

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0004/11-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO)
RECORRIDOS - STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0213-05/12
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0355-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CÁLCULO. Corretamente reduzida a exigência para incluir as operações denominadas DETRAF (chamadas pactuadas em contratos de interconexão de redes, sujeitas ao regime de diferimento) e excluir as saídas que dependem da ocorrência de eventos futuros para fins de tributação. No julgamento de segunda instância, foram constatados alguns erros nos cálculos da JJF, de maneira que a desoneração que favoreceu o autuado foi alterada, com o provimento parcial da remessa necessária. Na irresignação, em sua última manifestação, o contribuinte concordou com todas as colocações do diligente da ASTEC (Assessoria Técnica do Conselho), excetuando os CFOPs 5.405 (vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído), 5.403 (vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto) e 5.910 (remessas em bonificação, doação ou brinde), em relação aos quais o diligente afirmou que já haviam sido incluídos no numerador desde o Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls. 438 a 442). O recorrente sustentou que a ASTEC deixou de computar todos os valores lançados sob tais rubricas, mas não apresentou livros ou documentos fiscais que consubstanciassem tal argumento, assim como fez, ou deixou de fazer, no tocante ao CFOP 5.102 e ao quadro de fl. 555. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligências realizadas. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) proferida por intermédio do Acórdão nº 0213-05/12, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, lavrado no dia 10/03/2011 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 639.922,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada pelo órgão julgador da primeira instância administrativa (Junta de Julgamento Fiscal), *in verbis*:

“Utilizou crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta ainda que o contribuinte utilizou crédito decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado das empresas maior que o valor total do respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a

1/48 avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Foram infringidas as normas do inciso V, letra "a" do art. 93, inciso III do § 17 do art. 93 e o inciso XII do art. 97 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Tudo conforme o Demonstrativo Mensal dos créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP- Anexo 1, Demonstrativo de Notas Fiscais com crédito para CIAP – Anexo 2 e 4 e Demonstrativo do Percentual entre Valor Contábil e Base de Cálculo – Anexo 3, que fazem parte integrante deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Os vencimentos estão de acordo com o Decreto nº 9.250/94 e suas alterações. Aplicam-se também os artigos 39, § 3º do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99 e art. 138-B, II, RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97".

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 17/07/2012 e decidiu pela PROCEDÊNCIA PARCIAL por unanimidade (fls. 353 a 367), nos seguintes termos:

"VOTO

Cuida o presente Auto de Infração de proceder à exigência de ICMS, no período de janeiro / agosto 2006, no valor global de R\$ 639.922,93, tendo em vista a utilização de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado em valor maior que o total do respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a 1/48 avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período, conforme o demonstrativo mensal dos créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP e demais anexos acostados aos autos.

Preliminarmente, argui o sujeito passivo a sua ilegitimidade passiva, considerando que o Auto de Infração foi lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA., empresa incorporada pela CLARO S/A, cuja inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil encontra-se baixada, desde 31 de dezembro de 2005, não estando apta a integrar relação jurídico-tributária.

Não existe ilegitimidade passiva no presente PAF lavrado contra STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA, haja vista que a incorporação datada de 31/12/2005 não traz, nesta fase do contencioso, qualquer consequência, no que se refere à exigência tributária. O lançamento de ofício foi feito acertadamente contra o sucedido, cuja inscrição sequer foi baixada do Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia, permanecendo na situação de Suspensão – Proc. Baixa / Regular, a partir de 08.11.06 e até a presente data. Assim, sem razão a STEMAR, nos argumentos aduzidos relativamente a sua inserção indevida no polo passivo da obrigação tributária.

Solicita ainda o sujeito passivo que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS.

Não existe nenhum óbice em observar o pedido para que as intimações sejam encaminhadas para o endereço do advogado cadastrado nos autos. Ressalto, no entanto, que o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto no 7.629/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, art. 127, orientando, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Ultrapassado quesito de ordem preliminar, adentremos na discussão de mérito da infração.

O presente Auto de Infração exige ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, considerando que o contribuinte não aplicou corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP, o que determina o valor do crédito fiscal a utilizar.

A Lei Complementar 102/00 procedeu às alterações na LC 87/96 (art. 20, § 5o, incisos I a VII), estabelecendo, a partir de 01.08.00, procedimentos específicos para efeito de créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado.

Nessa esteira, restou determinado que o crédito apropriado em função da aquisição de mercadoria no estabelecimento, destinada ao ativo permanente deverá ser apropriado à razão de 1/48 - um quarenta e oito avos (I); não sendo admitido o creditamento 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 (II); o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 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 as tributadas, as saídas a prestações com destino ao exterior ou saídas de papel destinadas à impressão de livros, jornais e periódicos (III).

Tal procedimento no Estado da Bahia está regulamentado no Decreto 6.284/97 (art. 93, § 17o, incisos I a VII) com vigência a partir de 01.01.2001, porque em obediência ao princípio da anterioridade.

Pois bem, examinando os autos do processo, verifico que o ponto central do imbróglcio é a divergência no cálculo do coeficiente de creditamento aplicado na apropriação do valor do crédito que pode ser usado relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Os Auditores elaboraram demonstrativos que instruem a

exigência, inicialmente, fls. 09/18, além de relacionar as notas fiscais com crédito para o CIAP, em seu anexo 04.

O sujeito passivo sintetiza as suas razões em três blocos de questionamentos. 1) a questão da ilegitimidade passiva, já examinada; 2) incorreção na apuração do saldo acumulado dos créditos de ICMS - 1/48 pro rata - e 3) a regularidade do creditamento realizado pelo estabelecimento (apuração dos coeficientes).

No sentido de ajustar os pontos divergentes foi solicitada a realização de diligência fiscal pela 5a JF a fim de que se aclarassem as parcelas das operações ou prestações de saídas que não se encontram no campo de incidência do ICMS, alheias à atividade operacional do estabelecimento ou que não afiguram caráter definitivo, operações com previsão de retorno das respectivas mercadorias ao estabelecimento. À guisa de exemplo, apenas para facilitar o entendimento, foram citadas as operações de CONTRATO DE COMODATO (CFOP 5.908 / 6908), TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO (CFOP 5.557), TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (CFOP 5.552), REMESSA PARA CONCERTO (CFOP 5.915 / 6.915), REMESSA PARA GUARDA DE CARTÕES (CFOP 5.949 / 6.949). Ao final, deveriam os Auditores diligentes informar o cálculo do novo coeficiente de crédito a ser apropriado e o correspondente débito fiscal, porventura remanescente.

Após tais procedimentos, o impugnante reclama que não pode analisar os valores apontados no novo demonstrativo fiscal (anexo 10), em razão de não ter recebido os anexos anteriores 6 e 7. Em contrapartida, os auditores diligentes, no parecer, firmam que não consideram tributados os valores de DETRAF e por isso não os incluiu no numerador; sobre o CFOP 5949 e 6949, excluíram apenas as operações remessa de guarda de cartões, garantindo que o autuado tomou ciência dos aludidos anexos, quando da intimação do resultado da diligência. Concluem que realizaram a diligência determinada pela 5a JF, mas mantêm o entendimento de que não existem dispositivos no RICMS BA que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o total das operações de saídas para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

A diligência fiscal objetiva o cumprimento de exigência processual ou investigação de mérito para que se tragam aos autos informações, cálculos ou outras providências que visem à elucidação da matéria suscitada e para que se efetive o princípio áureo do processo administrativo tributário, a verdade material. Nesse sentido, importa ao julgador a prevalência da verdade real ou material, exprimindo que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos.

Nessa ordem, no segundo questionamento defensivo relacionado à proporcionalidade “pro rata die”, verifico que o procedimento adotado pela fiscalização tem previsão no inciso IV do § 5o do art. 20 da Lei Complementar 87/96, recepcionado pela Lei 7.014/96 (inciso IV, §6o do art. 29), além de estar contemplado no inciso IV do §17 do art. 93, RICMS/BA. Cabe lembrar que tal apropriação foi aplicada unicamente no primeiro mês de aquisição, conforme demonstrativos de fls. 09/17.

No que tange ao terceiro bloco dos argumentos da defesa, argui o impugnante que para o cálculo da proporção entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações de cada período, a fiscalização considerou como não tributadas operações que, apesar de abrangidas pelas regras de DIFERIMENTO, devem receber tratamento de operações tributadas e incluiu no total das operações de saídas e prestações, operações abrangidas por CFOP que não implicam efetiva circulação de mercadorias com transferência de titularidade.

A solução da lide será centrada a partir desse ponto.

O autuado explica em suas razões, de forma minudente, a operacionalidade do DETRAF, arguindo que a sistemática adotada pelo convênio que o instituiu objetiva tão-somente simplificar a arrecadação do ICMS, sem conceder qualquer benefício ao cedente dos meios de rede. Concluindo que não obstante a postergação da data do pagamento do imposto incidente na prestação do serviço trata-se de operação efetivamente tributada, sendo correto o procedimento adotado.

O chamado Faturamento DETRAF – Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (CFOP 5.301/6.301), na realidade, se refere à operação de cessão de meios de redes, uma interconexão, operação de compartilhamento de redes, serviço submetido a um regime especial de recolhimento diferido do ICMS, conforme estabelecido pelo Convênio ICMS 126/98 e cuja responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é da operadora de origem da chamada.

Situaremos melhor esse serviço de comunicação para que se possa dirimir, de vez, a dúvida acerca da sua natureza tributária e seu comportamento na determinação do coeficiente de crédito.

A Carta Magna de 1988, ao distribuir a competência tributária, coube aos Estados e ao Distrito Federal, instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II). De início, o ICMS foi disciplinado pelo Convênio ICM 66/88, editado pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma do art. 34, § 8o do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias de 1988, e da Lei Complementar n.º 24/75. Dispondo sobre o novo imposto, o referido diploma legal estatuiu:

"Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior."

O art. 2º da Lei Complementar no 87/96, que veio a estabelecer normas gerais definitivas quanto ao ICMS (afastando a aplicação transitória do Convênio ICM 66/88, a partir de 01.11.96), define como hipótese de incidência do ICMS (inciso III):

"Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

Depreende-se daí, o que se tributa não é a comunicação em si (mensagem escrita, falada ou visual), mas, a prestação onerosa de serviços, por qualquer meio de comunicação (consistente em colocar à disposição de alguém todo o aparelhamento necessário, para que haja a transmissão da mensagem ao destinatário). Para fins tributários, portanto, não é relevante a natureza da comunicação, mas sua vinculação a um fato econômico da essência do ICMS – comunicação.

Dessa forma, os serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS são aqueles que permitem que a mensagem transmitida pelo emissor seja recebida e compreendida pelo receptor. Ocorrendo esse processo (cujos meios estão previstos na Lei no 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações – LGT), sendo ele oneroso, o ICMS será devido pelo prestador do serviço.

Os chamados serviços de “meios de rede” prestados às empresas de telecomunicações relacionadas no Ato COTEPE 10/08, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), constituem prestação de serviço de comunicação e encontram-se no campo de incidência do ICMS, verificando-se a ocorrência do fato gerador do imposto sempre que prestado o serviço.

Neste sentido, temos que as interconexões entre redes de prestadoras de serviço de telecomunicação são regidas pela Lei no 9.472/97, pelo Regulamento Geral de Interconexão, aprovado pela Resolução no 40/98, pelos Regulamentos e Normas específicas de cada serviço e, particularmente, pelos contratos de interconexão celebrados entre as prestadoras e homologados pela Agência Nacional de telecomunicações (ANATEL).

Conforme tais normas, interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam acessar serviços nela disponíveis ou comunicar-se com usuários de serviços de outra. O acerto de contas entre as operadoras, para pagamento e recebimento pelo uso de suas redes, é feito através do DETRAF, que é um documento legal (Acordo 126 CONFAZ) e serve de base para determinação do valor do serviço prestado a ser incluído na nota fiscal.

A remuneração de redes, então, será exigível pela prestadora sempre que sua rede for utilizada por outra prestadora de serviço de telecomunicações de interesse coletivo na realização de chamadas. Nesse caso, a entidade devedora pagará à entidade credora, mediante apresentação de Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicações - NFST, os valores dos serviços acrescidos dos tributos incidentes sobre a operação, nos termos da legislação fiscal em vigor, incluindo os valores referentes ao PIS e a COFINS.

Com relação ao ICMS, no entanto, as partes deverão observar as disposições contidas na Cláusula 10ª do Convênio ICMS 126/98, que versa sobre a cessão onerosa de meio de rede, regra incorporada à legislação de ICMS desse Estado da Bahia através do art. 569-A, inciso VII, RICMS BA.

“Cláusula décima - Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.”

Portanto, o ICMS incidente sobre a cessão dos meios de redes será devido apenas sobre o preço dos serviços cobrados ao usuário final. Entende a melhor doutrina tributária e mesmo as decisões mais recentes desse CONSEF que estamos diante de uma operação tributada e cujo pagamento do imposto postergado, com assento no instituto de DIFERIMENTO do ICMS.

O próprio regulamento de ICMS do Estado da Bahia, ao definir o momento de ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicações, expressa no § 3º do art. 4º, redação dada pelo Decreto 8375/02 (vigente na época da autuação), atesta a sua natureza tributária:

"§ 3º Nas prestações de serviços de telecomunicações realizadas mediante cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações, inclusive por empresas de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, a outras empresas relacionadas no Anexo

único do Convênio ICMS 126/98, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, observar-se-á, ainda, o disposto no § 1º do art. 569."

Em síntese, nas prestações de serviços de telecomunicações realizadas mediante cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações (DETRAF), a respectiva receita é uma parcela do serviço total prestado ao usuário final, significando a contratação de meios físicos de rede para que se complete a prestação de serviço anteriormente contratado. Apenas por uma questão de política tributária não se exige o ICMS no momento da cessão, para fazê-lo apenas sobre o serviço cobrado do usuário final, conforme a inteligência da cláusula 10a do Convênio ICMS 126/98.

Em função das especificidades do serviço de comunicação, pode nele envolver vários prestadores e cada um recebe a remuneração correspondente ao serviço executado e a tributação total do serviço é efetuada na cobrança do usuário final, por força de Convênio celebrado entre os Estados. Assim, o prestador que efetua o faturamento e cobrança total, do usuário final, obviamente é quem recebe deste, incluído na fatura, o imposto correspondente, devido ao Estado, devendo repassá-lo aos cofres públicos.

No caso concreto, ainda que consignado o DETRAF no Registro de Apuração de ICMS do autuado como uma receita sem débito de imposto, com CFOP 5.301 e 6.301 (Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza), como observado às fls. 75/136, acostadas aos autos, a operação tem natureza jurídica tributada e deve ser incluída no cálculo das operações tributadas para fins do direito de crédito de bens do ativo fixo do art. 20 da LC no 87/96.

A discussão acerca da natureza jurídica tributária do instituto do DIFERIMENTO já se encontra perfeitamente superada e implica tão-somente na postergação do momento do pagamento do imposto, deslocado por força de dispositivo legal para um momento subsequente à ocorrência do fato gerador, com a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a terceiros, portanto, em momento subsequente ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, como ocorre na situação presente de cessão onerosa de rede do contribuinte impugnante.

Posto isso, assiste razão ao estabelecimento autuado ao pugnar pela inserção das prestações denominadas DETRAF, sujeitas ao DIFERIMENTO do imposto, com cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre sociedades empresárias deste ramo, nos termos da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e do art. 569-A, RICMS BA, como prestações tributadas, devendo, assim, figurar no numerador da fórmula que determina o método de apuração mensal do crédito fiscal vinculado aos bens do ativo permanente.

Nesse sentido, inclusive, foi a decisão do CONSEF no acórdão CJF 0099-11/10.

No que se referem as demais operações questionadas pelo sujeito passivo, agora em sentido contrário, argumenta que, embora os bens tenham saído regularmente do estabelecimento, não configuram o conceito de circulação para fins de incidência do tributo, as operações dos CFOP a seguir indicados:

- CFOP 5.152: Transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros;*
- CFOPs 5.552/6.552: Transferência de bem do ativo imobilizado;*
- CFOPs 5.905: Remessa para depósito fechado ou armazém geral;*
- CFOPs 5.915/6.915: Remessa de mercadoria para conserto ou reparo;*
- CFOPs 5.949/6.949: Remessa para guarda de cartões/instalação e intermediação;*
- CFOP 5.557: Transferência de material de uso ou consumo.*

Não prosperam integralmente as alegações defensivas. As operações de transferências (CFOP 5.152), não obstante os questionamentos doutrinários e mesmo a Súmula 166, do STJ, a dizer de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tais operações são tributadas, conforme o comando da LC 87/96 (art. 12, I). As legislações estaduais exigem que as transferências interestaduais sejam realizadas com débito de ICMS, assim estão lançadas nos livros fiscais do autuado.

As mercadorias remetidas para depósito fechado ou armazém-geral (CFOP 5.905) somente serão consideradas quando da saída das mesmas do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se retornarem ao estabelecimento de origem, ou quando da transmissão da propriedade da mercadoria que permanecer depositada.

As operações de remessas para guarda de cartões, instalação e intermediação (CFOP 5.949/6.949) foram excluídas pelos Auditores Fiscais, durante a diligência fiscal, desconsiderando, contudo, as demais operações, conforme constante no demonstrativo de Guarda de Cartão (fls.256/291). Clara se mostra a exclusão das saídas em comodato do total das saídas do estabelecimento autuado (CFOP 5.908/6.908), uma vez que se refere a contrato unilateral, gratuito, para entrega de coisa infungível (não pode ser substituído), hipótese fora da incidência do imposto estadual.

Por oportuno, não deverá ser excluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção na condição de substituta tributária, posto que operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido recolhido antecipadamente também deverão ser incluídas no cômputo das operações tributadas.

Em apertada síntese, para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas provisórias, sob o regime de suspensão, que dependam de um evento futuro para serem tributados, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc.

A utilização do crédito sobre as aquisições de bens do ativo permanente vincula-se às saídas tributadas pelo imposto. Logo, como as indigitadas operações de saída são provisórias, não definitivas, não devem ser computadas no total do denominador da fração que determina a apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo imobilizado.

Fixados tais pressupostos, entendo que no procedimento fiscal da apropriação feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, foi acertada a sistemática utilizada para inadmitir créditos nas operações de saídas proporcionais às operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas e o coeficiente para determinação do crédito a ser apropriado, após os ajustes procedidos durante a diligência fiscal, exceto no que se refere à desconsideração do DETRAF como parcela tributável, conforme a exposição retro mencionada, além das parcelas que não significam efetiva circulação jurídica que faz incidir o ICMS, ou seja: movimentação econômica desde a fonte de produção até o consumo. Devendo, portanto, proceder à exclusão de quaisquer saídas que não configurem operação de circulação.

Dessa forma, o demonstrativo elaborado pelos Auditores Fiscais, às fls. 255, foi ajustado para inclusão entre as operações tributadas, os valores das prestações do serviço de cessão onerosa de meios de rede, de que trata o Convênio ICMS 126/98 (DETRAF), prestações tributadas, contemplada na hipótese do DIFERIMENTO; na prática, excluindo-os da composição do percentual de estorno de créditos. Ajustado ainda o mencionado demonstrativo a fim de calcular o total das saídas realizadas no mês, para cálculo do CIAP, desconsideradas as saídas dependentes de um evento futuro para serem tributados, conforme extraídas da escrita fiscal do contribuinte autuado, nomeadas nas operações seguintes: remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5.905), comodato (CFOP 5.908/6.908), remessas para guarda de cartões, instalação, intermediação e outras operações com CFOP 5949/6949, remessa para conserto, CFOP 6.915.

Ante todo o exposto, o valor do ICMS exigido na inicial pela utilização indevida de créditos fiscais na entrada de bens do ativo permanente, apurado conforme o CIAP, nos termos do art. 20, § 5º, incisos I a VII, CTN (art. 93, § 17º, incisos I a VII, RICMS/BA) resta subsistente em parte, no valor de R\$ 305.380,06, conforme demonstrativo a seguir transcrito, considerando os demonstrativos básicos elaborados pelos Auditores Fiscais, inclusive aquele que apurou o ICMS exigido inicialmente, às fl. 10 dos autos, incluindo no VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS (numerador) o valor das operações de DETRAF e excluindo do TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES DO PERÍODO (denominador) os valores de saídas que a tributação depende da ocorrência de evento futuro, conforme retro apreciadas.

[Planilha de fl. 367].

Por fim, quanto à alegação de confisco, da excessiva onerosidade da multa, ensejando violação a princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade não pode ser acolhida, por decorrer essa penalidade de expressa previsão da Lei no 7.014/96, não cabendo aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário. A multa aplicada de 60% sobre o imposto exigido está prevista no artigo 42, II, "a", da Lei no 7.014/96, cuja inconstitucionalidade da norma não nos compete avaliar, por força do art. 167, I, do RPAF BA.

Pela procedência parcial do presente Auto de Infração é assim que voto".

Em virtude de a parcela desonerada ter ultrapassado o limite previsto no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0213-05/12.

Com respaldo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 378 a 387, no qual inicia sintetizando os fatos e afirmando que a manutenção parcial da exigência não deve prevalecer.

Isso porque, segundo alega, não é cabível que a mera remessa de bens ou mercadorias da sede para o galpão de estoque influencie no montante do ICMS a ser aproveitado em determinado período. Somente as saídas que resultem em mudança de titularidade jurídica devem ser levadas em consideração para a definição do critério previsto no art. 49, § 4º, III da Lei nº 12.670/1996.

Alega que o Fisco contabilizou como não tributáveis as operações sujeitas ao regime de diferimento e que incluiu indevidamente entre as tributáveis outras tantas, a exemplo de transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, transferências de bens do ativo

imobilizado para outro estabelecimento da mesma empresa, transferências de materiais de uso e consumo etc. (CFOPs 5.152, 5.552, 6.552 e 5.557).

Fundamenta-se em doutrina e jurisprudência (Súmula nº 166/STJ) para afirmar, como já havia feito na defesa, que a mera transferência física de bens entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária não constitui fato gerador do ICMS.

A JJF acatou parcialmente o argumento acima, mas não no que concerne aos CFOPs 5.152, 5.552 e 5.557, com o que não concorda.

Fornece endereço para comunicações processuais e conclui pleiteando conhecimento e provimento.

À fl. 393, em Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento.

Segundo a procuradora, o recorrente, em síntese, aduz a que as operações de transferência de mercadorias, materiais de consumo e bens do ativo imobilizado não são tributáveis e que por isso não podem compor o numerador nos cálculos dos créditos.

Em se tratando de um país federativo, não é razoável defender a tese de que tais fatos não estão sob a incidência do gravame, o que, inclusive, já restou decidido nos julgamentos dos Recursos Especiais 242.338/MG e 1.109.298/RS.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 402/403).

Ressaltou a então relatora, conselheira Mônica Maria Roters, que a 5ª JJF solicitou diligência para que o autuado apresentasse demonstrativos das parcelas de operações ou prestações de saída fora do campo de incidência ou alheias à atividade operacional, tais como comodato (CFOPs 5.908/6.908), transferências de materiais de uso e consumo (CFOP 5.557) e de bens do ativo imobilizado (CFOP 5.552), remessas para conserto (CFOPs 5.915/6.915), para guarda de cartões (CFOPs 5.949/6.949) etc.

No entanto, quando do julgamento, embora a JJF tenha acatado os critérios adotados pelo autuante quando da diligência requerida, os julgadores os abandonaram e refizeram a equação, inclusive, acrescentando CFOP até então não discutido na lide.

"Além do mais, ao utilizar os valores escriturados no RAICMS, ignorou o fato de que no numerador existiam mercadorias não tributadas ou mesmo fora do âmbito do ICMS (escrituradas no RAICMS como tributadas), cujo fato fora sanado pelos autuantes anteriormente e a pedido da própria JJF (fl. 329). Esta situação desequilibrou a equação do cálculo do coeficiente, além do fato de que a decisão restou incoerente".

A 2ª CJF solicitou as correções respectivas, nos itens 01 a 04 de fl. 402:

- "1. Como ponto de partida para elaboração da equação matemática do critério da proporcionalidade, utilizar o levantamento elaborado pelos autuantes e constante da fl. 256 dos autos (CFOPs 5.552, 5.908/6.008, 5.949/6.949, 6.915);*
- 2. Verificar se existiram no período autuado (a partir do RAICMS - fls. 75/136) operações com CFOPs 5.915 e 5.557. Caso existentes, excluí-los tanto do numerador como do denominador;*
- 3. Proceder da mesma forma como indicado no item 2 para o CFOP 5.905;*
- 4. Incluir no numerador as operações com CFOPs 5.301 e 6.301 [operações denominadas DETRAF, sujeitas ao regime de diferimento], as quais já se encontram no denominador (valor contábil)".*

A ASTEC/CONSEF, no Parecer nº 0004/2014 (fls. 405 a 407), informa que realizou a diligência com base no RAICMS de janeiro a agosto de 2006 (período auditado; fls. 76 a 136), bem como nas planilhas de fls. 255/256.

O imposto do lançamento foi alterado para R\$ 317.174,12, de acordo com o demonstrativo de fls. 406/407.

Manifestando-se, às fls. 416 a 420, o contribuinte suscita a nulidade da diligência, uma vez que não se limitou a aferir a correção dos cálculos praticados pela Junta, mas fixou novas premissas,

em tudo diversas daquelas que o órgão julgador de primeira instância referendou no Acórdão, válido e eficaz.

Nos dizeres do sujeito passivo:

"(...) a decisão de 1ª instância consubstancia decisão de mérito, para, só após, num segundo momento e por consequência da recalcitrância dos fiscais autuantes que se recusaram a elaborar os cálculos nos termos anterior e reiteradamente propostos, lançar-se aos cálculos que meramente espelham a decisão de mérito que traz as premissas em que foram elaborados".

Na informação fiscal de fls. 423 a 425, os auditores discordam do resultado da diligência, pois: (i) o Parecer da ASTEC tomou por base as planilhas de fls. 255/256, posteriormente corrigidas no anexo 10 (fl. 329); (ii) com relação ao CFOP 5.915, os valores foram lançados nos meses de janeiro, maio e junho, inexistentes no RAICMS; (iii) quanto ao CFOP 5.905, em janeiro, o montante foi indevidamente excluído do numerador (fl. 410). A quantia original da base (numerador) não contém este código e não se pode excluir o que não existe; (iv) nem todas as operações com os códigos 5.301 e 6.301 são DETRAF. *"A forma justa seria levantar este valor através das notas fiscais (...)".*

Em razão dos referidos equívocos, além daqueles de que tratam os itens 1 e 2 de fls. 432/433, abaixo transcritos, a 2ª CJF solicitou nova diligência à ASTEC, para correção (fls. 432/433).

"1. CFOPs 5.949/6.949 - outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços não especificados - Os autuantes no demonstrativo de fl. 256 não excluíram do numerador as operações de saídas através de ECF e aquelas operações com as empresas D. Ferraz Rocha, G. Barbosa e Lojas Americanas S/A, já que elas não são caracterizadas como de guarda dos cartões. No denominador todas restaram incluídas (vendas e guarda de cartões). O diligente, sem indicar o motivo, em todos os meses que existiram tais operações, utilizou os mesmos valores apresentados pelos autuantes e excluiu os valores (apresentados pelos autuantes) do denominador. Tal procedimento não foi solicitado por esta CJF.

2. CFOP 5.552 - transferências de bens do ativo imobilizado. No mês de janeiro, o diligente o deixou no numerador e retirou do denominador. Nos meses de abril, maio e junho utilizou os valores das operações comerciais com CFOP 5.908 (remessa de comodato - fls. 100, 107 e 113) como se fossem transferências de bens do ativo imobilizado (CFOP 5.552) e os abateu do denominador (fl. 410). Tal procedimento não foi solicitado por esta CJF".

Por meio do Parecer nº 003/2015 (fls. 438 a 442), o órgão técnico do Conselho (ASTEC) efetua a revisão e chega à cifra de ICMS a cobrar de R\$ 319.440,25, conforme levantamento sintético de fls. 441/442.

Intimado (fl. 447), o recorrente junta manifestação às fls. 450 a 459.

À fl. 452, registra concordância com o valor encontrado na sobredita diligência (R\$ 319.440,25).

Apesar da manifesta concordância, assevera, nas linhas imediatamente seguintes, que a quantia alcançada pelo Fisco é indevida, já que não foram incluídas no numerador as operações com os CFOPs 5.405 (vendas de mercadorias recebidas de terceiros em operações sujeitas ao regime de substituição, na condição de contribuinte substituído, indevidamente registradas com o CFOP 5.102), 5.403 (vendas de mercadorias recebidas de terceiros em operações sujeitas ao regime de substituição, na condição de contribuinte substituto) e 5.910 (remessas a título de bonificação, doação ou brinde sujeitas ao regime de substituição tributária).

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 480/481, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, chancelado no despacho de fl. 482, concorda em todos os termos com o Parecer ASTEC nº 003/2015 (fls. 438 a 442), manifestando-se pelo provimento parcial do apelo, nas condições do referido opinativo técnico.

Quando da assentada para julgamento de 01/12/2015, o autuado colacionou memoriais aos autos com a intenção, nas suas palavras, de *"rememorar os motivos pelos quais a presente cobrança merece ser inteiramente cancelada"*.

Sustenta que não é legítimo para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, em decorrência da centralização das suas operações na Inscrição Estadual nº 67.402.257, que não é a sua.

Requer diligência e apresenta as razões pelas quais pugna pela sua realização.

O pleito foi deferido, nos termos abaixo especificados.

Sob a relatoria da então conselheira Osmira Freire de Carvalho R. da Silva, o PAF foi convertido em nova diligência à ASTEC pela 1ª CJF no dia 01/12/2015 (fls. 517 a 519), com a solicitação de que o demonstrativo do Parecer nº 003/2015 (fls. 438 a 442) fosse revisado.

Foram os seguintes os requerimentos.

- 1. Observar que a planilha de fl. 255 (anexo 6) foi corrigida à fl. 329 pelos autuantes, pelo que os dados a serem considerados na nova análise devem ter como parâmetro o anexo 10 (fl. 329), e não o de nº 6.*
- 2. Intimar o contribuinte a apresentar as provas (documentos fiscais) de que todas as operações registradas sob os códigos 5.301/6.301 foram, de fato, DETRAF.*
- 3. Excluir do coeficiente de creditamento operações cujos CFOPs não estavam contidos na Instrução Normativa nº 53/2013.*
- 4. Excluir do coeficiente de creditamento operações relativas a transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado; saídas de bens do ativo imobilizado em virtude de desincorporação ou baixa; transferências de materiais de uso e consumo e outras saídas sem caráter definitivo e sem mudança de titularidade.*
- 5. Assim como nos dois itens anteriores, excluir os valores atinentes às seguintes cessões onerosas de serviços de comunicação: troca de titularidade de aparelhos, conta detalhada, troca de número, mudança de endereço para cobrança de fatura, troca de área de serviço, troca de plano, bloqueio, religação, habilitação etc. (fl. 518; in fine). Tais valores devem ser computados apenas no denominador.*
- 6. Nos termos da mencionada Instrução Normativa, que constassem do numerador e do denominador da fração os valores relativos a:*
 - 6.1. saídas sob a incidência da tributação normal e da substituição tributária, por antecipação ou diferimento;*
 - 6.2. operações e prestações beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo, mas com previsão expressa de manutenção de crédito;*
 - 6.3. exportações diretas e indiretas;*
 - 6.4. saídas a título de doação e bonificação.*

A ASTEC/CONSEF elabora o Parecer nº 130/2016 (fls. 521 a 531) e registra o seguinte:

"DA DILIGÊNCIA

Ao iniciar o desenvolvimento dos trabalhos de diligência, constato que os elementos integrantes do presente processo (demonstrativos, planilhas, documentos, etc.), são suficientes para manifestar quanto ao cumprimento da diligência solicitada.

Por outro lado, informo que a metodologia utilizada, para desenvolver o presente relatório, foi o de analisar e apresentar uma conclusão, individual ou conjunta, conforme a sua inter-relação, de cada item das solicitações postas no pedido de diligência às fls. 517/519 dos autos de lavra da Sra. Relatora Conselheira Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, por deliberação dos Conselheiros de segunda instância da 1ª Câmara de Julgamento na sessão de julgamento de 01/12/2015, que a seguir passo a expor:

1ª solicitação (Item I): Observar que a Planilha de fl. 255 – Anexo 6 – foi corrigida à fl. 329, pelos autuantes, pelo que os dados a serem considerados na nova análise devem ter como parâmetro de análise o Anexo 10 e não o Anexo 6.

A diligência que gerou o Parecer nº 00003/2015 utilizou como ponto de partida o Anexo 6 (fl.255), o qual possui um erro de fórmula na “Coluna C”, onde a operação deveria ser de subtração e não de adição. O Anexo 10 (fl. 329) corrige este erro.

De fato o Anexo 6 (fl. 255) dos autos possui esse erro de fórmula, que diz respeito a “Coluna Valor Tributado Líquido”, onde é descrito que é formado pela subtração da “Coluna A Valor Original” e “Coluna B Valor dos CFOP Determinado a excluir” e o que é posto como resultado é, equivocadamente, o somatório dessas duas colunas.

Pois bem! Este Diligente ao desenvolver o levantamento constante do Parecer nº 00003/2015, identificou a ocorrência de tal erro e se apropriou apenas da informação constante da “Coluna Valor Tributado Original”, ou seja, “Coluna A”, que é o mesmo valor constante da Planilha Corrigida (Anexo 10) à fl. 329. Demais variáveis necessárias ao cálculo do valor tributado líquido, isto é, o cálculo do valor da “Coluna B”, ou seja, o valor dos CFOP determinado a excluir foi desenvolvido seguindo as orientações expressas nos itens 1, 2, 3 e 4 do pedido de diligência expedido pela 2ª CJF, que foi o elemento motivador do citado Parecer.

Em sendo, qualquer que seja o trabalho a ser desenvolvido, em nada irá alterar o resultado, vez que este Diligente se apropriará apenas do valor da “Coluna A”, que é o mesmo valor constante do Anexo 6 (fl. 255) ou Anexo 10 (fl. 329), vez que as demais variáveis seguir-se-á as orientações do pedido de Diligência determinadas pela Câmara.

Desta forma, nada a desenvolver por este Diligente no que se refere a 1ª Solicitação (Item I) do pedido de Diligência em análise.

2ª solicitação (Item II): relação às operações com os CFOP's 5.301/6.301, que o contribuinte afirma que referem-se, todas, a operações com DETRAF, alegação que o Fisco contesta, intimar o contribuinte para que este apresente todas as notas fiscais de saídas com estes CFOP's, relativas à presente autuação, para que assim o contribuinte confirme a sua assertiva. Excluir do numerador os valores de operações que, sob tais CFOP's 5.301 / 6.201, não sejam relativas a DETRAF e não sejam dentre as operações listadas nos itens III, ou IV, desta solicitação de diligência.

Esta solicitação, mais especificamente Item II dos pedidos da diligência em análise, tem origem na manifestação dos autuantes (fls. 424/425) acerca do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 04/2014 (fls. 405/407), na forma a seguir destacada:

Com relação aos CFOP's 5.301/6.301 é um equívoco deduzir que todo valor lançado seja DETRAF. A forma justa seria levantar este valor das notas fiscais, pois nem todas as operações com CFOP's 5.301 ou 6.301 são de DETRAF. Além do mais, DETRAF deve ser lançado no RICMS na coluna outras. Em diversos meses os CFOP's 5.301 e 6.301 estão lançados no RICMS na coluna isenta ou não tributadas. A conclusão é que nem todos os valores do CFOP's 5.301 e 6.301 podem ser DETRAF.

Há de se destacar que o diligente, ao emitir o Parecer ASTEC/CONSEF Nº 04/2014, deduzindo todos os valores relativos aos CFOP's 5.301/6.301, o que fora mantido, por este Diligente, no Parecer ASTEC/CONSEF Nº 03/2015, decorreu, eminentemente, da orientação expressa no Item 4 do pedido de diligência de fls. 402/503 exarado pela Sra. Conselheira Mônica Maria Roters, relatora do presente processo àquela época dos fatos, em que entendera como assertivo, para que o Recurso de Ofício da decisão de primeira instância, através do Acórdão JJF Nº0213-05/12 (fls. 353/367) fosse devidamente apreciado, sob a seguinte fundamentação, entre outras:

“[...] quando do julgamento, a 1ª Instância deste Colegiado, embora aceitando os critérios adotados pelo autuante quando da diligência requerida, os abandonou e refez a equação matemática que fixa os critérios jurídicos contidos no § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, inclusive, acrescentando CFOP que não foi aventado quando da diligência requerida. Além do mais, ao utilizar os valores escriturados no RICMS, ignorou o fato de que no numerador existiam mercadorias não tributadas ou mesmo fora do âmbito do ICMS (escrituradas no RICMS como tributadas), cujo fato fora sanado pelos autuantes diligentes anteriormente e a pedido da própria JJF (fl. 329). Esta situação desequilibrava a equação do cálculo do coeficiente, além do fato de que a decisão restou incoerente.” (Grifos acrescentados)

Tendo em vista que, nas considerações da Sra. Relatora Conselheira Mônica Maria Roters contidas do pedido de diligência (fls. 402/403), não se vê quaisquer outras motivações que a levaram a orientar a ASTEC, através de fiscal estranho ao feito, de incluir no numerador as operações com CFOP's 5.301/6.301, sem tampouco se preocupar em identificar, dessas operações, as que não se referiam a DETRAF; entende este Diligente que fora pela dificuldade, quiçá impossibilidade, desta unidade Administrativa do CONSEF alcançar tal intento, dado o volume das operações realizadas pelo defendente, no período fiscalizado, que diz respeito a 01/01/2006 a 31/12/2008, com isso aplicando o art. 112 do CTN, que orienta interpretar a legislação tributária de maneira mais favorável, em caso de dúvida, ao réu.

Assim, desenvolver este item desta Diligência na perspectiva determinada pela Sra. Conselheira Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, atual Relatora do presente PAF, em que orienta “intimar o contribuinte para que este apresente todas as notas fiscais de saídas com CFOP's 5.301/6.201, e de posse dessas notas fiscais analisar e excluir do numerador os valores de operações que, sob tais CFOP's 5.301/6.201, não sejam relativas a DETRAF”; entende este Diligente que extrapola a atividade de diligência da Coordenação de Assessoria Técnica (ASTEC), deste Conselho de Fazenda, que é de prestar apoio técnico, com fulcro a busca de provas, e não desenvolver roteiro de auditoria.

No caso específico tal pedido de Diligência, salvo melhor juízo, apresenta-se como uma atividade complementar do Trabalho de Auditoria, a ser desenvolvido pelos Ilustre Fiscais Autuantes, que deu origem ao Auto de Infração objeto em análise, vez que são eles os detentores dos papéis de trabalho que dão sustentação a acusação.

Como tal, é um procedimento de auditoria, aliás, com repercussão de ajuste no tratamento de registro do lançamento dessas operações no livro RAICMS, pelo defendente, a ser orientados pelos Ilustres Fiscais Autuantes, com fulcro ao melhor desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, em períodos futuros, intrínsecos dos fiscais alocados na unidade Fazendária à qual está vinculado o defendente.

Isto posto, mantendo a determinação da Sra. Conselheira Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, como condição necessária ao julgamento da lide, sugiro o encaminhamento do presente PAF aos Ilustres Fiscais Autuantes para cumprimento do item II deste pedido de diligência em análise, por pertinência.

3ª solicitação (Item III): Em consonância com o quanto preceituado na Instrução Normativa nº 53/2013, observa que:

- III.a. à época dos fatos geradores da autuação, na alínea “e” do inciso II, § 1º, do artigo 339 do RICMS/BA/97, existia já a previsão de cálculo de coeficiente de creditamento utilizando-se a seguinte fórmula:

Índice mensal de crédito = operações de saídas ou prestações tributadas / total das operações de saídas ou prestações

- III.b. só podem ser computados, para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento (ou Índice mensal de crédito), as operações cujos os CFOPs constem do Anexo Único da IN 53/2013.

- III.c. não devem ser computados, para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento, os valores relativos a operações de:

- transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado;

- saídas definitivas de bens do ativo permanente, em virtude de desincorporação ou baixa do ativo fixo;

- transferência de material de uso ou consumo;

- outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Ou seja, as transferências de mercadorias devem ser computadas.

Nada a desenvolver em relação à 3ª Solicitação (Item III) do pedido de diligência em análise. O Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (438/442), emitido em 11.02.2015, para atender ao pedido de diligência de fls. 432/433, da Sra. Conselheira Mônica Maria Roters, antes relatora do presente PAF, por conta do Recurso Voluntário interposto pela defendente às fls. 416/419, em que arguiu a nulidade da diligência apresentada pelo Parecer ASTEC/CONSEF Nº 004/2014 (405/407), emitido em 28.01.2014; fora desenvolvido com fulcro a recalcular o “Coeficiente de Creditamento”, vez que não fora cumprido na forma do seu pedido às fls. 402/403 dos autos.

Com isso, subsidiá-la na apreciação do Recurso de Ofício, decorrente do Acórdão JJF Nº 0213-05/12 (fls. 353/367) que julgou procedente em parte o Auto de Infração em tela, o qual fora lavrado para exigir o ICMS no montante de R\$639.922,93, por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento do Contribuinte Autuado, decorrente do CIAP, dado o uso do “Coeficiente de Creditamento” em valor maior que o devido, com enquadramento no art. 97, inciso XII, Dec. 6284/97.

E assim fora procedido na forma do relatório e planilhas acostados às 438/445. Com os ajustes efetuados, e, por conseguinte, o recálculo do “Coeficiente de Creditamento” estritamente observando os termos do pedido da Sra. Conselheira Mônica Maria Roters, às fls. 432/433 dos autos, o montante do débito foi alterado de R\$639.922,93 para o valor de 319.440,25, em que instado a manifestar, o defendente concordou (fl. 452) com o novo valor do débito apresentado. Também não se vê nos autos qualquer manifestação dos Fiscais Autuantes sobre tal relatório e planilhas, que fazem parte integrante do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015.

Neste sentido, pode-se afirmar que, em relação à 3ª solicitação (Item III) do novo pedido de Diligência (fl.518) expedido pela atual Conselheira do presente PAF, a Sra. Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, as considerações acima destacadas, já foram contempladas no levantamento integrante do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015, vez que não observo qualquer controvérsia entre as partes, em relação ao relatório apresentado, relacionado a tais considerações, exceto quanto à manifestação expressa do defendente à fl. 452 dos autos, conforme a seguir destacado:

[...] a Recorrente concorda com os valores apresentados pelo Auditor Fiscal no referido Parecer, tendo em vista que o seu trabalho estava limitado aos questionamentos formulados por esta C. Câmara.

Todavia, mesmo com os ajustes realizados pelo Auditor Fiscal, a autuação fiscal permanece indevida (v. doc.01), haja vista que não foram incluídas no numerador do cálculo do coeficiente de proporcionalidade algumas operações tributadas pelo ICMS, a saber: (i) CFOP 5.405: venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído; (ii) CFOP 5.403: venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído; e (iii) CFOP 5.910: remessa em bonificação, doação ou brinde sujeita à substituição tributária.(Grifo acrescido)

Desta forma, nada a desenvolver por este Diligente no que se refere a 3ª Solicitação (Itens III, IIIa,IIIb e IIIc) do pedido de Diligência em análise.

4ª solicitação (Item IV): Não devem ser consideradas como saídas tributáveis, conforme recente proposta de Ato Declaratório realizada pelo Grupo de Estudos da PGE/Profis acerca do tema – à vista a Decisão proferida pelo STJ no RE 1.176.753-RJ, sob a sistemática do artigo 543-C do CPC – os valores de operações de cessão onerosa de serviço de comunicação relativos a: troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio de DDD e DDI; habilitação, religação.

Este Diligente não observa, nos autos, qualquer controvérsia entre as Partes, em relação à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorrente do livro CIAP, que é o objeto da autuação, relativas às operações de cessão onerosa de serviço de comunicação, conforme acima destacado, nesse estágio de discussão em que se encontra o presente PAF.

Isto posto, nada a desenvolver em relação a 4ª Solicitação (Item IV) do pedido de Diligência em análise.

5ª solicitação (Item V): Nos termos da mencionada Instrução Normativa 53/2013, no numerador e no denominador da equação devem ser considerados os valores:

- das operações de saídas e prestações tributadas pelo regime de tributação normal e pelo regime de substituição tributária por antecipação, ou diferimento, do ICMS;*
- das operações e prestações beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo com previsão expressa de manutenção de crédito;*
- das operações de saída e prestações com destino ao exterior (diretas e indiretas)*
- das operações realizadas a título de doação e bonificação.*

Este Diligente destaca que o desenvolvimento do trabalho de Diligência, seja o apresentado pelo Parecer ASTEC/CONSEF Nº 004/2014 (405/407), emitido em 28.01.2014, ou seja, pelo Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (438/442), emitido em 11.02.2015, foram desenvolvidos com as observâncias de todos os aspectos apontados na 5ª Solicitação (Item V) acima destacados no que orienta a Instrução Normativa 53/2013.

Como bem destaca a Ilustre Relatora Conselheira do presente PAF, a Sra. Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, buscou-se desenvolver os trabalhos de Diligência observando as orientações postas para o objeto da ação fiscal. Aspectos não observados, ou observados fora do contexto da norma, são objeto de controvérsia entre as Partes, ou apontados pelo Relator.

Neste contexto, não observo, neste item V do pedido de Diligência, qualquer indicação da Sra. Relatora Conselheira Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, de forma pontual, aspectos da Instrução Normativa 53/2013, não considerados nos citados Relatórios expedidos pela Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF, com relação a apuração do Coeficiente de Creditamento calculado, para apuração do crédito a ser estornado do CIAP, objeto da autuação.

Isto posto, informo que não há nada a desenvolver em relação a 5ª Solicitação (Item 5) do pedido de Diligência em análise, exceto, quanto a observar/manifestar sobre os pontos de questionamento do defendente (fl. 452), em relação aos valores de débito de ICMS remanescente para o Auto de Infração em tela, relativo a utilização indevida de crédito fiscal do livro CIAP, apurado por este Diligente, através do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (438/442), emitido em 11.02.2015, que, aliás, salvo melhor juízo, é o elemento motivador da presente Diligência, por quantum o Parecer da PGE/PROFIS às fls. 480/481 dos autos, que manifestou pelo provimento parcial do Recurso Voluntário impetrado, pelo defendente, em relação Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015, que a seguir passo a tecer considerações:

Considerações deste Diligente sobre os novos pontos de controvérsias apontados pelo defendente em relação cálculo do coeficiente de proporcionalidade e a consequente apuração do saldo remanescente do débito de ICMS apontado no Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015, para o Auto de Infração em tela:

Instada a se manifestar sobre o Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls.438/442), a Recorrente à fl. 452 dos autos, diz concordar com os valores apresentados pelo Auditor Fiscal no referido Parecer, destacando que o trabalho estava limitado aos questionamentos formulados por esta C. Câmara na forma do pedido de Diligência de lavra da Sra. Relatora Conselheira Mônica Maria Roters.

Todavia, mesmo com os ajustes realizados no Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015, aduz o recorrente que a autuação fiscal permanece indevida, haja vista que não foram incluídas no numerador do cálculo do coeficiente de proporcionalidade algumas operações tributadas pelo ICMS, a saber: (i) CFOP 5.405: venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído; (ii) CFOP 5.403: venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto; e (iii) CFOP 5.910: remessa em bonificação, doação ou brinde sujeita à substituição tributária.

Compulsando detidamente as Planilhas de Cálculo que fazem parte integrante do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015, mais especificamente acostada aos autos às fls. 443, 444 e 445, vê-se claramente que os cálculos do “Coeficiente de Proporcionalidade do Uso do Crédito CIAP” já contemplam os CFOP 5.405, 5.403 e 5.910, no

caso específico são incluídos tanto no numerador, quanto no denominador, não logrando êxito a arguição do recorrente.

Isto posto, reconstituímos as Planilhas de Cálculos: Apêndice 1 (fl. 533), Apêndice 2 (fl. 534) e Apêndice 3 (fl. 535), que fazem parte integrante deste relatório, objeto em análise. Em sendo assim, entendo como devido para a infração posta no presente Auto de Infração o valor de R\$319.440,25 por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente, decorrente de erro no cálculo do “Coeficiente de Proporcionalidade do Uso do Crédito do livro CIAP”, conforme demonstrativo de débito abaixo:

[Planilha de fl. 530].

Não obstante essa consideração, observa-se às fls. 509/516, que o recorrente acostou o documento intitulado “MEMORIAL DE JULGAMENTO”, em que traz aos autos fatos novos, arguindo a necessidade de baixa do feito em diligência, por sua reivindicação de exclusão do denominador/numerador, os CFOP's de nº 5.152, 5.552 e 5.557 na forma descrita no 5º parágrafo da fl. 511 dos autos, bem assim a inclusão no numerador do cálculo do “Coeficiente de Creditamento” os CFOP's 5.405, 5.403 e 5.910.

Este diligente, em respeito ao princípio da celeridade intrínseco do Processo Administrativo Fiscal, na perspectiva da Câmara dar provimento a esse novo recurso, desenvolveu estudo das Planilhas de Cálculo que dão origem ao novo demonstrativo débito, do Auto de Infração em análise, no valor de R\$319.440,25, agora excluindo do numerador/denominador os CFOP's de nº 5.152, 5.552 e 5.557.

Com isso foram geradas novas Planilha de Cálculo; Apêndice 1A (fl. 536), Apêndice 2A (fl. 537) e Apêndice 3A (fl. 538), onde o valor do débito da infração manteve-se nos mesmos valores anteriormente apontados por este diligente como correto, ou seja, o valor de R\$319.440,25 na forma do demonstrativo de débito acima destacado, vez que excluindo do numerador/denominador os CFOP's de nº 5.152, 5.552 e 5.557, o “Coeficiente de Creditamento” não se altera, por quantum os valores expurgados do numerador são os mesmo expurgados do denominador, conforme se pode ser observado nas Planilhas que fazem parte integrante do presente relatório.

Ademais, em relação ao pedido de inclusão no numerador do cálculo do “Coeficiente de Creditamento” os CFOP's 5.405, 5.403 e 5.910; este Diligente destaca que já houvera sido incluído no numerador desde do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls.438/442).

CONCLUSÃO

Ante ao exposto, ratificando os termos do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls.438/442), associado às novas considerações postas no corpo deste relatório, porquanto a manifestação do defendente a respeito do citado parecer às fls. 450/459, bem assim os termos do novo pedido de diligência, expedido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através da Relatora Conselheira do presente PAF, a Sra. Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva de fls. 517/519; foi recalculado o coeficiente de proporcionalidade das mercadorias tributadas na forma descrita no corpo deste relatório, em que se observa que o valor do débito tributário a ser exigido, pela infração cometida, no presente Auto de Infração em análise, é de fato, à luz dos documentos acostados aos autos, o valor é de R\$319.440,25.

Isto posto, conforme descrito nos termo do pedido da diligência à fl.519, deve o presente PAF ser encaminhado à INFAZ de origem para cientificar ao autuado, fornecendo-lhe cópia desta solicitação de diligência e do resultado obtido, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para manifestação (...)."

À fl. 542, os autuantes reiteram a tese de que é um erro considerar que toda operação registrada sob os CFOPs 5.301/6.301 refere-se a DETRAF. A forma "justa" seria efetuar tal apuração por meio das notas fiscais.

O recorrente junta manifestação às fls. 549 a 556 e pontua os seguintes posicionamentos, em relação ao resultado da diligência à ASTEC requerida pela 1ª CJF no dia 01/12/2015 (fls. 517 a 519):

1. Observar que a planilha de fl. 255 (anexo 6) foi corrigida à fl. 329 pelos autuantes, pelo que os dados a serem considerados na nova análise devem ter como parâmetro o anexo 10 (fl. 329), e não o de nº 6.

Concorda com o diligente, pois, de fato, conforme se verifica à fl. 443, a Fiscalização não se valeu dos valores lançados com erro na coluna "C" de fl. 255 (anexo 6).

2. Intimar o contribuinte para apresentar as provas (documentos fiscais) de que todas as operações registradas sob os códigos 5.301/6.301 foram, de fato, DETRAF.

Concorda com o diligente, uma vez que eventual auditoria de todas as operações ocorridas sob os referidos códigos equivaleria, na prática, a um refazimento da ação fiscal.

3. Excluir do coeficiente de creditamento operações cujos CFOPs não estavam previstos na Instrução Normativa nº 53/2013.

Alega que a sua anuência com o Parecer anterior da ASTEC, nº 003/2015, teve como única exceção os supostos erros cometidos pela Fiscalização no cálculo do coeficiente, concernentes às operações com os específicos CFOPs 5.405, 5.403 e 5.910. Por conta disso, por ora, nada tem a acrescentar (fl. 552).

4. Excluir do coeficiente de creditamento operações relativas a transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado; saídas de bens do ativo imobilizado em virtude de desincorporação ou baixa; transferências de materiais de uso e consumo e outras saídas sem caráter definitivo e sem mudança de titularidade.

Nada comentou.

5. Assim como nos dois itens anteriores, excluir os valores atinentes às seguintes cessões onerosas de serviços de comunicação: troca de titularidade de aparelhos, conta detalhada, troca de número, mudança de endereço para cobrança de fatura, troca de área de serviço, troca de plano, bloqueio, religação, habilitação etc. (fl. 518; *in fine*). Tais valores devem ser computados apenas no denominador - enumera este tópico como o quarto, quando, na verdade, é o quinto, e diz que não tem, por ora, nada a esclarecer, dado que anuiu com os valores apresentados pelo auditor da ASTEC quando da realização da diligência anterior, tendo sido feito ressalva apenas em relação a alguns CFOPs específicos (5.405, 5.403 e 5.910).
6. Nos termos da mencionada Instrução Normativa, a 1ª CJF determinou que constassem do numerador e do denominador da fração os valores relativos a:
 - 6.1. saídas sob a incidência da tributação normal e da substituição tributária, por antecipação ou diferimento;
 - 6.2. operações e prestações beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo, mas com previsão expressa de manutenção de crédito;
 - 6.3. exportações diretas e indiretas;
 - 6.4. saídas a título de doação e bonificação.

Referindo-se aos CFOPs 5.405, 5.403 e 5.910, em relação aos quais o diligente afirmou que já haviam sido incluídos no numerador desde o Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls. 438 a 442), alega que a ASTEC deixou de computar todos os valores lançados sob tais rubricas.

Isso poderia ser facilmente aferido na planilha de fl. 536, na qual é evidenciado que, sob os citados códigos - na coluna referente aos valores tributados ("*VL TRIBUTADO*") -, foram computados números inferiores às operações que efetivamente realizou. As diferenças seriam aquelas indicadas na planilha de fl. 555.

Salienta também que não foram consignadas no numerador as operações sujeitas ao regime de substituição tributária referentes ao CFOP 5.102, o que seria constatável à fl. 536, de acordo com as diferenças apontadas no quadro de fl. 555.

Pleiteia a realização de nova diligência, a fim de que as operações de códigos (CFOPs) 5.102, 5.405, 5.403 e 5.910 sejam inseridas no cálculo do coeficiente.

Um dos autuantes, à fl. 561, ratifica a informação fiscal de fl. 542, pois, na sua concepção, o sujeito passivo não trouxe novas provas ou argumentos.

VOTO

Assim como os julgadores da primeira instância, entendo que não existe ilegitimidade de parte.

O lançamento de ofício foi acertadamente lavrado contra o recorrente, cuja inscrição não foi baixada no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, que tem como status a expressão "*Suspenso – Proc. Baixa/Regular*" desde 08/11/2006.

Eventual questionamento relativo à responsabilidade tributária dos sucessores, condizente com o procedimento de execução da dívida, não faz parte da esfera de atribuições legais deste órgão.

Não existe invalidade em razão de suposta fixação de novas premissas - pelo órgão de segunda instância -, ao solicitar diligência à ASTEC, relativamente aos contornos da Decisão recorrida, uma vez que os autos subiram em Recursos de Ofício e Voluntário e toda matéria deve ser analisada, sob o prisma da busca da verdade material e do ordenamento jurídico.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Várias diligências já foram levadas a efeito (quatro), duas das quais (as últimas, elaboradas pela ASTEC) chegaram ao mesmo valor de ICMS devido, motivo pelo qual, com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, decido que não é o caso de solicitar outra. Todos os elementos necessários para formar o convencimento dos membros desta Câmara estão presentes nos autos.

Não há empecilhos no sentido de endereçar as correspondências processuais ao profissional indicado pelo contribuinte. Entretanto, neste Estado, em se tratando de processo administrativo fiscal, não haverá irregularidades, desde que observados os comandos dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

No mérito da remessa necessária, o valor original do Auto de Infração foi de R\$639.922,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996. A JF alterou o lançamento para R\$ 305.380,06.

O órgão *a quo* excluiu dos cálculos, por meio de diligência, valores atinentes às operações ou prestações fora do campo de incidência do ICMS, alheias à atividade operacional ou realizadas em caráter não definitivo.

Também foi corrigida, no julgamento de primeira instância, a desconsideração pelos auditores do DETRAF como parcela tributável.

Todavia, alguns equívocos foram cometidos na Decisão recorrida. A então relatora, conselheira Mônica Maria Roters, solicitou diligência para as correções respectivas:

- "1. Como ponto de partida para elaboração da equação matemática do critério da proporcionalidade, utilizar o levantamento elaborado pelos autuantes e constante da fl. 256 dos autos (CFOPs 5.552, 5.908/6.008, 5.949/6.949, 6.915);*
- 2. Verificar se existiram no período autuado (a partir do RAICMS - fls. 75/136) operações com CFOPS 5.915 e 5.557. Caso existentes, excluí-los tanto do numerador como do denominador;*
- 3. Proceder da mesma forma como indicado no item 2 para o CFOP 5.905;*
- 4. Incluir no numerador as operações com CFOPs 5.301 e 6.301 [operações denominadas DETRAF, sujeitas ao regime de diferimento], as quais já se encontram no denominador (valor contábil)".*

Na informação fiscal de fls. 423 a 425, os autuantes assinalaram que: (i) o Parecer da ASTEC tomou por base as planilhas de fls. 255/256, posteriormente corrigidas no anexo 10 (fl. 329); (ii) com relação ao CFOP 5.915, os valores foram lançados nos meses de janeiro, maio e junho, inexistentes no RAICMS; (iii) quanto ao CFOP 5.905, em janeiro, o montante foi indevidamente excluído do numerador (fl. 410). A quantia original da base (numerador) não contém este código e não se pode excluir o que não existe; (iv) nem todas as operações com os códigos 5.301 e 6.301 são DETRAF. *"A forma justa seria levantar este valor através das notas fiscais (...)".*

Em razão dos referidos erros, além daqueles de que tratam os itens 1 e 2 de fls. 432/433, abaixo transcritos, a 2ª CJF solicitou nova diligência à ASTEC, para correção (fls. 432/433).

- "1. CFOPs 5.949/6.949 - outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços não especificados - Os autuantes no demonstrativo de fl. 256 não excluíram do numerador as operações de saídas através de ECF e aquelas operações com as empresas D. Ferraz Rocha, G. Barbosa e Lojas Americanas S/A, já que elas não são caracterizadas como de guarda dos cartões. No denominador todas restaram incluídas (vendas e guarda de cartões). O diligente, sem indicar o motivo, em todos os meses que existiram tais operações, utilizou os mesmos valores apresentados pelos autuantes e excluiu os valores (apresentados pelos autuantes) do denominador. Tal procedimento não foi solicitado por esta CJF.*

2. CFOP 5.552 - transferências de bens do ativo imobilizado. No mês de janeiro, o diligente o deixou no numerador e retirou do denominador. Nos meses de abril, maio e junho utilizou os valores das operações comerciais com CFOP 5.908 (remessa de comodato - fls. 100, 107 e 113) como se fossem transferências de bens do ativo imobilizado (CFOP 5.552) e os abateu do denominador (fl. 410). Tal procedimento não foi solicitado por esta CJF".

Quanto à afirmação dos auditores fiscais de que nem todas as operações efetuadas sob os códigos 5.301 e 6.301 são DETRAF e de que "a forma justa seria levantar este valor através das notas fiscais (...)", não se pode esquecer que o ônus de comprovar a irregularidade é de quem acusa. Certo é que os atos de tais servidores do Estado são revestidos de presunção relativa de veracidade, mas devem ser lastreados em documentos, trazidos ao menos por amostragem, e não em meras suposições, por mais louváveis que tenham sido as intenções que lhes deram causa.

Por isso, acolho os cálculos referentes às operações documentadas com os códigos 5.301 e 6.301, não porque a análise das notas significaria refazimento da ação fiscal, mas porque não foi apresentada prova ou evidência no sentido de não serem concernentes ao DETRAF.

Também mostrou-se sem fundamento a assertiva de que houve erro da ASTEC por conta de a planilha de fl. 255 (anexo 6) ter sido corrigida à fl. 329 (anexo 10), pelo que os dados a serem considerados na nova análise deveriam ter como parâmetro o anexo 10 (fl. 329), e não o de nº 6. Conforme se verifica à fl. 443, a Fiscalização não se valeu dos valores lançados com erro na coluna "C" de fl. 255 (anexo 6).

Veja-se, a esse respeito, os esclarecimentos do diligente:

"A diligência que gerou o Parecer nº 00003/2015 utilizou como ponto de partida o Anexo 6 (fl.255), o qual possui um erro de fórmula na "Coluna C", onde a operação deveria ser de subtração e não de adição. O Anexo 10 (fl. 329) corrige este erro.

De fato o Anexo 6 (fl. 255) dos autos possui esse erro de fórmula, que diz respeito a "Coluna Valor Tributado Líquido", onde é descrito que é formado pela subtração da "Coluna A Valor Original" e "Coluna B Valor dos CFOP Determinado a excluir" e o que é posto como resultado é, equivocadamente, o somatório dessas duas colunas.

Pois bem! Este Diligente ao desenvolver o levantamento constante do Parecer nº 00003/2015, identificou a ocorrência de tal erro e se apropriou apenas da informação constante da "Coluna Valor Tributado Original", ou seja, "Coluna A", que é o mesmo valor constante da Planilha Corrigida (Anexo 10) à fl. 329. Demais variáveis necessárias ao cálculo do valor tributado líquido, isto é, o cálculo do valor da "Coluna B", ou seja, o valor dos CFOP determinado a excluir foi desenvolvido seguindo as orientações expressas nos itens 1, 2, 3 e 4 do pedido de diligência expedido pela 2ª CJF, que foi o elemento motivador do citado Parecer.

Em sendo, qualquer que seja o trabalho a ser desenvolvido, em nada irá alterar o resultado, vez que este Diligente se apropriará apenas do valor da "Coluna A", que é o mesmo valor constante do Anexo 6 (fl. 255) ou Anexo 10 (fl. 329), vez que as demais variáveis seguir-se-ão as orientações do pedido de Diligência determinadas pela Câmara.

Desta forma, nada a desenvolver por este Diligente no que se refere a 1ª Solicitação (Item I) do pedido de Diligência em análise".

Por meio do Parecer nº 003/2015 (fls. 438 a 442), o órgão técnico do Conselho (ASTEC) efetuou nova revisão e chegou à quantia de ICMS a cobrar de R\$319.440,25, conforme levantamento sintético de fls. 441/442.

Tal montante, que considero correto, foi mantido no Parecer nº 130/2016, de fls. 521 a 531, resultante da quarta solicitação de diligência (uma na primeira e três na segunda instância), que acato com todos os seus fundamentos, acima transcritos.

Portanto, dou Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, com a modificação do valor do imposto devido de R\$305.380,06 para R\$319.440,25.

Com respeito ao Recurso Voluntário, boa parte das razões ali registradas já foram enfrentadas no julgamento do mérito do Recurso de Ofício. A Junta e a Câmara acolheram, por exemplo, o argumento de que somente as saídas que resultem em mudança de titularidade jurídica devem ser levadas em consideração para a definição do critério previsto no cálculo do coeficiente.

Foi objeto de correção o fato de o Fisco, inicialmente, ter contabilizado como não tributáveis as operações sujeitas ao regime de diferimento (DETRAF).

Na primeira diligência solicitada pela instância superior, foi pedido que o autuado apresentasse demonstrativos das parcelas de operações ou prestações de saída fora do campo de incidência ou alheias à atividade operacional, tais como comodato (CFOPs 5.908/6.908), transferências de materiais de uso e consumo (CFOP 5.557) e de bens do ativo imobilizado (CFOP 5.552), remessas para conserto (CFOPs 5.915/6.915), para guarda de cartões (CFOPs 5.949/6.949) etc.

As planilhas de cálculo do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 de fls. 443, 444 e 445 demonstram que os cálculos do “*Coeficiente de Proporcionalidade do Uso do Crédito CIAP*” já contemplam os CFOPs 5.405, 5.403 e 5.910, incluídos tanto no numerador quanto no denominador.

Quanto aos pleitos de exclusão do denominador e do numerador dos CFOPs 5.152, 5.552 e 5.557 (transferências), e de inclusão no numerador dos CFOPs 5.405, 5.403 e 5.910, o primeiro pedido foi atendido e o diligente da ASTEC, órgão de assessoria deste Conselho responsável por dirimir dúvidas de caráter técnico, contábil ou matemático, a exemplo desta, destacou que não houve alteração, pois a dedução foi efetuada tanto no numerador quanto no denominador.

Entretanto, cumpre frisar que, de acordo com a jurisprudência até então predominante neste Conselho, as operações de transferências interestaduais são tributáveis, e que por isso devem figurar nos coeficientes dos cálculos. Em obediência ao princípio da duração razoável da lide, não haverá conversão em diligência para tal fim, pois, fundamentado no que disse o auditor diligente da ASTEC, concluo que a alteração ocorreria tanto no numerador quanto no denominador, sem efeitos práticos palpáveis.

No tocante ao segundo requerimento, o preposto da ASTEC/CONSEF esclareceu:

"Ademais, em relação ao pedido de inclusão no numerador do cálculo do “Coeficiente de Creditamento” os CFOP’s 5.405, 5.403 e 5.910; este Diligente destaca que já houvera sido incluído no numerador desde do Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls.438/442)".

Em sua última manifestação, o contribuinte concordou com todas as colocações do diligente da ASTEC, excetuando os CFOPs 5.405, 5.403 e 5.910, em relação aos quais o diligente afirmou que já haviam sido incluídos no numerador desde o Parecer ASTEC/CONSEF Nº 003/2015 (fls. 438 a 442).

Sustenta que a ASTEC deixou de computar todos os valores lançados sob tais rubricas. Isso poderia ser facilmente aferido na planilha de fl. 536, na qual é evidenciado que, sob os citados códigos - na coluna referente aos valores tributados ("*VL TRIBUTADO*") -, foram computados números inferiores às operações que efetivamente realizou.

As diferenças seriam aquelas indicadas no demonstrativo que colacionou à fl. 555, mas não apresentou livros ou documentos fiscais que o consubstanciassem. Idêntica a conclusão que chego no que tange ao CFOP 5.102 e ao quadro de fl. 555.

Recurso Voluntário Não Provido.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Em que pese concordar com a decisão proferida pelo i. Relator, divirjo em parte da fundamentação apresentada quanto às operações de transferência no Coeficiente de Proporcionalidade do Uso do Crédito CIAP.

Os CFOPs referentes às operações de transferência em questão são: 5.152 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 5.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado) e 5.557 (Transferência de material de uso ou consumo).

Tais transações foram excluídas pelo fiscal diligente da ASTEC, que reconheceu como não tributáveis as operações de transferências, bem como as remessas para conserto (CFOPs

5.915/6.915) e para guarda de cartões (CFOPs 5.949/6.949).

O i. Relator frisou que, *de acordo com a jurisprudência até então predominante neste Conselho, as operações de transferências interestaduais são tributáveis, e que por isso devem figurar nos coeficientes dos cálculos*. Tal consideração não teve repercussão nos valores da infração, *pois a alteração ocorreria tanto no numerador quanto no denominador, sem efeitos práticos palpáveis*.

Todavia, apesar de ser a jurisprudência dominante neste Conselho e Fazenda, ela não é unânime. Ao meu sentir, agiu acertadamente o n. auditor diligente ao excluir as operações de transferência do cálculo do coeficiente de proporcionalidade do CIAP, já que tais transações não são geradoras de ICMS, não havendo que se falar em “circulação de mercadorias”, pois não há efetivamente transferência de titularidade dos bens.

O nosso ordenamento jurídico, na Súmula nº 166, deixa claro que *não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*.

Ademais, a própria PGE/PROFIS, num avanço de entendimento, em Incidente de Uniformização nº 2016.169506-0, vem reconhecendo a não incidência de ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0004/11-9, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$319.440,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS