonial para a empresa, pois não ocorre redução do seu ativo imobilizado, ou seja, que devem ser excluídos, do total das saídas para apuração do “Coeficiente de Creditamento”, a que alude a planilha às fls. 06 a 08, e constante do CD à fl.10.

d) a conclusão fiscal está baseada nas planilhas intituladas de “APURAÇÃO DO CIAP, fls.06 e 08, referente aos créditos que foram apurados mensalmente no período de junho a dezembro de 2010, sendo exigido o estorno sobre os totais que foram apropriados indevidamente, tomando por base o percentual entre o valor total das operações/prestações tributáveis e o valor das saídas/prestações tributadas em cada período, de acordo com os valores escriturados no Registro de Apuração do ICMS.

Conforme despacho de diligência à fl.57, após encerrada a fase de discussão, foi decidido pela conversão do processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para o designado diligente atendes as providências que seguem:

1) efetuasse o cálculo do “Coeficiente de Creditamento”, a que alude a tabela, às fls. 06 a 08, CD fl.10, tomando por base a Instrução Normativa nº 053/13 da Superintendência de Administração Tributária – SAT da SEFAZ, excluindo os valores correspondentes a saídas que não tenham caráter definitivo, transferências de bens do ativo imobilizado e de material de uso ou consumo, etc, de acordo com os CFOPs relacionados no Anexo Único da referida instrução normativa, que efetivamente ficarem demonstrados terem sido incluídos no total das operações de saídas e das prestações, acima aludidas, observando, inclusive, as operações de saídas que o autuado sugere exclusões para apuração do aludido coeficiente;

2) apresentasse, após a apuração do “Coeficiente de Creditamento” devidamente ajustado, novos demonstrativos do ICMS referente ao crédito fiscal apropriado a mais, se for o caso, bem como as correlatas planilhas resultantes da revisão fiscal.

Conforme Parecer ASTEC nº 109/2015, de lavra do Auditor Fiscal Ildemar Jose Landin, fls. 56 a 61, foi informado que:

“Foi cumprida intimação via email, visto que o setor fiscal-contábil da empresa não mais se encontra nesta cidade, sendo encaminhado a correspondente intimação para a Dra. Monica Pignatti que consta à fl. 24 como defensora constituída pela empresa nesta lide tributária.

Embora tenha sido solicitada a apresentar tabela correspondente aos valores e CFOP aludidos na impugnação (comodato, locação, saída para conserto), além de outras operações não citadas na impugnação, mas já de amplo conhecimento deste Conselho, como as operações de telefonia com regime de diferimento a exemplo de Exploração Industrial de Linha Dedicada - EILD, etc, foi respondida a intimação tão somente com o envio do livro de apuração do ICMS com as operações correspondentes. Conforme veremos adiante a empresa também nem poderia apresentar uma planilha sobre suas alegações, pois como veremos não há vínculo entre o alegado e o executado pelo autuante.

Embora nos demonstrativos impressos feitos pelo autuante às fls. 6/8 não conste como este chegou ao coeficiente de creditamento (coluna H do demonstrativo de fl.8), no CD anexo é possível verificar que o autuante executou o cálculo, e só considerou em seu demonstrativo, em todos os meses, os CFOP abaixo indicados, que a título de exemplo, foi considerado o mês de junho de 2010.

CFOP	SERV. TEL. TOTAL	SERV. TEL. NÃO TRIB.
5.301	119.662,26	
5.302	9.093,00	764,69
5.303	1.233.581,63	122.586,35
5.304	11.667,22	1.441,50
5.307	1.385.697,64	119.393,23
TOTAL	2.759.701,75	244.185,77

CFOP:

5.301 - Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza

5.302 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento industrial

5.303 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial

5.304 - Prestação de serviço de comunicação a de prestador de serviço de transporte

5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte

Assim, na peça defensiva, à fl. 22, o impugnante arguiu a utilização dos CFOP 5.152, 5.405, 5.409, 5.552, 5.557, 5.905, 5.910, 5.949 e questionou que no caso do CFOP 5.102 (venda de mercadoria), CFOP 5.152 (transferência de mercadoria), CFOP 5.552 (transferência de bem do ativo) ou ainda de transferência de bens de uso e consumo (CFOP 5.557), e que tais bens não participam da atividade fim da empresa, concluindo que não devem participar do cálculo do coeficiente do CIAP.

Assim, os argumentos da empresa tornam-se completamente dissonantes do cálculo do coeficiente efetuado pelo autuante, que considerou exclusivamente conforme demonstrado anteriormente apenas os CFOP relativos aos serviços de telecomunicações e nenhum desses CFOP apontados na impugnação.

Na informação fiscal à fl. 45, o autuante confirma o que acima foi demonstrado - que o coeficiente foi calculado apenas com as saídas de valores referentes às prestações de serviços de telecomunicações com a seguinte equação:

$$H = \frac{(F-G)}{F}$$

F

H - coeficiente de creditamento

F – Total dos serviços de telecomunicações

G - Serviços de telecomunicações não tributados

F- G – serviços de telecomunicações tributados.

Assim, no caso do mês de junho/2010, o cálculo do coeficiente foi:

$$H = (2.759.701,75 - 244.185,77) / 2.759.701,75 = 0,91.$$

Deve-se no entanto ressaltar que à época do procedimento, não havia sido publicada a IN 52/13, e o autuante aplicou o critério que lhe pareceu mais convincente. Assim, embora as alegações do impugnante não guardem nexo causal com o critério adotado pelo autuante, já que este não utilizou no cálculo do coeficiente, nenhuma operação estranha aos serviços de comunicação como foi alegado (transferência de material de uso e consumo, comodato, etc,) é certo como será demonstrado, que o cálculo é insubsistente com o advento da instrução normativa, e também com erros dentro do próprio critério estabelecido pelo autuante.

Assim, vejamos a reprodução dos mesmos dados de junho de 2010, de acordo com o livro de apuração apresentado na diligência.

CFOP	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ISENTAS/NÃO TRIBUTADOS	OUTRAS
5301	119.662,26	4.695,50	0,00	114.966,76
5302	9.093,00	83.238,11	0,00	764,69
5303	1.233.581,63	1.112.039,05	0,00	122.586,35
5304	11.667,22	10.225,72	0,00	1.441,50
5307	1.385.697,64	1.268.579,06	0,00	119.393,23
TOTAL	2.759.701,75	2.478.777,44	0,00	359.152,53

O autuante encontrou o numerador do índice, subtraindo o valor contábil (R\$2.759.701,75) dos valores da coluna OUTRAS (R\$244.185,77). No entanto, o próprio autuante não somou a esta coluna, o valor de OUTRAS do CFOP 5301, no montante de R\$114.966,76, atribuindo o valor ZERO, e encontrando um total errado de R\$244.185,77 ao invés de R\$359.152,53. Assim, errou dentro do próprio critério estabelecido por ele.

Por outro lado, nos termos da instrução normativa, devem ser considerados no numerador do coeficiente de creditamento: item 2.1 - das operações de saídas e prestações tributadas pelo regime de tributação normal e pelo regime de substituição tributária por antecipação ou diferimento;

Assim, os valores da coluna OUTRAS foi subtraído do índice quando provavelmente se trata de operações com diferimento ou substituição tributária e deve ser somado, e que precisa ser adicionado ao numerador, e não subtraído, nos termos do item 2.1 acima transcrito. O autuante entendeu como sendo não tributado, e subtraiu o total destes valores “diferidos ou substituídos”, para encontrar pretensamente o numerador com valores tributados, já que à época se considerava apenas a tributação normal, jamais operações com diferimento.

Assim, um exemplo de operação tributada (por diferimento ou por substituição tributária, fato a apurar) e que consta na apuração deste mesmo mês, o CFOP 5949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, reproduzido abaixo:

CFOP	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ISENTAS/NÃO TRIBUTADOS	OUTRAS
5.949	359.632,35	31.188,31	0,00	328.444,04

Neste caso, o autuante desprezou totalmente a operação no seu cálculo, sem inserir no numerador ou denominador. Possivelmente trata-se de operação diferida ou com substituição tributária em sua maior parte e deve ser contemplada o valor lançado em OUTRAS no denominador. Mas repito, só uma nova auditoria, com as devidas apurações do que representam estas operações(mercadoria ou prestação de serviço NÃO ESPECIFICADO).

Ainda, a instrução normativa deixa claro quais são os CFOP que podem ser aplicados no cálculo, e ao contrário do que afirma a impugnante, a IN 53/13 considera como saídas tributadas para efeitos do cálculo, mesmo aquelas operações que não estejam vinculadas à atividade fim da empresa, desde que estejam elencadas nos CFOP do Anexo Único da IN 53/13, não havendo qualquer alusão a operação tributada exclusivamente nas atividades fins, contemplando apenas algumas exceções.

Assim, nos termos do item 4 da portaria, não devem ser computados no valor total das operações de saídas ou prestações do período nem no valor das operações de saídas e prestações tributadas:

- 4.1 - transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado;*
- 4.2 - saídas definitivas de bens do ativo permanente, em virtude de desincorporação ou baixa do ativo fixo;*
- 4.3 - transferências de material de uso ou consumo;*
- 4.4 - outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa;*

Aparentemente nenhuma dessas operações foi considerada no cálculo, erro portanto inexistente pelas alegações do impugnante, porém o autuante deixou de considerar várias outras operações, como adiante ficará esclarecido, nos termos do item 6 da instrução normativa.

6 - Para ser computado na apuração dos valores referentes às operações de saídas e prestações tributadas, bem como na apuração do valor total das saídas ou prestações do período, a operação ou prestação deve estar enquadrada em algum dos CFOP's constantes do Anexo Único desta instrução.

ANEXO ÚNICO – descrição parcial

(....)

5.102/6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

(....)

5.405/6.404 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído

(...)

5.949/6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado

Assim, merece observação as operações abaixo, do mesmo de junho do exemplo, que não foram considerados pelo autuante no seu cálculo e que estão elencadas no anexo único da instrução normativa, conforme transcrição parcial acima:

CFOP	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ISENTAS/NÃO TRIBUTADOS	OUTRAS
5.102	28.028,71		28.028,11	
5.405	500,00			500,00
5.949	359.632,35	31.188,31		328.444,04
6.102	958,96	958,96		
6.949	47.300,08		6.606,08	40.964,00

5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

5405 - Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária

5949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço n especificado

6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

6949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.”

Conclui que fica evidenciado que embora a impugnação tenha se pautado em questões que não são comprovadas mediante análise feita nos demonstrativos do autuante, é certo que à época do procedimento, a ausência da instrução normativa resultou em invalidação de todo o procedimento.

Com base nisso, finaliza arguindo que pela descrição das inconsistências acima, denota-se que o pedido de diligência foge ao escopo do trabalho efetuado na ASTEC, visto tratar-se não de diligência para correção pontual, mas efetivamente de uma renovação da auditoria vertical, dado que não basta uma mera consulta ao livro de apuração e os respectivos CFOP, para correção deste ou daquele lançamento, mas auditoria vertical incluindo outros livros e documentos, a exemplo do livro de saídas, de forma a se constatar a natureza das operações, inclusive as genericamente identificadas como NÃO ESPECIFICADO, consultando-se as notas fiscais que foram emitidas, e a utilização criteriosa da fórmula de obtenção do coeficiente de creditamento nos termos da instrução normativa, o que implica em revisão total da auditoria que foi efetuada, sendo insuficiente uma diligência para resolução do pedido.

Através da intimação e AR dos Correios, fls.100 a 101, o sujeito passivo foi cientificado do Parecer ASTEC nº 109/2015 e despacho do CONSEF, fls. 56 a 61 e 52 a 53, respectivamente, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls.103 a 104, arguindo que a diligência fiscal realizada não analisou questão fundamental e que interferirá diretamente no julgamento do presente processo.

Pontua que nos meses de junho, outubro e novembro de 2010, o autuante considerou os valores respectivamente de R\$530.003,30; R\$4240.375,47; e R\$240.153,21 como sendo parcelas decorrentes do CIAP sujeitas, com a aplicação do coeficiente de estorno, que no entendimento do autuante teria gerado uma apropriação indevida de crédito no valor correspondente de R\$395.279,11; R\$101.629,18 e R\$101.515,22.

Não concordou com esta conclusão fiscal, sob o fundamento de que os valores acima apontados referem-se a créditos extemporâneos não guardando, portanto, qualquer pertinência com as parcelas de crédito de ICMS controlado via CIAP. Para comprovar o alegado, juntou aos autos cópias do livro Registro de Apuração do ICMS onde consta o valor de crédito extemporâneo do ICMS.

Conclui com base no acima alinhado, que resta demonstrado outro equívoco na autuação ao considerar como parcela do CIAP créditos extemporâneos de ICMS, que não poderiam fazer parte da equação para fins de cálculo do coeficiente de estorno, pelo que, reitera seu pedido de cancelamento do auto de infração.

Conforme informação de fl.114, o autuante foi cientificado do Parecer ASTEC, e em 21/03/2016, declarou ciente no mesmo documento. Através da informa de fl.115, nesta mesma data o processo retornou ao autuante para que ele atendesse a solicitação de diligência de fls. 52 e 53.

Em 28/04/2016, através do Processo SIPRO nº 058122016-6, o autuante se manifestou à fl.116, esclarecendo e ponderando que:

“O Parecer ASTEC faz suposições equivocadas sobre os procedimentos para calcular o coeficiente de creditamento, o que resultou em conclusões completamente erradas como explicado a seguir:

O cálculo do coeficiente de creditamento está correto pois o CFOP 5301 (serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza) se refere a ICMS diferido relativo a prestações e serviços de telecomunicações cujos valores devem ser considerados no numerador do coeficiente de creditamento. Por outro lado os outros valores da coluna “outras” subtraídos no numerador do coeficiente de creditamento não se referem a substituição tributária ou diferimento mas a casos de isenções e não incidência do ICMS para serviços de telecomunicações. Listo abaixo as descrições das CFOP’s em que valores foram subtraídos do numerador do coeficiente de creditamento:

- *CFOP 5.302 – Prestação de serviço de comunicação industrial*
- *CFOP 5.303 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial*
- *CFOP 5.304 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de prestador de Serviço de Transporte*
- *CFOP 5.307 – Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte*

Tais valores subtraídos se referem a serviços definidos como adicionais que, no entender do contribuinte, não ocorre incidência do ICMS. Não existe no regulamento do ICMS situações de substituição tributária ou diferimento para os CFOP’s descritos acima, portanto os cálculos apresentados no auto de Infração estão corretos.

Foram considerados no cálculo do coeficiente de creditamento apenas saídas relativas a atividade fim da empresa que é prestação de serviços de telecomunicações, o CFOP 5949 não se refere a prestações de serviços de telecomunicações mas suas saídas não constituem prestações de serviços de telecomunicações, portanto não entraram no cálculo do coeficiente de creditamento.

Por outro lado o parecer ASTEC está correto quando reconhece que não procede a alegação do autuado de que o autuante teria utilizado CFOP’s referentes a operações de saídas não vinculadas a atividade fim do contribuinte, que é prestação de serviço de telecomunicações”.

Conclui pela procedência da autuação.

VOTO

Inicialmente, saliento que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, que se encontra fundamentada em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, especialmente qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente.

Contudo, tendo em vista que na Sessão de Julgamento do dia 13/12/2013, foi decidido pelo encaminhamento do processo em diligência, a alegação defensiva de que o lançamento tributário está eivado de nulidade por ausência de motivação, isto porque, foi alegado erro no cálculo do coeficiente de estorno sem especificar as saídas que deveriam compor o cálculo, ou seja, que não foi demonstrada com clareza exigida por lei qual é a operação ou operações estão sendo consideradas para efeito do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP, deixo para apreciar tal preliminar por ocasião do exame do mérito.

No mérito, a infração imputada ao sujeito passivo diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$1.102.117,84, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação tributária.

Por se tratar de crédito fiscal relativo a aquisição de bens do ativo imobilizado, o parágrafo 17 do artigo 93, do RICMS/97, reza o seguinte, in verbis:

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:

....

§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o 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 tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

O sujeito passivo ao defender-se alegou que não há a devida demonstração das operações envolvidas, e por isso entende que houve ofensa ao direito da ampla defesa, sob o argumento de ausência de motivação do lançamento tributário, pois há simples alegação de erro no cálculo do coeficiente de estorno sem especificar as saídas que deveriam compor o cálculo.

Não acolho este argumento defensivo, visto que o anexo do auto de infração demonstra com a clareza exigida no RICMS/BA, a operação ou operações que foram consideradas para efeito do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP.

Ademais, a conclusão fiscal está baseada na planilha intitulada de “Apuração do CIAP”, fls.06 a 08, referente aos créditos que foram apurados mensalmente no período de junho a dezembro de 2010, sendo exigido o estorno sobre os totais que foram apropriados no citado período, tomando por base o total do crédito mensal do CIAP a utilizar menos os valores creditados, inclusive os lançados extemporaneamente, tudo de acordo com os valores escriturados no livro CIAP.

Verifico que os valores constantes na aludida planilha, encontram-se demonstrados no CD à fl.10, o qual foi entregue ao autuado, conforme comprova o Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.09, permitindo ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Ao defender-se o sujeito passivo alegou que houve erro no cálculo do coeficiente de estorno, pois não foram especificadas as saídas que deveriam compor o cálculo, porém, não apontou no levantamento fiscal constante às fls.06 a 08, quais números estariam errados, limitando-se a argüir que não foram incluídos no total de saídas da equação, saídas que não se relacionam com bens do ativo imobilizado da empresa, ou seja, não são resultantes de operações envolvendo bens do ativo fixo.

Não acolho a alegação de não demonstração com clareza das operações que foram consideradas para efeito do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP. Se não está correta cabe ser especificado onde está o erro. Ademais, a conclusão fiscal está baseada no levantamento que especifica o período de apuração, o total do crédito mensal do CIAP, as parcelas correspondentes a 1/48, o total de serviços não tributados (telecomunicação), e o fator para fins de cálculo do crédito devido em comparação com o crédito fiscal utilizado, e finalmente o valor dos créditos indevidos.

Na análise do referido demonstrativo constato que para a apuração dos valores lançados no auto de infração, notadamente o valor do crédito devido, foi utilizada a seguinte equação, conforme determina o dispositivo regulamentar acima transcrito, relativamente ao fator ou coeficiente de creditamento, qual seja:

$$H = (F - G) / F$$

Sendo: H = Coeficiente de Creditamento.

F = Total dos serviços de telecomunicações.

G = Serviços de telecomunicações não tributados.

(F - G) = Serviços de telecomunicações tributados.

Exemplo do mês janeiro/2010:

Fator = (Serviços de telecomunicações tributados – serviços telecomunicações não tributados) /
Serviços de telecomunicações tributados

$$\text{Fator} = (2.378.703,95 - 212.568,90) / 2.378.703,95 = 0,91$$

$$\text{Crédito calculado: } 147.802,11 \times 0,91 = 134.724,19$$

Crédito calculado – crédito utilizado = crédito indevido

$$147.714,19 - 530.003,30 = 395.279,11$$

Portanto, a fiscalização para a apuração do débito seguiu estritamente a legislação acima citada. Quanto à consulta e citações de Regulamento do ICMS, de outro Estado, feitas pelo defendente, e os exemplos citados, como bem salientou o autuante, concordo que são inaplicáveis ao presente caso, cujas consultas não vinculam o fisco baiano, devendo reportar-se apenas ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Contudo, examinando as razões meritórias aduzidas na defesa, fica clara que o sujeito passivo entendeu perfeitamente o fulcro da autuação, tanto que sustentou que diante da legislação tributária, é juridicamente possível e obrigatório o estorno do crédito de ICMS somente nos casos de saídas qualificadas pela isenção ou não-incidência do ICMS e, desde que essas saídas sejam definitivas diminuindo o patrimônio da empresa.

No que tange a alegação de que há casos em que o estabelecimento dá saída de seus equipamentos de forma não definitiva, como são os casos de locação, comodato, saída para conserto de ativo, saída de equipamento para montagem de torres e antenas e etc., não havendo, portanto, a desincorporação desses bens do seu ativo imobilizado não gerando, assim, qualquer efeito de ordem patrimonial para a empresa, não foi apresentado qualquer documento nesse sentido. Verifico que consta no levantamento fiscal, fl.08, uma coluna referente às operações não tributadas (serviços de terceiros), e foram deduzidas das operações tributadas.

Na fase de instrução do processo, dei como concluída instrução do processo para fins de julgamento no dia 03/12/2013, pois entendi que, com base na legislação então vigente, no momento da lavratura do auto de infração (27/05/2013) o PAF reunia todas as condições de ser julgado. Contudo, na Sessão de Julgamento do dia 13/12/2013, após exaustiva discussão, os julgadores presentes entenderam que o processo deveria ser baixado em diligência para que fosse efetuado o cálculo do “coeficiente de creditamento”, tomando por base a Instrução Normativa nº 052/2013 (publicada no Diário Oficial nos dias 19 e 20/10/2013), que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte.

Os autos foram remetidos para a ASTEC do Conselho de Fazenda Estadual para que fosse efetuado o cálculo dos créditos devidos. Tomando por base a IN 53/2013, obedecendo à orientação constante no despacho de diligência de fls.57 e 58.

Através do Parecer ASTEC nº 109/2015, fls. 56 a 61, o funcionário designado informou que o trabalho fiscal do autuante não considerou todos os CFOPs: 5.301; 5.302; 5.304; e 5.307, enquanto que o autuado arguiu a utilização de outros CFOPs completamente dissonantes do cálculo do coeficiente do autuante.

Portanto, a questão fundamental para uma decisão sobre a lide reside na identificação do real coeficiente do autuante.

Em outros processos que tratam de apuração dos créditos devidos com base na Instrução Normativa nº 53/2013, basta que sejam observados no livro Registro de Apuração do ICMS os valores dos CFOPs informados pelo próprio contribuinte, e a partir destes valores seja efetuado o cálculo do crédito do CIAP, consoante foi determinado no pedido de diligência desta 2ª JF,

Contudo, no caso presente, o revisor fiscal aduziu que não basta considerar os CFOPs, sendo, no seu entendimento, necessário também verificar nos documentos fiscais a real natureza das operações.

Com base nisso, o revisor fiscal em seu parecer explica como deve ser apurado o referido coeficiente, ou seja, quais as operações que devem figurar da equação, e ao final, apresenta à fl.61, a seguinte conclusão:

“Fica evidenciado que embora a impugnação tenha se pautado em questões que não são comprovadas mediante análise feita nos demonstrativos do autuante, é certo que à época do procedimento, a ausência da instrução normativa resultou em invalidação de todo o procedimento.

Assim, pela descrição das inconsistências acima, denota-se que o pedido de diligência foge ao escopo do trabalho efetuado na ASTEC, visto tratar-se não de diligência para correção pontual, mas efetivamente de uma renovação da auditoria vertical, dado que não basta uma mera consulta ao livro de apuração e os respectivos CFOP, para correção deste ou daquele lançamento, mas auditoria vertical incluindo outros livros e documentos, a exemplo do livro de saídas, de forma a se constatar a natureza das operações, inclusive as genericamente identificadas como NÃO ESPECIFICADO, consultando-se as notas fiscais que foram emitidas, e a utilização criteriosa da fórmula de obtenção do coeficiente de creditamento nos termos da instrução normativa, o que implica em revisão total da auditoria que foi efetuada, sendo insuficiente uma diligência para resolução do pedido.”

Tomando por base a conclusão exarada no Parecer da ASTEC, acima transcrita, não se pode nem ao menos dizer que os erros na apuração do débito são meros equívocos perfeitamente sanáveis, visto que de acordo com a legislação tributária, apenas serão considerados sanáveis aqueles erros que não resultem prejuízo de entendimento e as falhas retro apontadas não se inserem nesta categoria.

Desta forma, verificada nos autos a existência de vício não sanável, dadas as incorreções existentes a peça fiscal apontadas no Parecer da ASTEC, sendo necessária uma nova ação fiscal, não há nos autos elementos suficientes para se determinar com segurança e clareza a natureza da

infração imputada ao sujeito passivo. Com visto, por qualquer prisma que se analise a questão posta nos autos, não é possível admitir como válido o presente lançamento, pelo que, impõe a sua nulidade, a teor do que dispõe o artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Desta forma, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, fica representada a autoridade competente para que seja programada uma nova ação fiscal no estabelecimento do contribuinte supra, observando o conteúdo do Parecer ASTEC/CONSEF.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **298636.0076/13-6**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA**.

Representação à autoridade fazendária competente para determinar a instauração de procedimento fiscal complementar na forma consignada pelo Relator.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR