

A. I. N° - 279692.0004/12-1  
AUTUADO - CLARO S/A.  
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO M. DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17.01.2018

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0178-04/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Diligências foram efetuadas pela ASTEC- Assessoria Técnica deste CONSEF, para realização de revisão do lançamento com base na Instrução Normativa nº 53/13. Acatado o seu resultado. Preliminares de nulidade não acolhidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 03/06/2012, acusa utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, sendo glosado crédito no valor de R\$3.436.901,93, com multa de 60%.

Consta Complemento: “*Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento correto, sobre o valor dos créditos mensais do CIAP, para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar, tudo apurado conforme Livro Registro de Apuração e CIAP apresentados pelo contribuinte, Anexos A, B, C e D, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art.97,inciso XII do decreto 6.284/97 do RICMS-BA*”.

O contribuinte defendeu-se (fls. 27/63), reproduzindo a imputação, os dispositivos aplicados e alega que:

- a) o primeiro equívoco se verifica na indicação do saldo credor acumulado pela IMPUGNANTE em 31 de dezembro de 2007, eis que já está sendo objeto de questionamento no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, aguardando decisão das D. Autoridades Fiscais;
- b) parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98;
- c) outra parte diz respeito a remessas em comodato, conserto e reparo, que não são sujeitas ao ICMS, por não haver circulação jurídica dos bens;
- d) parte se refere a transferências entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas a saídas definitivas, para fins de tributação, como é determinado pela cláusula segunda do Convênio ICMS 126/98;
- e) parte se refere a remessas para estabelecimentos da empresa fora do Estado, as quais, ante o

recolhimento do ICMS realizado, devem ser reconhecidas como passíveis de aproveitamento de créditos;

- f) parte se refere a prestações originadas de chamadas mediante cartões telefônicos pré-pagos, as quais são igualmente tributadas, havendo ainda aquelas que se referem a bens submetidos à substituição tributária, sendo também regular o aproveitamento do crédito.

Pontua que em relação aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (“CFOP’s”) (Doc. nº 03) e os livros Registro de Apuração do “ICMS” (Doc. nº 04) apresentados não deixam dúvidas acerca da efetiva tributação incidente sobre as prestações glosadas pelas D. Autoridades Fiscais.

Demonstra que a questão relativa ao saldo credor efetivamente acumulado pelo autuado até dezembro de 2007, está sendo questionada em outro processo administrativo, sendo evidente a prejudicialidade deste processo administrativo com aqueles, já instaurados, e nos quais aquela *quaestio* ainda não foi analisada de forma definitiva, sendo impositiva a aplicação à hipótese do disposto no artigo 265, IV, “a”, do Código de Processo Civil.

Salienta que ao longo da presente peça impugnatória, os créditos tomados pelo autuado são regulares, sólidos e, portanto, não deveriam ter sido glosados, tendo em vista que o Auto de Infração lavrado pelas D. Autoridades Fiscais se pautou em métodos e critérios errôneos.

Suscita preliminar de prejudicialidade em relação ao saldo credor acumulado, no qual está pendente na análise definitiva acerca das alegações aduzidas no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6.

Refuta a primeira desconformidade quanto à autuação lavrada por meio do Auto de Infração nº 279692.0004/12-1 que se verifica em face do saldo credor acumulado até 31 de dezembro de 2007.

Destaca que por meio do Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, a Fiscal glosou o saldo credor acumulado e arbitrou o montante de R\$17.800.174,90, como sendo o valor efetivamente acumulado pelo autuado. Contudo, esse montante está sendo objeto de questionamento na esfera administrativa, isto por meio da Impugnação apresentada no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07). Acrescenta que naquele processo administrativo pôde demonstrar, à saciedade, a regularidade do saldo credor acumulado no montante que respaldou o aproveitamento por ela realizado.

Afirma que ao ignorar aquela defesa administrativa, a D. Autoridade Fiscal viola o efeito da suspensão da exigibilidade daquele crédito tributário, garantido pelo disposto no artigo 151, III, do CTN, e, ainda, desrespeita o disposto no artigo 37, da CF, eis que a presente autuação poderá vir a ser integralmente retificada em caso de procedência da defesa administrativa apresentada em face do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07).

Ressalta que caso venha a ser julgada improcedente aquela autuação, o Auto de Infração em tela deverá, necessariamente, ser objeto de retificação, eis que adota premissa lastreada em situação jurídica/fática ainda pendente de validação no âmbito do contencioso administrativo.

Sustenta que não há dúvidas de que a decisão administrativa a ser proferida em face do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07) surtirá efeito em relação a este Auto de Infração, motivo pelo qual se impõe o sobrestamento da análise deste, ao menos até que reste definitivamente decidida a questão suscitada em face do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07).

Pontua que a relação de dependência entre o Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07) e este Auto de Infração é evidente, patente e inequívoca. Logo, é manifesta a relação de prejudicialidade dos primeiros em relação ao segundo. Conquanto estabelecida a relação de prejudicialidade/dependência entre os Autos de Infração nos. 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07) e o Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, impõe-se aplicar à hipótese a previsão constante do artigo 265, IV, “a”, do CPC – reproduz.

Assinala que a pendência de análise sobre o montante efetivamente acumulado a título de saldo de “ICMS” em 31 de dezembro de 2007, é causa suficiente para ensejar a suspensão deste processo

administrativo, sob pena de este crédito tributário venha a ser constituído de forma definitiva sem que reste exaurido o questionamento em face do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07), o que se afigura, no mínimo, contraditório.

Frisa que o fundamento para a suspensão ora requerida está consubstanciado na pretensão de, com base no princípio da eficiência (artigo 37, da constituição Federal), evitar que a máquina estatal se movimente desnecessariamente (e que, para tanto, seja desperdiçado, primeiro, tempo do corpo profissional e, segundo, o dinheiro dos cofres públicos).

Neste sentido, aliás, chama atenção do entendimento da mais ampla e ilustre doutrina e jurisprudência, que entende que se deve buscar a harmonia entre o que está na lei escrita e aqueles princípios norteadores da atuação dos administradores e administrados. Os princípios são, acertadamente, venerados com fins a possibilitar a adequação mais benéfica possível das construções legais em relação ao contexto real. Cita lições de Cândido Rangel Dinamarco (Dinamarco, Cândido Rangel, *in Instituições de Direito Processual Civil*, Volume II, Editora Malheiros, São Paulo, 2004, p.157).

Frisa que sempre que for verificada a prejudicialidade entre um processo judicial e outro administrativo, ou entre processos administrativos, como se verifica no presente caso, é necessário que a causa prejudicada (Auto de Infração nº 279692.0004/12-1) seja suspensa até que reste definitivamente solucionada a causa prejudicial (Auto de Infração nº 279692.0012/11-6). Reproduz jurisprudência do STJ (Recurso Especial nº 742.428/DF, Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Massami Uyeda, julgado em 19 de setembro de 2006, publicado no Diário da Justiça em 04 de dezembro de 2006) e a orientação semelhante já foi exarada no âmbito do TRF da 2ª Região (Decisão monocrática em Agravo de Instrumento nº 2009.02.01.010194-8, Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Relator: Desembargador Federal José Antonio Lisboa Neiva, proferida em 03 de setembro de 2009).

Destaca que, seja no âmbito legal, doutrinário ou jurisprudencial deve ser reconhecida a necessidade de que o feito prejudicado seja suspenso/sobreposto enquanto não julgado o feito prejudicial, ante a necessária preponderância deste em face daquele. Afirma que é inequívoca, então, a necessidade de suspensão desse Processo Administrativo, enquanto não decidiu a questão do saldo credor acumulado até 31 de dezembro de 2007.

No mérito, defende quanto às restrições ao uso de créditos fiscais do ICMS referente às saídas isentas e não tributadas que foram diretrizes de apuração.

Afirma que devem ser observadas as restrições à utilização de créditos fiscais do “ICMS”, decorrentes das aquisições de bens para o ativo permanente dos contribuintes, previstas em idêntico sentido no artigo 20, parágrafo quinto, da Lei Complementar nº 87/96.

Observa que, havendo saídas tributadas, segundo o comando da legislação, o total das mesmas deve ser considerado para fins do cálculo do crédito fiscal associado aos bens do ativo permanente (“CIAP”) e utilização desse crédito fiscal, alterando-se o respectivo coeficiente a ser adotado. Ou seja, estando todas as saídas desenvolvidas pelo contribuinte submetidas ao âmbito de incidência do “ICMS”, o coeficiente de apropriação será igual a “1” (=1), correspondente a um quarenta e oito avos do crédito fiscal por ele registrado quando da aquisição de equipamentos para seu ativo permanente.

Por outro lado, ressalta que havendo operações isentas e não-tributáveis, fatalmente, o coeficiente de apropriação se tornará menor que “1” (<1), uma vez que, por força do disposto na legislação, tais operações não possuem o condão de autorizar o uso do crédito. Contudo, sendo o contribuinte de grande porte, a mesma realiza operações que, apesar de não indicarem formalmente débitos de “ICMS” são, ao longo da “cadeia produtiva”, tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal, sendo essas notoriamente: a cessão onerosa de meios de rede (Convênio “ICMS” 126/98) e operações e prestações sujeitas à substituição tributária; de outra feita, outras operações não se sujeitam à incidência do imposto, ante a ausência de circulação

jurídica, como ocorrem em relação às saídas em comodato, para reparo e conserto de equipamentos.

Destaca que as outras operações possuem o direito de crédito reconhecido pela legislação, como no caso das saídas e prestações destinadas ao exterior. Por fim, disse que há operações regularmente tributadas, a saber, prestações originadas a partir de cartões telefônicos e de pré-pagos, as quais foram indevidamente consideradas como não tributadas pelas D. Autoridades Fiscais quando da lavratura do Auto de Infração.

Demonstra em seguida, as atividades regularmente tributadas, aquelas sujeitas a regimes diferenciados de tributação (diferimento) e ainda aquelas que são equiparadas às operações tributadas (exportação) não podem ser consideradas como saídas isentas ou não-tributadas, capazes de impactar negativamente no coeficiente de apropriação do crédito decorrente de entrada de ativo permanente. Por outro lado, salienta que as operações que não representam saídas definitivas (remessas em comodato, conserto, reparo e para prestações de serviços) tampouco deveriam ser consideradas como saídas para fins de “ICMS”, dada a sua transitoriedade e a ausência de circulação jurídica.

Aduz que todas as alegações aqui trazidas podem ser facilmente comprovadas por meio dos Documentos relativos ao Cálculo de Coeficiente de Aproveitamento de Crédito de “ICMS” do ano de 2008 (Doc. nº 05) e dos controles fiscais realizados do autuado (Doc. nº 06).

Esclarece que a natureza de tais operações, mencionando suas peculiaridades e a legislação aplicável que garante e respalda a utilização do crédito fiscal pelo autuado.

Reclama quanto às operações realizadas pelo autuado referente à cessão onerosa de redes de telecomunicações conforme Convênio ICMS 126/98.

Pontua que em virtude da sistemática de fiscalização que as D. Autoridades Fiscais utilizaram ao lavrarem o Auto de Infração que ora se combate, não atentaram para o fato de que a Impugnante desenvolve serviços de cessão onerosa da sua rede a outras operadoras de serviços de telecomunicações, nos termos descritos pela Cláusula Décima do Convênio “ICMS” 126/1998 – reproduz.

Observa que quando ocorre a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações mencionadas no Anexo Único do Convênio “ICMS” 126/98, o qual o autuado fica desobrigado do recolhimento do imposto incidente sobre tal operação, cuja responsabilidade é atribuída à própria prestadora de serviço de telecomunicações, sendo que transfere-se somente a responsabilidade – o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção! - quanto ao recolhimento do “ICMS”, através do Convênio, às prestadoras de serviços de telecomunicações, quando estas promoverem a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço, incluindo nessa ocasião o valor da remuneração de meios de redes a elas cedidos pelo autuado, o que resta indubioso que a cessão onerosa de rede consiste em operação sujeita à incidência do “ICMS”.

Explica que somente não recolhe o “ICMS” devido por essas operações, pois, em virtude da vigência da referida Cláusula Décima, do Convênio “ICMS” 126/98, opera-se o diferimento do tributo estadual, fato esse que, contudo, não possui o condão de fazer com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do “ICMS”, devendo, portanto, ser consideradas normalmente tributadas tais saídas para fins de apuração do coeficiente de crédito.

Aduz que como a previsão de diferimento do “ICMS” não constitui hipótese de isenção ou não-incidência do “ICMS”, uma vez que, em matéria tributária, a dispensa legal do pagamento do imposto ou a sua não-incidência somente admite interpretação literal, nos termos do artigo 111, do Código Tributário Nacional, não há como não se entender não-tributáveis essas operações.

Em suma, na operação em análise, verifica que o “ICMS”, em vez de ser recolhido na etapa da operação em que efetivamente atua a impugnante, transfere seu desembolso financeiro para uma etapa posterior em que é recolhido com base no preço total da operação praticada com o

consumidor final. Em outras palavras, o imposto incidente sobre as cessões de meios de redes realizadas pela impugnante, embora seja transferido para etapa posterior, não deixa de ser recolhido aos cofres públicos, ainda que em momento ulterior, sendo que tal situação se insere dentre as prestações regularmente tributadas.

Disse que tal fenômeno operacional inclusive se encontra expressamente identificado pela legislação do Estado da Bahia, por meio do artigo 569-A, do Decreto nº 6.284/97, que entende e assevera que tais operações devem ser reconhecidas como saídas e prestações tributadas. Transcreve Decreto Estadual nº 6.284/87 – Art. 569-A.

Nesse sentido, sustenta que são taxativas as soluções de Consultas e demais manifestações administrativas proferidas pelas Secretarias Estaduais de Fazenda de outras unidades da Federação. Reproduz Consultas nº 107/2000 da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, de nº GS-CAT 292/2004 da Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda de São Paulo e de nº 02/2002 da DITRI-DF.

Cita lições de Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro, Possibilidade de aproveitamento, pela geradora, dos créditos de ICMS pelas entradas de insumos e bens do ativo afetados à produção de energia elétrica vendida com diferimento. O caso do Pará, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, novembro de 2001) sobre a aplicação do Convênio “ICMS” 126/98 e a possibilidade de uso regular dos créditos acumulados com aquisições para o ativo permanente, vez que o diferimento não se enquadra como hipótese de “isenção” ou de “não-incidência”.

E, ainda, pontua que a opinião manifestada pelo Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins (O Convênio ICMS nº 126/98, A Interconexão in Tributação nas Telecomunicações. Ed. MP Editora, 2008).

Também junta jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (Recurso nº 36.599, Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Conselheiro Relator Paulo Mesquita, julgado em 17 de maio de 2011), a orientação jurisprudencial é no sentido de que essas cessões de redes configuram hipóteses de operações tributadas, e, desta forma, não podem ser utilizadas para diminuir o coeficiente de aproveitamento de créditos de “ICMS”.

Em síntese, observa-se que como o diferimento previsto na Cláusula Décima, do Convênio “ICMS” 126/98 não constitui hipótese de “isenção” ou “não-incidência”, torna-se imperioso compreender que tais operações permitem o regular gozo dos créditos fiscais havidos em períodos anteriores a título de ativo permanente. Junta e reproduz a orientação da jurisprudência administrativa no âmbito deste Estado da Bahia (Recurso de Ofício no Auto de Infração nº 232882.0007/08-0, Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do Estado da Bahia, Conselheira Relatora Mônica Maria Roters, julgado em 27 de setembro de 2010).

Desta feita, sustenta que devem ser excluídos deste Auto de Infração todas as operações e prestações decorrentes da cessão onerosa de redes de telecomunicações, vez que, com apoio no disposto pela Cláusula Décima do Convênio “ICMS” 126/98, tais hipóteses não devem ser consideradas como isentas, mas, sim, no cômputo das operações e prestações regularmente tributadas.

Frisa que ao deixar de considerar como tributáveis as operações de cessão de meios de redes a outras operadoras (“CFOP’s” 5.301 e 6.301), as D. Autoridades Fiscais, apenas em relação ao mês de janeiro de 2008, reduziram em R\$ 22.558.052,45 o montante das saídas tributadas realizadas pelo autuado, reduzindo de forma indevida o seu coeficiente de crédito (Doc. nº 03).

Diz que esse mesmo equívoco se verificou em relação aos demais meses constantes da autuação ora combatida (Doc. nº 03), sendo impositivo o provimento dessa Impugnação quanto a este ponto.

Salienta que a demonstração acerca do montante relativo às operações e prestações envolvendo outras operadoras e, portanto, sujeito à Cláusula Décima do Convênio “ICMS” 126/98, está devidamente comprovada nos documentos ora acostados pelo autuado (Doc. nº 03, 04 e 05). O mesmo entendimento deve ser utilizado em relação às operações envolvendo bens sujeitos à

substituição tributária, eis que já devida e regularmente tributados.

Alega que as operações sem débito do imposto referente comodato, reparo e conserto de equipamentos, remessas temporárias para fins de prestação de serviços, tendo saídas de natureza transitória e em que não há circulação jurídica.

Outro equívoco incorrido pelas D. Autoridades Fiscais foi o de qualificar como saídas não-tributadas as remessas realizadas pela impugnante a título de comodato, reparo e conserto.

Acrescenta que os ativos que são consignados à sua atividade econômica, operacionaliza saída de bens para reparo, conserto ou remessa dos mesmos em comodato. Neste último caso, o comodato de um equipamento pode se mostrar essencial à prestação de um serviço tributável.

Explica que tais “saídas” jamais poderiam integrar “negativamente” a base de cálculo do coeficiente “CIAP”, justamente por se tratarem de saídas provisórias. De fato, de um lado, não implicam em transferência de titularidade, não ocorrendo a necessária circulação jurídica dos bens para fins de incidência do “ICMS”, e se constituem em meros deslocamentos transitórios de mercadorias, não se amoldando ao conceito tradicional de saída, para fins de incidência do “ICMS”.

Esclarece que somente as saídas sujeitas à tributação pelo “ICMS”, ou seja, que importam em transferência de titularidade, podem ser consideradas para fins de cálculos de coeficiente. Logo, não se enquadraram nesta hipótese as saídas de mercadorias para conserto, reparo ou remessa em comodato, na medida em que não se verifica a necessária circulação jurídica nestas operações para fins de incidência do “ICMS”.

Ressalta que a circulação física ocorrida possui caráter transitório e consiste em mero “deslocamento de bens”, não devendo ser considerada para fins de apuração do coeficiente.

Complementa que para incidir o imposto deve haver circulação jurídica do bem; ou seja, ocorrer a modificação de sua titularidade (Recurso Extraordinário nº 461.968, Relator: Ministro Eros Grau) perfazendo-se, assim, o fato gerador autorizado e disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Cita lição de Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, São Paulo, Malheiros Editores, 9ª edição (2002), página 40 ).

Portanto, afirma que se uma determinada saída não configura operação de transferência de titularidade, não implica em mudança da propriedade da mercadoria, não há que se avaliar se tal operação se faz ou não tributada por meio de “ICMS”, para fins de cálculo do coeficiente do aproveitamento de créditos do imposto, na medida em que a aplicação desse coeficiente tem como objetivo vincular o aproveitamento dos créditos proporcionalmente às operações mercantis de saída de mercadorias/prestações de serviço, isto é, operações com circulação econômica e/ou jurídica.

Nesse compasso, destaca que não há que se considerar no cálculo do coeficiente a ser aplicado sobre a parcela de um quarenta e oito avos (1/48) dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, os valores escriturados no livro Registro de Saída, decorrentes de tais saídas de mercadorias para reparo, conserto e em comodato, mas tão somente os valores relativos às prestações realizadas pela Impugnante que ensejaram a circulação jurídica das mercadorias/prestações de serviço.

Ressalta que tais operações representam saídas meramente provisórias, sem transferência de titularidade, uma vez que esses bens retornarão ao estabelecimento da impugnante como se dele nunca tivessem saído, por assim dizer.

Pontua que a jurisprudência administrativa é iterativa em reconhecer que essas saídas provisórias não devem ser consideradas no cálculo do coeficiente de estorno do “ICMS” (Recurso nº 36.599, Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Conselheiro Relator Paulo Mesquita, julgado em 17 de maio de 2011).

Junta jurisprudência deste Estado da Bahia em que já foi reconhecida a ilegalidade de autuações fiscais que consideram essas remessas como operações não tributadas (Recurso de Ofício no Auto de

Infração nº 232882.0007/08-0, Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do Estado da Bahia, Conselheira Relatora Mônica Maria Roters, julgado em 27 de setembro de 2010).

Assim, para que se possa avaliar se uma operação se faz ou não tributada pelo “ICMS”, para fins de determinação do coeficiente de participação das saídas e prestações tributadas, deve ser verificado se determinadas saídas são promovidas em caráter definitivo ou provisório.

Esclarece que o aproveitamento de créditos correspondentes à proporção de saídas tributadas ou não-tributadas deve sempre pressupor que o conceito de “saída” reflita uma transferência efetiva e definitiva (econômica, jurídica e física) da mercadoria, e não um simples deslocamento temporário. Nessas hipóteses de saída temporárias podem ser incluídas: remessas para conserto e reparo, remessas para obras, restauração, industrialização, empréstimo, comodato e quaisquer outros deslocamentos físicos que não impliquem em qualquer alteração de ordem patrimonial.

Por essa razão, defende que as saídas para reparo, conserto e comodato, refletidas subliminarmente na autuação ora impugnada, jamais poderiam integrar o “total de saídas” não tributadas para fins de apuração do coeficiente dos créditos de “ICMS”, como indevidamente fizeram consignar as D. Autoridades Fiscais.

Pontua que a impossibilidade de que essas “saídas provisórias” sejam consideradas para fins de cálculo de coeficiente de aproveitamento de créditos é reconhecida por outros entes da federação, como se verifica a partir da decisão proferida pela Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (SEFAZ/RJ). Veja-se que a “SEFAZ/RJ” se manifestou no sentido de que as saídas com “suspensão do imposto”, por não constituírem transferência de propriedade, mas, sim, saídas temporárias, não devem compor o “total das saídas”.

Em conclusão, verifica que não podem tais valores – referentes a saídas provisórias sem débito do imposto – serem contabilizados no cômputo total das saídas operacionalizadas por total impropriedade contábil e jurídica, revelando-se, nesse ponto, deturpação que revela outro equívoco da metodologia fiscal empregada pelas D. Autoridades Fiscais.

Diante do quanto alegado, afirma que é imperioso reconhecer que o Auto de Infração aqui combatido deve ser reformado para que os valores constantes dos documentos ora acostados pela Impugnante (Doc. nº 03), e que decorram de remessas para conserto, reparou ou comodato sejam excluídos para fins de apuração do coeficiente de aproveitamento de crédito a ser considerado pela impugnante, dada a ausência de circulação jurídica naquelas movimentações transitórias.

Volta a defender quanto às transferências de ativo entre os estabelecimentos do autuado no Estado da Bahia referente à apuração centralizada do CIAP do Convênio ICMS 126/98.

Aduz que uma parte significativa da autuação guarda relação com as transferências de bens do ativo permanente, realizadas entre os diversos estabelecimentos da impugnante no Estado da Bahia, como se tais operações tivessem que ser consideradas como parte de saídas não-tributadas.

Pontua que a lógica estabelecida pelo Convênio “ICMS” 126/98 não permite tal interpretação, vez que, como se sabe, as empresas de telecomunicações, em cada unidade da federação em que tiverem área de atuação, devem contar apenas com uma única inscrição no Cadastro de Contribuintes do “ICMS” e a centralização de sua escrituração fiscal e do recolhimento do “ICMS”. Tal orientação consta da Cláusula Segunda do Convênio “ICMS” 126/98 – transcreve.

Ressalta que o Controle de Créditos do “ICMS” do Ativo Permanente (“CIAP”) que é mantido no Estado da Bahia pela Impugnante abrange todos os seus estabelecimentos baianos; logo, não há que se exigir o estorno do crédito quando da operacionalização das remessas entre os estabelecimentos da Impugnante no Estado da Bahia.

Esclarece que se as informações e a escrituração são centralizadas por um único estabelecimento é fato que não há que se falar em “saídas” quando da remessa em transferência entre os estabelecimentos da impugnante dentro do próprio Estado da Bahia. Tampouco é possível exigir

que em tais situações seja realizado o estorno do crédito, vez que o bem continua circunspecto à área de atuação do Estado da Bahia.

Destaca que a disposição constante da cláusula segunda do Convênio “ICMS” 126/98, e a adoção do referido Convênio pelo Estado da Bahia, impede que seja aplicável ao presente caso o entendimento esposado pelas D. Autoridades Fiscais.

Desta feita, sustenta que não se justifica a exigência do estorno do crédito em relação às transferências entre os estabelecimentos da Impugnante dentro do Estado da Bahia. Assim, não devem ser consideradas na apuração do coeficiente “CIAP” da Impugnante as transferências de ativo permanente, vez que todas tiveram por destinatários os demais estabelecimentos da Impugnante dentro do Estado da Bahia.

Diante do exposto, impõe em relação à exclusão das transferências do ativo permanente entre os estabelecimentos da impugnante no Estado da Bahia para fins de apuração do coeficiente de aproveitamento de crédito, ante a determinação acerca da escrituração centralizada das prestadoras de serviços de telecomunicações, *in casu* a impugnante, constante do Convênio “ICMS” 126/98.

Reclama quanto ao direito ao crédito em relação às saídas em transferência para estabelecimento do autuado, localizados em outras unidades federadas.

Salienta que o direito ao crédito em relação às aquisições de bens e mercadorias destinados ao ativo permanente do contribuinte, *in casu* da impugnante, surge a partir da entrada dos bens e das mercadorias no estabelecimento, com o consequente registro no Livro de Entradas. Tal possibilidade exsurge do *caput* do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96 - reproduz.

Destaca que o direito do crédito de bens destinados ao ativo permanente é fruído pela impugnante durante o período de 48 meses contados a partir da entrada de cada bem ou mercadoria no estabelecimento da impugnante, nos moldes determinados pelo parágrafo quinto, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Explica que a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento da impugnante em outra unidade da federação determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no “CIAP” da impugnante, nos termos do inciso V, parágrafo quinto, da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que é uma das maiores operadoras de telefonia do país, estando presente em todas as Unidades da Federação. Assim, diante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, a mesma adota um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquela transferência, visto que o “ICMS” é destacado e recolhido nas saídas em transferências e vendas interestaduais, sem que seja feito o estorno do valor original.

Desta forma, sustenta que procede com dois recolhimentos a título de “ICMS” para os bens adquiridos para o seu estabelecimento e que posteriormente são transferidos/vendidos para os estabelecimentos localizados nas demais unidades da Federação.

Esclarece que em razão da grande quantidade de aquisições de bens para incorporação do ativo permanente da sociedade, a impugnante quando precisa realizar a transferência desses bens, não consegue individualizá-los para proceder com o estorno do crédito de maneira correta e, por isso, procede com o recolhimento do “ICMS” na desincorporação, o que afasta qualquer prejuízo ao erário.

Desse modo, disse que não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado pela impugnante, vez que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a título de “ICMS” quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da impugnante.

Acrescenta que o Decreto Estadual nº 6.284/97 (reproduz), em seu artigo 93, parágrafo 17º, inciso V, dispõe que nas hipóteses de desincorporação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido

o prazo de 4 (quatro) anos, não será admitido o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio.

Completa que aquele mesmo dispositivo legal (“RICMS/BA”) estabelece que não seria devido qualquer recolhimento a título de “ICMS” na desincorporação de bens do ativo da impugnante. Tal previsão consta dos artigos 2º, inciso V e 6º, inciso VIII, do Decreto Estadual nº 6.284/97, disciplina que não incide “ICMS” sobre a saída do bem integrado do ativo permanente, se houver sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.

Fala que se o crédito não seria devido, em face da necessidade de estorno, tampouco seria devido o imposto incidente sobre a saída daqueles bens. A impugnante, por seu turno, diante da impossibilidade operacional e prática em proceder com aquele estorno, cuidou de adotar procedimento que não trouxesse qualquer tipo de lesão ao Estado da Bahia, procedendo com o recolhimento do “ICMS” sobre a desincorporação de bens, com vistas a “convalidar” a manutenção do creditamento, frente à dificuldade na individualização da origem dos bens.

Argui que essa dificuldade na individualização fica evidente quando se verifica o enorme volume de produtos adquiridos pela Impugnante e agregados em seu ativo, os quais estão materializados em um sem número de Notas Fiscais. A verificação da Nota Fiscal perfeitamente vinculada a cada um daqueles bens a serem desincorporados seria uma tarefa praticamente impossível, motivo pelo qual a Impugnante cuidou de adotar o expediente de proceder com um novo recolhimento.

Pontua que os recolhimentos realizados quando das operações de transferência destinadas a outros Estados podem ser verificadas para todo o período abarcado pelo Auto de Infração ora combatido, ensejando, por certo, a revisão do montante capitulado no corpo da autuação.

Acrescenta que as razões apresentadas determinam o cancelamento ou, ao menos, a revisão do Auto de Infração em tela, eis que inequívocos os recolhimentos realizados pela impugnante quando da desincorporação dos bens do seu ativo, situação que não estaria sujeita à incidência do imposto. Este procedimento apenas corrobora e evidencia a boa-fé da impugnante na condução das suas atividades empresariais.

Impugna quanto às receitas decorrentes da utilização de cartões pré-pagos. Disse que uma importante parcela do Auto de Infração em tela decorre da indevida consideração de receitas relativas a “cartões pré-pagos” como operações e prestações isentas ou não tributadas, o que, por certo, não representa a realidade.

Frisa que tal interpretação discrepa sobremaneira das regras relativas à ocorrência do fato gerador do “ICMS” em cada uma daquelas operações, vez que são prestações regularmente tributadas, como se infere a partir da leitura da Cláusula Sétima do Convênio “ICMS” 126/98 – transcreve. Pontua que a cláusula transcrita, dizem respeito aos “cartões pré-pagos”, respectivamente, e determinam o momento em que ocorre o fato gerador do “ICMS” naquelas prestações.

Refuta que não pairam dúvidas de que as receitas oriundas destas prestações devem ser classificadas como tributadas, como, aliás, já reconhecido por esta Secretaria de Estado de Fazenda, por meio da resposta ao processo de Consulta Identificado sob o nº 41724920030 - reproduz.

Destaca que a classificação das receitas decorrentes destas prestações decorre do fato de que o recolhimento do “ICMS” foi realizado em um momento anterior, ou seja, há, neste caso, uma verdadeira antecipação do imposto devido, motivo pelo qual não há que se enquadrar tais prestações como receitas isentas ou não tributadas.

Discorre que a impossibilidade de que tais prestações sejam classificadas como receitas isentas ou não-tributadas reside na própria natureza destas prestações.

Aborda que aquelas receitas, “cartões pré-pagos”, são operações regularmente tributadas pelo “ICMS”, desta feita, tais receitas não poderiam ter sido consideradas pelas D. Autoridades Fiscais

como isentas ou não-tributadas, mas, sim, como regularmente tributadas e, então, ser incluídas entre as receitas tributadas, impactando tanto na formação do numerador quanto do denominador para fins de apuração do coeficiente “CIAP”.

Salienta que a inclusão das receitas relativas às prestações de serviço originadas a partir de “cartões pré-pagos” como prestações isentas evidencia o equívoco incorrido pelas D. Autoridades Fiscais, determinando a revisão do Auto de Infração ora combatido, de modo que estas receitas sejam incluídas no total das receitas tributadas de cada período. O montante destas receitas se revela significativo, veja-se, exemplificativamente, o mês de dezembro de 2008.

Discorre que as receitas decorrentes de “cartões pré-pagos” estão compreendidas dentro da cifra de R\$ 6.196.828,24. Ou seja, as D. Autoridades Fiscais majoraram de forma equivocada o montante indicado a título de receitas isentas e não tributadas (Doc. nº 03). Situação semelhante se reverbera pelos demais meses indicados (Doc. nº 03).

Repete que a incidência do “ICMS” em relação às prestações originadas a partir de cartões pré-pagos se verifica em um momento anterior à efetiva prestação de serviço por parte da impugnante.

Aduz que ao receber o pagamento pelos serviços prestados, não efetuou o destaque do “ICMS”, o qual já foi regularmente recolhido em momento anterior em favor do Estado da Bahia.

Diante do exposto, impõe-se reforma do Auto de Infração aqui combatido, com vistas à exclusão das receitas originadas a partir de prestações de “cartões pré-pagos” do rol de receitas isentas ou não tributadas, de modo que as mesmas voltem a figurar dentre as receitas tributadas, sendo contabilizadas no total de prestações efetuadas no período (parte final do inciso II, parágrafo quinto, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96).

Alega cerca da metodologia empregada pelas autoridades fiscais e reafirma a insubstância.

Disse que ao final das colocações expostas nos itens e subitens acima, nas quais se encontram os fundamentos de direito necessários às conclusões que serão deduzidas na sequência:

- “i) as operações mantidas pela IMPUGNANTE com outras empresas de telecomunicações a título de “cessão onerosa de redes” não constituem operações isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”, na medida em que, conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio “ICMS” nº 126/98, amparadas por simples diferimento desse imposto;*
- ii) as operações de comodato, conserto e reparo por não representarem efetiva circulação de mercadorias, não podem ser agregadas ao denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do “ICMS” relacionados com a aquisição de ativos imobilizados;*
- iii) as remessas em transferências internas não podem ser consideradas efetivas saídas, ante o disposto pela Cláusula Segunda, do Convênio “ICMS” nº 126/98; logo, não podem ser agregadas ao denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do “ICMS” relacionados com a aquisição de ativos imobilizados;*
- iv) nas remessas de bens do ativo permanente em transferências para fora do Estado da Bahia, a IMPUGNANTE procedeu com novo recolhimento realizado a título de “ICMS, justificando o não estorno dos créditos;*
- v) as receitas recebidas em razão das prestações de serviços originadas a partir da ativação de cartões pré-pagos também não podem ser consideradas como operações não-tributadas ou isentas, eis que devidamente tributadas.”*

Destaca que essas hipóteses se apresentam como peculiaridades do setor econômico em que se insere a impugnante – prestação de serviços de telecomunicações -, o que não quer dizer que contrariam o regramento previsto para a tomada de créditos vinculados aquisição de ativos imobilizados. Pelo contrário. Tudo o que se afirmou nas linhas acima é consentâneo com esse regramento, havendo, inclusive normas específicas para algumas delas. Mas o que fizeram as D. Autoridades Fiscais no que diz respeito à metodologia para o cálculo do crédito tributário supostamente devido pela Impugnante? A resposta é clara: simplesmente desconsideraram tais peculiaridades e, por consequência, ignoraram, por exemplo, as operações de “cessão onerosa de redes” para a formação do numerador, bem como consideraram o numerário das saídas

provisórias (p. ex.: comodato, conserto e reparos) na formação do denominador da fração imposta *ex lege*.

Pontua que o resultado da aplicação dessa metodologia só poderia resultar em coeficiente distinto daquele que a Impugnante fez uso para se creditar do “ICMS” que suportara no momento da aquisição de ativos imobilizados.

Discorre que todos os coeficientes encontrados pelas D. Autoridades Fiscais estão contaminados por vícios na formação seja do numerador da fração (“saídas tributadas”), seja do seu denominador (“total das saídas”).

Disse que tais vícios conduziram às D. Autoridades Fiscais à conclusão equivocada de que a impugnante teria utilizado crédito do “ICMS” a maior do que o devido. Explica que, se consideradas aquelas peculiaridades e, portanto, refeitos os cálculos, concluir-se-á que a Impugnante procedeu de forma correta e consentânea com a legislação.

Ressalta que com a finalidade exclusiva de demonstrar esse equívoco, bem como quais seriam os coeficientes corretos se ao menos levadas em consideração nos numeradores (“saídas tributadas”) aquelas operações com outras empresas de telecomunicações, é que a Impugnante faz acostar aos autos planilha em que estão discriminadas todas essas circunstâncias, além de todos os espelhos dos “livros registro de apuração”, pertinentes ao período autuado (dos quais foram extraídos tanto os dados utilizados para a lavratura do Auto de Infração quanto aqueles apostos na planilha) (Doc. nº 04).

Salienta que a planilha em questão bem demonstra que se cumprida à legislação, o novo resultado, distinto da autuação levada a cabo, é objetivo e cristalino: os coeficientes encontrados pelas D. Autoridades Fiscais não subsistem! Ademais, ver-se-á que, a bem da verdade, a Impugnante utilizou crédito calculado mediante a aplicação da sistemática correta!

Afirma que nada mais certo, portanto, é cancelar o presente Auto de Infração pelos motivos arguidos acima e demonstrados minuciosamente nas planilhas e documentos ora acostados. Em síntese, se analisados e acolhidos os fundamentos de direito aqui aduzidos, determinar-se-á o cancelamento deste Auto de Infração, não sendo necessárias maiores digressões a respeito da autuação.

Alega necessidade de diligência ou perícia fiscal.

Esclarece que as questões de fato expostas nesta Impugnação, que, por certo, fundamentam as correspondentes argumentações de direito, a Impugnante pleiteia, desde já, a realização de diligência/perícia fiscal consubstanciada na solução dos seguintes quesitos, entre outros que poderão ser apresentados em oportunidade futura:

- i) queira o ilustre auditor-perito responder se as operações manitidas pela Impugnante com outras empresas de telecomunicações a título de “cessão onerosa de redes” foram requalificadas no trabalho fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;
- ii) queira o ilustre auditor-perito responder se as saídas de equipamentos que a impugnante realizara a título de comodato, conserto e reparo foram agregadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;
- iii) queira o ilustre auditor-perito responder se as saídas de equipamentos que a impugnante realizara para fins de transferência interna foram somadas pelo trabalho fiscal ao denominador “total das saídas”;
- iv) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as saídas dos bens do ativo permanente para outros subestabelecimentos da Impugnante acarretam novo recolhimento de “ICMS”;
- v) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as prestações de serviços originadas a partir da ativação de cartões pré-pagos foram requalificadas no trabalho fiscal como isentas ou não-tributadas pelo “ICMS”;
- vi) queira o ilustre auditor-perito informar se as desincorporações feitas pela Impugnante sempre foram acompanhadas do recolhimento do “ICMS”. Caso positivo, queira, ainda, informar qual o valor utilizado como base de cálculo para esse recolhimento?
- vii) queira o ilustre auditor-perito responder se o quanto questionado nos itens “i” a “vi” acima impacta no cálculo do coeficiente “CIAP” de aproveitamento dos créditos do “ICMS”;

Argui que a realização de diligência/perícia fiscal se justifica não somente pelo propósito de esclarecer as questões de fato, mas, especialmente, de comprovar que foram inclusas neste Auto de Infração, operações que pelas respectivas naturezas não poderiam ter sido consideradas como isentas, não tributadas etc.

Além da documentação que ora segue inclusa, informa que possui, no seu estabelecimento baiano, outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo auditor perito, tal como o foram pelas D. Autoridades Fiscais.

Ao final pede e requer que essa Ilustre Junta de Julgamento Fiscal se digne:

- i) preliminarmente, determinar o sobrerestamento desse Auto de Infração enquanto restar pendente de julgamento o Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, eis que a aferição/indicação do saldo credor acumulado pela impugnante está sendo questionada/analisa naquele processo administrativo, sendo de rigor a suspensão prevista pelo artigo 265, do Código de Processo Civil;
- ii) no mérito, julgar improcedente in totum o Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, em virtude de sua equivocada metodologia de fiscalização e da improcedência da exação encontrada pelas D. Autoridades Fiscais, a qual viola a regra matriz constitucional do “ICMS” no que respeita ao princípio da não-cumulatividade, bem como as disposições do Convênio “ICMS” nº 126/98 e da Lei Complementar nº 87/96;
- iii) alternativamente, caso as razões aqui aduzidas não sejam suficientes para ensejar o provimento integral e imediato dessa Impugnação, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que os quesitos apresentados pela impugnante possam ser respondidos, o que permitirá a comprovação de que o aproveitamento de crédito realizado ao longo dos meses de janeiro a dezembro de 2008 observou e deu cumprimento à legislação de regência.

Na fl. 205, peticiona juntada referente à procuraçao e os atos constituídos.

Os fiscais autuantes prestam a informação fiscal (fls. 236/239), preliminarmente, ressaltam a contestação do autuado sobre o saldo credor acumulado até 31/12/2007, tendo em vista que este saldo é oriundo do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 o qual está sendo objeto de questionamento na esfera administrativa.

Informam que o valor do saldo mensal acumulado do CIAP está correto, tendo em vista os itens que influenciam no seu valor: “*O crédito mensal das baixas e das entradas do ativo permanente (colunas C e E do anexo A, deste PAF e do PAF 279692.0012/11-6), não foram objetos de contestação da autuada, quando da apresentação da sua defesa no Auto de Infração anterior de nº 279692.0012/11-6*”.

Pontuam que o saldo mensal acumulado do CIAP só pode ser modificado através dos valores dos créditos das baixas e entradas no Ativo Permanente. Estes valores foram calculados pela fiscalização, como já observados, e em nenhum momento foram contestados pela autuada em suas defesas.

Quando da defesa, destacam que no auto de infração anterior, a autuada se manifestou apenas quanto aos valores do coeficiente de creditamento (utilizados no cálculo do crédito mensal a estornar) e este coeficiente não influi no valor do saldo credor acumulado do CIAP em nenhum momento, portanto a preocupação da autuada não procede.

Aduzem que a autuada, em suas razões de defesa relaciona operações que, em seu entendimento, foram consideradas de maneira equivocada no cálculo do coeficiente de saídas tributadas, tais como: “*i) saídas internas e não tributadas que estão sujeitas ao diferimento, ii) remessas em comodato, conserto e reparo, iii) transferência entre os estabelecimentos, iv) remessa para estabelecimentos; e v) prestações originadas de chamadas cartões telefônicos e pré-pagos*”.

Discordam das alegações visto que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme os arts. 20, §5º, III da LC Nº 87/96, 29, § 6º, III da Lei nº 7.014/96-BA, 93, § 17, III e 339, § 2, do Decreto nº 6.284/97, determinam que o montante do crédito a ser apropriado será obtido: Multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de

saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. Portanto, sustentam que não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pela impugnante.

Salientam que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas, à prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no livro registro de saídas, da autuada, não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica (Coluna C do anexo D na página 14-deste PAF).

Frisam que, como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços e ou operações o legislador o estabeleceria.

Sobre a dissertação que a autuada faz sobre a jurisprudência de outros estados relativo às operações que ela gostaria que fossem considerados no cálculo do coeficiente de creditamento, entendem que a impugnante tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária vigente, mas não pode querer que a opinião de outros e ou a sua opinião prevaleçam sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia, sendo estas opiniões a considerar para aprimorar futuras normas legais e não sobrepor as atuais. Isto exposto fica claro a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo. O que, repetem, não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia.

Sustentam que, sem uma norma legal, não é possível, incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e ou operações, motivo pelo qual a metodologia aplicada, pela fiscalização do Estado da Bahia, esta correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Quanto à solicitação de perícia contábil para comprovar as alegações de defesa, mantiveram totalmente a autuação, pois além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão em nosso RPAF, conforme Artigo 147, Inciso II.

Afirmam que demonstram, nesta informação fiscal e durante a fiscalização, nos documentos apensos a este PAF, que a perícia contábil solicitada está completamente descharacterizada, pois existem provas suficientes aqui anexadas conforme determina o artigo 147 do RPAF/BA e o assunto independe de conhecimentos de técnicos especiais, e, fica evidente que o pedido da autuada é meramente procrastinatório e recomendamos o indeferimento do mesmo.

Mantêm a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, em face de alegações peculiaridades em suas operações que não foram consideradas pelos autuantes e recomendações feitas no despacho da diligência, fls. 242/243, conforme abaixo:

“(...)

*1-Parte dos valores reclassificados pelo autuante como saídas isentas e não tributadas, para fins do CIAP, são operações tributadas, sujeitas a diferimento;*

*2-As remessas de comodato, conserto e reparo no Estado da Bahia, não são sujeitas ao ICMS;*

*3-Também há transferências entre os estabelecimentos, no Estado da Bahia;*

*4-Há remessas para estabelecimentos da impugnante fora do Estado da Bahia;*

*5-Parte se refere às prestações originadas de chamadas cartões telefônicas e pré-pagos;*

*6-Há bens submetidos à substituição tributária.*

*Dianete desses argumentos, pede-se que sejam adotadas as seguintes providências:*

*1-Intimar o autuado a apresentar os documentos necessários para realização de diligência para:*

*1.a-Considerar no “numerador”: Receitas de saídas normalmente tributadas + receitas tributáveis por substituição na espécie “diferimento”, conforme art. 342 do RICMS/BA, tais como as decorrentes de EILD e interconexão + receita de venda de cartões pré-pagos, cuja receita comprovadamente, já tenha sido tributada normalmente pelo ICMS;*

- 1.b-Excluir do total das saídas (denominador), as operações que não constituam saídas em definitivo, a exemplo de comodato, remessa para conserto ou reparo, desde que legalmente documentadas e as receitas que não se encontrem no espectro de alcance do ICMS (juros, encargos, multas, parcelamento e refaturamento, desde que não tributáveis pelo ICMS), e recebimento de terceiros relativos a outras receitas também não tributáveis pelo ICMS e valores de “simples faturamento de cartões telefônicos pré-pagos”, cuja receita, comprovadamente, já tenha sido tributada normalmente pelo ICMS;*
- 2-Ajustar o levantamento fiscal produzindo novos demonstrativos, inclusive o de débito;*
- 3-Cientificar o autuado do resultado da diligência, com entrega de cópias dos levantamentos, concedendo o prazo de 10 (dez) dias para que possa se manifestar;*
- 4-Produzir nova informação fiscal.*
- (...)"*

Em atendimento à diligência, os autuantes prestaram a informação (fls. 245-246) e aduzem que:

- 1) Elaboraram dois demonstrativos para atender as providencias, solicitadas pelo Egrégio CONSEF, descritas nos itens 1 e 2 desta diligência (fls. 242 e 243) que são: Anexo G (fl. 248) que se refere ao numerador e o anexo H (fl. 249) ao denominador.
  - a) O anexo G contém as operações referentes às inclusões e exclusões do numerador, cujos totais mensais das inclusões (coluna E) e exclusões (coluna J) migraram para o Anexo F;
  - b) O anexo H contém as operações referentes às exclusões do denominador, cujos totais mensais (coluna G) migraram para o Anexo F.
- 2) Pontuam que no anexo F (fl. 247), recalcularam o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do Livro CIAP onde:
  - a) Os valores mensais, das inclusões e exclusões no numerador, migrados do Anexo G foram incluídos nas colunas D e E respectivamente, após cálculo encontraram os novos valores mensais do total das operações tributadas na coluna F;
  - b) Os valores mensais, das inclusões e exclusões no denominador, que migraram do Anexo H foram incluídos na coluna H e I respectivamente, após cálculo encontraram os novos valores mensais do total das saídas na coluna J;
  - c) Dividiram o numerador (total das operações tributadas) pelo denominador (total das saídas) na coluna K e encontraram os novos coeficientes de creditamento mensais;
- 3) Destacam que no Anexo I (fl. 250) recalcularam o demonstrativo do ICMS recolhido a menor, devido à utilização a maior de créditos de ICMS referentes à incorporação de ativo permanente. Na coluna I, deste anexo, aplicaram os novos coeficientes de creditamento mensais e encontraram na coluna L os novos valores mensais do CIAP a estornar.

Pontuam que a informação fiscal de fls. 236 a 239, demonstra a metodologia aplicada pela fiscalização da SEFAZ do Estado da Bahia que está em consonância com os dispositivos legais constantes no RICMS/BA.

Concluem que todos os arquivos, que compõe esta diligência, estão também em arquivo magnético (fl. 251 deste PAF).

Outrossim, efetuaram a diligência determinada pelo CONSEF, porém informam que: O entendimento continua o mesmo que consta na informação fiscal (fls. 236 a 239), ou seja, se faz necessário adicionar, no RICMS/BA, dispositivos legais que estabeleçam inclusões e ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP, o que repetem, não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia.

Registram que é responsabilidade do Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia o resultado final do novo demonstrativo de cobrança (Anexo I – fl. 250), obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 252-253).

Em manifestação o contribuinte, fls. 255/262, descreve a solicitação da diligência fiscal como segue:

Pontua que os Auditores Fiscais elaboraram a Diligência Fiscal com base nos critérios citados acima, considerando as devidas exclusões e inclusões no numerador e no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, o que reduziu o valor autuado em torno de 50%, para o importe de R\$ 1.724.043,08.

Salienta que apesar da redução substancial do valor autuado, tanto a diligência fiscal, quanto os auditores fiscais que realizaram os cálculos, incorreram em erro, o que será demonstrado. Destaca que a 4<sup>a</sup> JJF, na fl. 242, requereu que fossem excluídas do total das saídas, as operações que não constituíssem saídas em definitivo, como as remessas em comodato, conserto, reparo, demonstração, porém, não mencionou as transferências de ativo entre os estabelecimentos dentro do Estado da Bahia.

Afirma que na impugnação apresentada no Auto de Infração e em outras autuações, lavradas por esta SEFAZ, já é amplamente reconhecido que as transferências de ativo entre os estabelecimentos dentro do próprio Estado da Bahia não podem ser consideradas saídas propriamente ditas, de modo que também devem ser excluídas do total das saídas.

Explica que o Convênio “ICMS” 126/98 (transcreve) determina que as empresas de telecomunicações devem conter apenas uma única inscrição no Cadastro de Contribuintes do “ICMS” em cada unidade da federação, centralizando a sua escrituração fiscal e o recolhimento do “ICMS”. Acrescenta que esta previsão também é encontrada no Regulamento de “ICMS” do Estado da Bahia – Art. 569-A - reproduz.

Refuta que o Controle de Créditos do “ICMS” do Ativo Permanente (“CIAP”) mantido no Estado da Bahia pelo autuado abarca todos os seus estabelecimentos baianos; logo, não há que se falar em saída propriamente dita quando ocorre a transferência de ativo entre os estabelecimentos do autuado dentro do Estado da Bahia.

Destaca que nas Diligências Fiscais determinadas em outros Autos de Infração lavrados contra o autuado, as 1<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> Juntas de Julgamento Fiscal deixaram claro e evidente que as transferências internas de bens do ativo imobilizado não devem constar no numerador e no denominador. Junta Diligências realizadas na 1<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> JJFs (A. I. nº 279692.0012/11-6; A. I. nº 279692.0012/12-4).

Pugna para que a 4<sup>a</sup> JJF formalize orientação nesse mesmo sentido, apontando que as transferências internas de ativos entre estabelecimentos localizados dentro do Estado da Bahia não podem ser consideradas no total das saídas, determinando nova revisão dos cálculos, para que esses valores sejam excluídos pelos Auditores Fiscais responsáveis na apuração do coeficiente de aproveitamento.

Aduz que outro ponto abordado na Impugnação e que não restou esclarecido pela 4<sup>a</sup> JJF diz respeito às transferências de bens do ativo para estabelecimentos localizados fora do Estado da Bahia.

Sustenta que a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento do autuado em outra unidade da federação determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no “CIAP” do contribuinte, nos termos do inciso V, parágrafo quinto, da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que é uma das maiores operadoras de telefonia do país, estando presente em todas as Unidades da Federação. Assim, diante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, a mesma adota um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquela transferência, visto que o “ICMS” é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais, sem que seja feito o estorno do valor original.

Esclarece que procede com dois recolhimentos a título de “ICMS” para os bens adquiridos para o seu estabelecimento e que posteriormente são transferidos para os estabelecimentos localizados nas demais unidades da Federação.

Explica que, em razão da grande quantidade de aquisições de bens para incorporação do ativo permanente da sociedade, o autuado quando precisa realizar a transferência desses bens, não consegue individualizá-los para proceder com o estorno do crédito de maneira correta e, por isso, procede com o recolhimento do “ICMS” na desincorporação, o que afasta qualquer prejuízo ao erário.

Postula que a 4<sup>a</sup> JJF se manifeste com relação a essas transferências, apontando que ou não podem ser consideradas no total das saídas, para que o cálculo seja refeito e esses valores sejam excluídos pelos Auditores Fiscais responsáveis dos cálculos para apuração do coeficiente de aproveitamento, ou sejam classificadas como operações tributadas.

Chama atenção para outro ponto destacado pela 4<sup>a</sup> JJF nas fls. 242/243 diz respeito às prestações de serviços de telecomunicações relativas aos cartões pré-pagos, as quais não foram corretamente interpretadas pelos Auditores Fiscais.

Salienta que a 4<sup>a</sup> JJF, na manifestação de fls. 242/243, afirma que as receitas de venda de cartões pré-pagos devem ser incluídas no numerador do cálculo do coeficiente de aproveitamento e, ainda, devem ser excluídas do denominador os valores de “simples faturamento de cartões telefônicos pré-pagos”. Contudo, pontua que os Auditores Fiscais responsáveis pela elaboração dos cálculos não atentaram para essas observações, deixando de incluir as receitas da venda no numerador e de excluir do denominador os valores de “simples faturamento de cartões telefônicos pré-pagos”, o que já demonstra que os cálculos devem ser refeitos.

Ressalta que as receitas que possuem como referência os “cartões pré-pagos” são operações regularmente tributadas e devem ser incluídas na formação do numerador e do denominador para fins de apuração do coeficiente do “CIAP”.

Assinala que a incidência do “ICMS” em relação às prestações originadas a partir de “cartões pré-pagos”, de acordo com o Convênio “ICMS” 55/05, se verifica por ocasião da disponibilização dos seus créditos, ou seja, no momento do seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação.

Ademais, assinala que as prestações com “cartões pré-pagos” são regularmente tributadas pelo “ICMS”, desta feita, tais receitas não podem ser consideradas pelas D. Autoridades Fiscais responsáveis pelo cálculo como isentas ou não tributadas, mas, sim, como regularmente tributadas.

Acrescenta que essas receitas devem constar tanto no numerador quanto no denominador para fins de apuração do coeficiente do “CIAP”, conforme explicitado nas Diligências Fiscais determinadas nos Autos de Infração n<sup>os</sup> 279692.0012/11-6 e 279692.0012/12-4 – reproduz.

Em conformidade com as transcrições acima, o entendimento da Secretaria de Fazenda deste Estado é no sentido de que as receitas que possuem como referência os “cartões pré-pagos” são operações regularmente tributadas e devem ser incluídas na formação do numerador e do denominador para fins de apuração do coeficiente do “CIAP”.

Ressalta que a incidência do “ICMS” em relação às prestações originadas a partir de “cartões pré-pagos”, de acordo com o Convênio “ICMS” 55/05, se verifica por ocasião da disponibilização dos seus créditos, ou seja, no momento do seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação.

Pontua que as prestações com “cartões pré-pagos” são regularmente tributadas pelo “ICMS”, desta feita, essas receitas devem constar tanto no numerador quanto no denominador para fins de apuração do coeficiente do “CIAP”, conforme a manifestação exarada pela Junta de Julgamento Fiscal das fls. 242/243.

Diante de todos os questionamentos abordados, protesta por nova Diligência Fiscal pela 4ª JJF, assim como nova revisão dos cálculos, considerando os seguintes pontos: transferências dentro e fora do Estado da Bahia de bens do ativo imobilizado e cartões pré-pagos.

Por fim, pede que todas as intimações atinentes ao presente caso sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, DR. MAURÍCIO PEDREIRA XAVIER, com endereço na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, salas 301/302, Ed. Premier Tower Empresarial, Pituba, Salvador-BA, CEP 41.810-012, celular nº (71) 9981-7877, e-mail: mauricioxavier@ig.com.br, e aos advogados DRS. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ nº 94.238 e MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, OAB/RJ nº 67.086 e GUILHERME BARBOSA VINHAS, OAB/RJ nº 112.693-A, todos com escritório na Rua do Mercado nº 11, 16º andar, Centro, na Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro.

A 4ª JJF converte os autos em diligência novamente, fls. 268, com vistas à adoção dos seguintes procedimentos:

*“Na presente autuação, embora tenha sido realizada a diligência de fls. 245/246, alguns pontos não foram devidamente abordados naquela ocasião, móvito porque esta 4ª JJF deliberou que o presente PAF retorno à inspetoria de origem para que os autuantes procedam ao que segue, com base na IN nº 053/2013:*

- 1. Retire do numerador e do denominador as transferências internas de bens do ativo imobilizado; (certo)**
- 2. Retire do numerador e do denominador as transferências de bens para outro estabelecimento da requerente em outra unidade da Federação;**
- 3. Inclua no numerador e no denominador, as receitas com “cartões pré-pagos” que são tributados por antecipação.**

*Desse modo, pede-se que seja refeito o levantamento de fl. 250, com as alterações acima expostas.*

*Com essas providências, devem ser fornecidas cópias ao contribuinte, dos novos demonstrativos, fornecendo-lhe o prazo de 10 dias para que possa se manifestar.*

*Deve ser observado que todas as intimações atinentes ao presente processo sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, Maurício Pedreira Xavier, com endereço na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, salas 301/302, Ed. Premier Tower Empresarial, Pituba, Salvador-BA, CEP 41.810-012.*

*Caso haja nova manifestação do autuado, que o autuante preste nova informação fiscal.  
(...)"*

Em atendimento à diligência, os fiscais autuantes prestaram informação (fl. 271/273) observando que:

#### **Quanto às providências solicitadas pelo CONSEF:**

As solicitações contidas nos itens 1 e 2 (fl. 268 deste PAF) foram executadas e os valores constam nas colunas I e J do anexo K - numerador e nas colunas G e H do anexo L.

Quanto a solicitação contida no item 3, informam que os cartões pré-pagos não são tributados por antecipação, sua tributação ocorre quando da validação dos créditos contidos nos cartões e estes valores tributados, via validação dos cartões pré-pagos, já constam no numerador dentro dos valores das operações tributadas.

Informam que na tributação tendo em vista que o denominador já contempla o total das saídas não se fez necessário uma nova inclusão de valores no mesmo. Quanto a inclusão de valores no numerador informam que caso tenha ocorrido saídas de cartões, com tributação, seus valores já estão contidos no numerador tendo em vista que o mesmo já contempla o valor de todas operações tributadas.

Afirmam que detectaram erro nos valores do serviço de interconexão contidos na coluna B do anexo G (fl. 248) referentes aos meses de maio e agosto de 2008 tendo em vista que os mesmos foram lançados com valores duplicados.

Assim, após o atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF e correção do erro acima detectado, ocorreram mudanças nos anexos: F-coeficiente, G-numerador, H-denominador e I-cobrança (fls. 247 a 250) e para demonstrar as correções refizeram os demonstrativos renomeando-os como anexos J, K, L e M - respectivamente (fls. 277 a 280).

Aduzem que a informação fiscal (fls. 236 a 239) demonstra a metodologia aplicada pela fiscalização da SEFAZ do Estado da Bahia que está em consonância com os dispositivos legais constantes no RICMS/BA vigente a época.

**Quanto a verificação de valores a maior:** explicam que durante a elaboração desta diligência verificaram que os valores mensais, constantes na coluna F do anexo I (fl. 250 deste PAF) – Saldo mensal do CIAP após baixas e entradas – estão a maior.

Assinalam que este fato foi causado pela não inclusão na coluna C, do mesmo anexo I, dos valores dos – créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente do exercício de 2004 – que deveriam ter sido baixados, pois o período de utilização de 48 meses foi concluído. Estes valores deveriam ter sido somados aos valores dos – créditos mensais de ICMS sobre as baixas do ativo permanente – do exercício de 2008, constituindo assim o – total de crédito mensal das baixas do ativo permanente – como consta no título da coluna C do Anexo I.

Desta forma, para corrigir, neste PAF 279692.0012/12-4, os valores mensais da coluna F do anexo I, recalcularam o – saldo mensal do CIAP após baixas e entradas. Relatam os procedimentos realizados:

**Correções realizadas no CIAP 2008 referente ao PAF 279692.0004/12-1.**

**1a)** Elaboraram planilha CIAP 2008 - Anexo B-1 (fl. 276 deste PAF) onde: **Na coluna B** constam os valores do – crédito mensal sobre as baixas do ativo permanente ocorridas em 2008. **Na coluna C** constam os valores do – crédito mensal de ICMS sobre as entradas do ativo permanente ocorridas em 2004 cujo período de utilização de 48 meses foi concluído. **Na coluna D** constam a soma das colunas B e C com os valores do – total do crédito mensal do ICMS das baixas do ativo permanente do exercício de 2008.

**1b)** Elaboraram planilha CIAP 2008 - Anexo M (folha 280 deste PAF) onde: Os valores encontrados na coluna D do anexo B-1 migraram para a coluna C do anexo M e, seguindo a fórmula deste anexo, encontramos o valor final da coluna F corrigido (fl. 280 deste PAF).

Concluíram informando que no anexo 01 do PAF 274068.0005-11-5 do qual originou os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente ocorridas em 2004, bem como todos os outros arquivos, que compõem esta diligência, estão também em arquivo magnético (fl. 281 deste PAF).

Desse modo efetuaram diligência determinada pelo CONSEF, porém informam que: O entendimento, dos autuantes, no que se refere às alterações do cálculo do coeficiente de creditamento, continua o mesmo que consta na informação fiscal (fls. 236 a 239).

Registram, que é responsabilidade do Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia o resultado final, no que se refere aos efeitos causados pelas alterações do coeficiente de creditamento, do novo demonstrativo de cobrança (CIAP 2008 - Anexo M – fl. 280) obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 282-283A).

O autuado manifestou-se alegando que os fiscais, nas duas diligências, não abordaram a questão das prestações de serviços de telecomunicações relativas aos cartões pré-pagos (fls. 285-290).

Destaca que a Ilustre Quarta Junta de Julgamento Fiscal determinou que as D. Autoridades Fiscais autuantes procedessem com a Diligência do Auto de Infração em referência, a qual deveria observar as recomendações:

*"Na presente autuação, embora tenha sido realizada a diligência de fls. 245/246, alguns pontos não foram devidamente abordados naquela ocasião, motivo porque esta 4ª JJF deliberou que o presente PAF retorne à inspetoria de origem para que os autuantes procedam ao que segue, com base na IN nº 053/2013.*

1. *Retire do numerador e do denominador as transferências internas de bens do ativo imobilizado;*
2. *Retire do numerador e do denominador as transferências de bens para outro estabelecimento da requerente em outra unidade da Federação;*

3. Inclua no numerador e no denominador, as receitas com ‘cartões pré-pagos’ que são tributados por antecipação.

Desse modo, pede-se que seja refeito o levantamento de fl. 250, com as alterações acima expostas.”

Observa que o Relator requereu que as D. Autoridades Autuantes refizessem os cálculos excluindo do numerador e do denominador as transferências de bens do ativo imobilizado dentro e fora do Estado da Bahia.

Acrescenta que as D. Autoridades Fiscais também determinaram que as receitas decorrentes dos “cartões pré-pagos” fossem consideradas no numerador e no denominador do cálculo do coeficiente de aproveitamento pelas D. Autoridades Fiscais ao refazerem as planilhas constantes do Auto de Infração. Assim, pontua que no cumprimento das orientações trazidas pela 4<sup>a</sup> JJF, as D. Autoridades Autuantes afirmam que atenderam as solicitações e refizeram as planilhas que determinam o cálculo do coeficiente de aproveitamento durante o período autuado. Contudo, salienta que as D. Autoridades Fiscais argumentam que encontraram erros nas planilhas nos valores dos serviços de interconexão nos meses de maio e agosto de 2008 e no saldo mensal do “CIAP”, recalculando o saldo mensal após baixas e entradas. Transcreve o resultado da Diligência.

Verifica que as D. Autoridades Fiscais argumentam que encontraram erros nos valores do serviço de interconexão nos meses de maio e agosto de 2008, alegando que esses valores estariam duplicados, contudo, essa afirmativa não procede.

Sustenta que os valores considerados anteriormente pelas D. Autoridades Fiscais, no importe de R\$ 38.060.832,06 e R\$ 39.624.198,66, respectivamente, estão corretos, conforme pode ser verificado nos Livros Fiscais da peticionária anteriormente apresentados.

Pontua que a fiscalização afirma que os valores dos meses de maio e agosto de 2008 estão duplicados, contudo, ao analisar as Notas Fiscais referentes aos serviços de interconexão durante esses meses, deixaram de atentar que há diversos documentos fiscais possuem o mesmo valor do serviço, mas com numeração e datas diferentes. A peticionária apresenta as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação nº 02 e 165, que possuem o mesmo valor, na quantia de R\$ 368.304,87, mas com numeração e datas de emissão diferentes, conforme documento em anexo (Doc. nº 01).

Desse modo, reclama que os valores dos serviços de interconexão dos meses de maio e agosto de 2008 não estão duplicados, de modo que os autos devem ser novamente remetidos para as D. Autoridades Fiscais para a elaboração de nova planilha, considerando os valores de R\$ 38.060.832,06 e R\$ 39.624.198,66, respectivamente.

Com relação aos cartões “pré-pagos”, as D. Autoridades Fiscais afirmam que essas receitas constam do denominador e do numerador na planilha com o cálculo do coeficiente de creditamento elaborado pela Diligência para o Auto de Infração. Contudo, ao analisar os cálculos, pode perceber que essas receitas somente constam no denominador da equação, diferente do que afirmam as D. Autoridades Fiscais, contrariando a determinação da 4<sup>a</sup> JJF (Doc. nº 02). Isso também ocorre com as operações sujeitas a substituição tributária (Doc. nº 03).

Pontua que as receitas que possuem como referência os “cartões pré-pagos” são operações regularmente tributadas e devem ser incluídas na formação do numerador e do denominador para fins de apuração do coeficiente do “CIAP”.

Refuta que a incidência do “ICMS” em relação às prestações originadas a partir de “cartões pré-pagos”, de acordo com o Convênio “ICMS” 55/05, se verifica por ocasião da disponibilização dos seus créditos, ou seja, no momento do seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação.

Registra que as prestações com “cartões pré-pagos” são regularmente tributadas pelo “ICMS”, desta feita, tais receitas não podem ser consideradas pelas D. Autoridades Fiscais responsáveis pelo cálculo como isentas ou não-tributadas, mas, sim, como regularmente tributadas, de modo

que os autos devem ser novamente enviados para a Fiscalização para que os cálculos sejam refeitos, para que essas receitas constem no numerador e no denominador da equação.

Frisa que apesar da clareza das orientações constantes da Diligência Fiscal de fl. 268, os Auditores Fiscais, ao elaborarem os cálculos, entenderam por recompor os valores do “CIAP” desde o ano de 2004, recalculando todos os fatos de apropriação conforme pode ser verificado no Anexo B-1 do Auto de Infração.

Observa que no Anexo B-1, é possível verificar que, os Auditores Fiscais, sem qualquer determinação da Quarta Junta de Julgamento Fiscal, entenderam por recalcular o demonstrativo do “ICMS” recolhido a menor.

Ocorre que os Auditores Fiscais, ao elaborarem a planilha requerida pela 4<sup>a</sup> JJF, verificaram que não haviam computado as baixas do período, o que acarretou em um saldo mensal do “CIAP” a maior.

Assim, pontua que os Auditores Fiscais refizeram todas as planilhas do “CIAP” referentes aos exercícios de 2008, efetuando as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos, assim como computou as baixas dos quadriênios que não havia considerado anteriormente.

Explica que, tais cálculos não só alteram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do “CIAP” de 2008, constante do Auto de Infração ora em epígrafe, como alteram também a planilha dos anos anteriores, alterando, inclusive, os cálculos do Auto de Infração nº 279692.0012/12-4, já lançado e defendido pela peticionária.

Observa que a 4<sup>a</sup> JJF, na fl. 268, em nenhum momento determinou, ou sequer mencionou, a reconstrução das planilhas do “CIAP” para considerar esses valores, menos ainda a reconstrução das planilhas do “CIAP” de períodos passados.

Ressalta que 4<sup>a</sup> JJF somente determinou a revisão fiscal do Auto de Infração para acrescentar e excluir determinados valores no numerador e no denominador da equação do cálculo do coeficiente de creditamento do ano de 2008 da peticionária.

Clama que, em razão dos apontamentos trazidos acima pela peticionária, os D. Auditores Fiscais deverão realizar a correção dos cálculos constantes das planilhas apresentadas, para adotar tão somente o quanto foi determinado pela Junta de Julgamento Fiscal.

Reitera que os termos da Impugnação ofertada em 02/08/2012, demonstram as razões pelas quais a autuação merece ser cancelada em 1<sup>a</sup> Instância.

Os autuantes em nova manifestação, quanto ao teor da diligencia, de fls. 294/296 informam que as receitas provenientes dos serviços de interconexão/remuneração de uso de rede devem ser escrituradas na coluna outras, do livro registro de apuração, sob os CFOP's: 5301 a 5307 quando os serviços forem prestados dentro do Estado da Bahia e 6301 a 6307 quando forem prestados para Outros Estados.

Pontuam que no livro Registro de Apuração do mês de maio/08 consta escriturado sob os CFOP's 5301 e 6301 os seguintes valores: R\$ 28.924.816,23 e R\$ 9.255.120,26 respectivamente, (fls. 114 e 115 deste PAF) totalizando: R\$ 38.179.936,49, portanto, sobre o valor do serviço de interconexão referente ao mês de Maio/2008, o argumento da autuada procede, pois o valor por ela reclamado de R\$ 38.060.832,06 esta inserido no montante escriturado em seu livro registro de apuração.

Declararam que, quanto ao mês de agosto/2008 constam escriturados no livro Registro de Apuração sob os CFOP's 5301 e 6301 os seguintes valores: R\$ 14.347.383,17 e R\$ 5.576.984,11 respectivamente, (fls. 120 e 121 deste PAF) totalizando: R\$ 19.924.367,28, portanto, sobre o valor referente ao mês de Agosto/2008, o argumento da autuada não procede, pois o valor por ela reclamado de R\$ 39.624.198,66 esta acima do registrado em seu livro registro de apuração. Acrescente que se considerássemos o valor sugerido pela autuada o valor do total dos serviços tributados seria maior que o valor total das saídas o que geraria, erroneamente, um coeficiente de creditamento

superior a 1 (um), fato este que pode ser observado no anexo J, da primeira diligência, nas colunas F, I e J (fl. 247 deste PAF).

Continua a autuada em suas novas razões de defesa *in verbis*: "Com relação aos cartões pré pagos...Contudo, ao analisar os cálculos, a peticionária pode perceber que essas receitas constam somente no denominador da equação (grifo nosso)...de modo que os autos devem ser novamente enviados para a Fiscalização para que os cálculos sejam refeitos, para que essas receitas constem no numerador e no denominador da equação (grifo nosso)" (fls. 288 e 289).

Percebem que a impugnante esta confusa e não consegue identificar, nas planilhas do auto e das duas diligências realizadas, se a receita dos cartões pré pagos constam ou não no denominador da equação, por isso esclarecemos: As receitas sobre a venda de cartões pré-pagos sempre constaram no denominador dai não ser necessário sua inclusão, tendo em vista que é obrigatório considerar no denominador o valor total das saídas efetuadas pelo contribuinte como pode ser verificado na coluna E do anexo D (folha 14).

No intuito de esclarecer a dúvida descrita, de solucionar as diversas demandas contidas neste PAF e também outras que, porventura possam vir a ocorrer, a fiscalização utilizou para a correta apuração do débito tributário a Instrução Normativa nº 053/13 (fls. 300 a 305) cujo objetivo foi o de pacificar o entendimento do que se deve considerar no cálculo do coeficiente de creditamento. Nesse sentido acreditam que com a aplicação das orientações contidas nesta Instrução conseguimos solucionar as demandas tanto do Egrégio Conselho de Fazenda como da autuada.

Salientam que além das demandas descritas neste PAF, uma outra ocorreu provocada pela impugnante. Disse que durante a fiscalização do roteiro do CIAP, nos exercícios de 2011 a 2013, (PAFs: 279692.0002-14-5 e 279692.0003-14-1), a autuada solicitou que fosse incluído como entradas do ativo permanente, no cálculo do saldo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o seu ativo permanente e depois de verificar a documentação necessária para tal procedimento, a fiscalização atendeu esta solicitação e, além disso, a impugnante não efetuou a baixa dos créditos, cujo período de utilização de 48 meses foi concluído, conforme solicita o Art.93º, Parágrafo 17, Inciso VII do RICMS/97, vigente a época.

Informam que com a finalidade de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa e ciente da existência de PAF's de exercícios anteriores, a fiscalização estendeu os valores da transposição de estoque para o seu início em novembro de 2007 - anexo 81 – (fls. 306 a 309), tendo em vista que, provavelmente, a impugnante também demandaria, em futuras diligências, a inclusão desta transposição em outros PAFs, a fiscalização também efetuou a baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e não baixado pela impugnante.

Intimaram o contribuinte (fls. 297 a 299) a apresentar os valores referentes às operações descritas na Instrução Normativa nº 053/13 e os valores relativos a transposição de estoque por ela anteriormente reclamada e na aplicação das orientações contidas na referida instrução e na inclusão dos valores relativos à transposição de estoque foram criados novos demonstrativos/anexos a ver: "81-saldo acumulado, 82-cobrança, 83-baixas total, 84-entradas total, 85-cálculo do coeficiente, 86-inclusões e exclusões no numerador, 87-exclusões no denominador (fls. 306 a 315), sendo que, os anexos B e C permanecem inalterados (fls. 07 a 13). Outrossim, acrescentamos que tais anexos foram elaborados de modo didático sendo auto explicativos".

Argumentam que, após análise da documentação recebida, do atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, via Instrução Normativa nº 053/13, do atendimento a demanda da autuada sobre a transposição de estoque e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e não baixado pela impugnante, foram gerados novos débitos tributários mensais como podem ser verificados no Anexo 82 - Cobrança (fl. 310).

Ressaltam que, interpretações divergentes da legislação, e/ou equívocos podem ocorrer, tanto nos trabalhos da auditoria fiscal, como também por parte do contribuinte, nesses casos, consideram os momentos da diligência e da informação fiscal, oportunos e, por responsabilidade funcional, têm que informar tais ocorrências e oferecer soluções.

Concluem que efetuaram diligência fiscal determinada pelo CONSEF, mediante as considerações apresentadas, mantiveram a ação fiscal, com as alterações descritas, que resultou na reclamação do crédito tributário na infração 1 no valor total de R\$957.845,19 a ser cobrado conforme novos cálculos apresentados cujos valores mensais estão descritos no Anexo 82-Cobrança (fl. 310).

Consta nas fls. 297 a Intimação que os autuantes processaram para o cumprimento da diligencia, no que se refere à entrega pelo sujeito passivo, de livros e documentos fiscais, para a sua realização.

Em nova manifestação o sujeito passivo, fls. 319/322, pronuncia-se sobre o resultado da diligencia, na qual os auditores fiscais reconheceram que o valor remanescente do Auto de Infração correspondia a R\$ 957.845,19, isto em valores históricos.

Pontua que o valor remanescente corresponde a, aproximadamente, 28% (vinte e oito por cento) do lançamento original. Contudo, observa que persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela D. Autoridade Fiscal, determinação que deverá vir por parte da 4<sup>a</sup> JJF.

Explica, novamente, que quando da transferência interestadual de bens de seu ativo, destinadas a outros estabelecimentos seus, não obstante se tratar de uma operação não tributada, em razão da ausência de circulação jurídica, procedia com o recolhimento do “ICMS” sobre a referida saída.

Salienta que este recolhimento era feito por duas razões: “*i) impossibilidade material em individualizar o momento de entrada do bem objeto de transferência, o que, naturalmente, não permite a baixa do bem do ativo imobilizado da peticionária; e ii) reduzir/afastar os prejuízos para o Estado da Bahia em decorrência daquela impossibilidade*”.

Percebe que a impossibilidade material decorre do fato de que a peticionária procede com a aquisição de grandes quantidades de produtos para o seu ativo imobilizado, os quais são registrados de acordo com o documento fiscal que lhes serve de respaldo, e não por item, o que justifica a impossibilidade de identificar, com segurança, o momento em que o bem a ser transferido teria ingressado no estabelecimento baiano.

Exemplifica que ao adquirir 1.000 (hum mil celulares) para que sejam utilizados no mostruário de suas lojas. Esses aparelhos são registrados em seu ativo imobilizado pela nota fiscal por meio da qual foram adquiridos, e não por número de série de cada aparelho. O mesmo tipo de registro é feito quando os mesmos são remetidos em transferência.

Declara que, ao materializar a impossibilidade anteriormente, demonstra o cabimento do procedimento por ela realizado, qual seja, o estorno indireto. Esclarece que o estorno indireto consiste em proceder com o recolhimento do “ICMS” em relação a uma operação (transferência entre estabelecimentos do mesmo titular) que seria desonerada da incidência, em decorrência da impossibilidade em identificar o momento em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado, o que não permite a realização do correspondente estorno.

Desse modo chegou à adoção do estorno indireto, o qual, justamente, consiste na realização de recolhimento de “ICMS” em relação a uma operação desonerada pela impossibilidade de realização do estorno determinado pela legislação.

Afirma que não há dúvidas que a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular é uma operação não submetida à incidência do “ICMS”, na esteira do quanto já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, inclusive, à luz da Súmula nº 166.

Assevera que após dois anos, a legislação do Estado da Bahia deixa de exigir o estorno dos bens vinculados ao ativo imobilizado. Então, se os bens objeto de transferência estivessem nesse

cenário, ter-se-ia, em favor do Estado da Bahia, um recolhimento do “ICMS” em operação não sujeita ao tributo estadual, e quando sequer seria exigido o estorno do crédito de seu ativo imobilizado.

Assinala, ainda que a situação fosse analisada pelo cenário mais conservador, o Estado da Bahia teria um benefício, pois a saída deveria considerar o valor do bem diminuído do tempo que o mesmo tenha ficado vinculado àquele estabelecimento, sendo que o débito de “ICMS” seria proporcionalmente menor. Aqui, mais uma vez, a peticionária atua em favor do Estado da Bahia, em razão de sua impossibilidade em individualizar e identificar o momento em que o bem objeto da saída em transferência tenha sido recepcionado. Porém, a atuação da D. Autoridade Fiscal não considera nenhum daqueles aspectos, exigindo o estorno dos valores correspondentes às saídas realizadas, o que configura o pior cenário possível, pois descompasso da realidade, na medida em que adota uma ficção, de que o valor do estorno deveria ser idêntico ao da baixa realizada, sem, tampouco, considerar o recolhimento do imposto em relação a uma operação em que o mesmo não seria devido.

Aduz que a D. Autoridade Fiscal deveria, diante de todos os pontos expostos, reconhecer os recolhimentos realizados como redutores das baixas do ativo imobilizados exigidas, ou seja, ao invés de proceder com a glosa do equivalente a 17%, tendo em vista os recolhimentos correspondentes a 12%, incidentes sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deveria ter procedido com o lançamento apenas do equivalente a 5%, pois este seria o máximo prejuízo suportado pelo Estado da Bahia, isto quando viesse a ser materializado.

Sustenta que esta situação fica bastante evidente a partir do quadro esquemático, fl. 322, onde demonstra que a glosa realizada foi no patamar de 17%, quando poderia, no máximo, corresponder a 5%, eis que seria o resultado da diminuição do valor registrado (17%) daquele recolhimento feito quando da transferência (12%).

Com base nos pontos expostos, diz que há necessidade de revisão do trabalho fiscal. Pugna pelo provimento, com o reconhecimento do saldo remanescente que corresponderia a, no máximo, R\$ 293.673,00, conforme planilha em anexo.

Em nova informação fiscal, fls. 325/328, após a manifestação do contribuinte, 319/322, os autuantes verificam que o autuado admite em sua manifestação que, *in verbis*: “*i) impossibilidade material em individualizar o momento de entrada do bem objeto de transferência, o que, naturalmente, não permite a baixa do bem do ativo imobilizado...*”

Continua, *in verbis*: “*...procede com a aquisição de grandes quantidades de produtos para o seu ativo imobilizado, os quais são registrados de acordo com o documento fiscal que lhes serve de respaldo, e não por item, o que justifica a impossibilidade de identificar, com segurança, o momento em que o bem a ser transferido teria ingressado no estabelecimento baiano.*”

Prossegue, *in verbis*: “*...em decorrência da impossibilidade em identificar o momento em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado, o que não permite a realização do correspondente estorno.*”

Informam que além de não cumprir o estabelecido no RICMS/BA a impugnante também critica a equipe de fiscalização da SEFAZ/BA *in verbis*: “*...D. Autoridade Fiscal não considera nenhum daqueles aspectos, exigindo o estorno dos valores correspondentes as saídas realizadas...na medida em que adota uma ficção...*” Portanto, verificam que a impugnante admite que além de não cumprir o determinado nos Art. 93º § 17º, Incisos V e VII e Art. 339º do RICMS/BA, criou um “modus operandi” artificial próprio denominado de “estorno indireto”, assim sendo foi a impugnante quem adotou uma peça de ficção, diferente da fiscalização da SEFAZ/BA que realizou todo o trabalho de auditoria fiscal lastreado no que determina o RICMS/BA e em documentação suporte. Cita o RICMS/BA sobre o CIAP *in verbis*, arts 339, § 1º, § 2º.

Pontuam que para a correta elaboração do CIAP são exigidas diversas informações sobre os bens que irão possibilitar o aproveitamento dos créditos fiscais a serem apropriados

proporcionalmente em decorrência de entrada no estabelecimento e estas solicitações não foram cumpridas pela impugnante, dentre as muitas contidas no Art. 339º, § 2, Inciso II.

Salientam que o autuado também erra quando afirma que, *in verbis*: "...Após dois anos, a legislação do Estado da Bahia deixa de exigir o estorno dos bens vinculados ao ativo imobilizado.". Em realidade o Art.93º § 17º, Inciso VII determina que este estorno se dará em quatro anos.

Quanto ao saldo acumulado, aborda que no início das suas razões de defesa, a impugnante alega que, *in verbis*: "...ainda persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela D.Autoridade Fiscal....".

Explicam que ocorre uma grave inversão de valores, pois que se a própria autuada reconhece que não elabora o CIAP de acordo com o que determina RICMS/BA então é ela, impugnante, quem deve corrigir seu saldo acumulado, não é a norma legal que deve se adaptar ao "*modus operandi*" da autuada e sim o inverso. Se procedesse como requer a autuada estaria a fiscalização sendo injusta com os outros contribuintes, inclusive do mesmo segmento, que obedecem o que determina o RICMS/BA e consideram a isonomia uma condição "*sine qua non*" dentro das suas responsabilidades funcionais.

Para a correta apuração do valor do saldo mensal acumulado do CIAP se faz necessário: "a) Subtrair mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das baixas mensais de ativo permanente, tanto as ocorridas no exercício vigente como as do quadragésimo oitavo mês que concluíram seu ciclo; b) Adicionar mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício vigente; c) Concluir as operações acima descritas encontrando-se o valor do saldo mensal acumulado atualizado".

Ressaltam que a fiscalização da SEFAZ/BA apurou os cálculos do saldo mensal acumulado da forma como determina o RICMS/BA e o mesmo está demonstrado de forma didática e detalhada no Anexo 81 (fls. 306 a 309) e que assim como os demais anexos, que compõe esta diligência fiscal (fls. 306 a 315), todos estão baseados em documentação comprobatória.

Informam que apesar de reclamar, a impugnante não apresentou nenhuma memória de cálculo e/ou meio de prova referente ao saldo acumulado do seu CIAP e por responsabilidade funcional a fiscalização da SEFAZ/BA somente pode validar procedimentos previstos no RICMS/BA e acompanhados por meios de provas.

Quanto aos recolhimentos efetuados a título de "ICMS" nas transferências interestaduais, verificam que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados como pode ser observado no anexo 83 (folha 311), onde a fiscalização realizou os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências respeitando o imposto no Art.93º, Parágrafo 17º, Inciso V do RICMS/BA.

Portanto, em desconformidade com o artigo descrito, determinado pelo RICMS/BA, a impugnante em seu "*modus operandi*" não efetua as baixas referente as alienações dos bens do ativo permanente ocorridas no exercício tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram seu ciclo concluído ficando assim os créditos fiscais sendo utilizados de modo "*ad aeternum*" e por consequência causando recolhimento a menor do ICMS.

Destacam outro agravante neste "*modus operandi*" adotado pela impugnante é que além de desejar utilizar os créditos fiscais "*ad aeternum*" no Estado da Bahia - por não efetuar as baixas do ativo permanente, alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 tiveram seu ciclo concluído - a mesma repassa os mesmos créditos fiscais para suas filiais em outros estados ao tributar a transferências interestaduais dos bens do ativo permanente, em outras palavras: Paga as transferências para poder lá na frente aproveitar o crédito.

Acrescentam que a autuada não apresenta nenhum documento como meio de prova para sustentar este procedimento denominado por ela de "estorno indireto" e tampouco apresentou documento, como meio de prova, que suportasse os valores apresentados no quadro (fl. 322) e se ainda assim, apesar da falta de provas, seus argumentos persistissem, esta compensação, por ela solicitada, não estaria prevista no RCIMS/BA e por responsabilidade funcional a fiscalização da SEFAZ/BA somente pode validar procedimentos previstos no RICMS/BA e acompanhados por meios de provas.

Verificaram-se equívocos diversos, cometidos pela autuada, na apuração do CIAP, por opção, da mesma, em não seguir o que determina os dispostos nos Art. 93º §17º e 339º §2º do RICMS/BA vigente a época e não podem validar procedimentos que ferem o RICMS/BA por obediência ao mesmo.

Concluem mantendo a ação fiscal com as alterações descritas na diligência fiscal (fls. 294 a 316) que resultou na reclamação do crédito tributário na infração 1 no valor total de R\$ 957.845,19 e seus acréscimos legais a ser cobrado conforme novos cálculos apresentados cujos valores mensais estão descritos no Anexo 82-Cobrança (folha 310).

Na sessão de julgamento, a JJF deliberou pela realização de diligência, fls. 333/337, na qual a relatora faz um breve histórico dos atos processuais encetados até aquela data, e solicita que fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF proceda ao que segue:

*".... para que ... seja verificado se o resultado encontrado pelos autuantes, e mantidos no Anexo 82, fl. 310, encontra-se em consonância com a Instrução Normativa nº 053/2013, partindo das premissas também levantadas pela defendant, com relação ao cometimento de equívocos pela fiscalização. Deve ser observado que o DEMONSTRATIVO DO SALDO DA EVOLUÇÃO DO SALDO ACUMULADO DO CIAP, referente aos exercícios de 2004 a 2008, o saldo do mês de dezembro/2006, inicialmente em R\$17.800.174,90 (fl. 06), passou a ser de R\$15.948.302,94, valor mantido pelos autuantes e contestado pela sociedade empresária autuada.*

(...)

Em atendimento à solicitação de diligência, fls. 340/342, a ASTEC/CONSEF procedeu a seguinte análise (fls. 340/342):

Conforme expostas no pedido de diligencia, as premissas levantadas pelo contribuinte se resumem em:

- Questionamento quanto ao saldo acumulado no CIAP da empresa em dezembro/2006, que é de R\$17.800.174,90 e que o fisco recalcoulou para R\$15.948.302,94, em ação fiscal que resultou no AI 279692.0012/11-6 que, segundo ele, estaria pendente de resolução e que, ainda assim, tal valor foi considerado no presente PAF;
- Equívocos cometidos pelos autuantes no cálculo do CIAP, já que valores não estariam no campo de incidência do ICMS não poderiam ser considerados.

Considerando as premissas acima, a JJF pede para verificar se o resultado encontrado pelos autuantes e mantidos no Anexo 82, fl. 310, encontra-se em consonância com a Instrução Normativa nº 53/2013.

Analisando os autos o diligente constatou:

*a) Tendo em vista da confirmação do saldo refeito (R\$15.948.302,94) em face do trânsito administrativo em julgado do AI nº 279692.0012/11-6 (Acórdão CJF 0309-11/14 em anexo – fls. 343/358) e extrato INC indicando ajuizamento do crédito relativo ao citado AI pela Fazenda Pública (fl. 359), a questão quanto ao saldo CIAP acumulado até dezembro/2006 está prejudicada no âmbito administrativo;*

*b) Quanto ao resultado apurado pelos autuantes e mantidos no Anexo 82 (fl. 310), os documentos e dados autuados (demonstrativos impressos de fls. 306/315 com suas pertinentes observações e mídia magnética correspondente – fl. 316) demonstram que está em consonância com a Instrução Normativa nº 53/2013 o que, complementarmente, se confirma com as seguintes ponderações:*

*b.1) No documento de fls. 294/296 os autuantes expressam a adequação do procedimento fiscal à IN 53/2013 e atendimento das demandas do contribuinte no que foi possível nesse procedimento;*

b.2) Na manifestação (fls. 319/322) que se seguiu ao resultado final de R\$957.845,19, o contribuinte se limita à alegação defensiva relacionada à “transferências de ativos”, cujo “modus operandi” que utiliza e denomina de “estorno indireto”, fugindo à forma regulamentada no RICMS/BA pretende seja homologado pelo Fisco, já que apresentando um comparativo à fl. 322, reconhece como procedente o valor de R\$293.673,00;

b.3) Na Informação Fiscal de fls. 325/328 que segue à manifestação do contribuinte, mantendo o resultado, os autuantes refutam o argumento defensivo restante.

Assim, não havendo alterações a fazer nas planilhas elaboradas pelo autuantes, o demonstrativo de débito da exigência fiscal, se mantém com a exigência do tributo no valor de R\$ 957.845,19, fls. 341/342.

Pugna que as informações prestadas atendam ao solicitado no pedido de diligência, sendo a questão restante de mérito. Junta decisão do CONSEF referente ao AI nº 279692.0012/11-6 (Acórdãos JJF nº 0085-01/13 e CJF nº 0309-11/14 – fls. 343/358).

Após o atendimento à diligência, a ASTEC intimou as partes envolvidas (autuados e autuantes), fls. 360/362.

Em nova manifestação peticionada pelo advogado, fls. 364/366, este pontua que a nova diligência realizada pelas D. Autoridades Fiscais, em que pese a expressa determinação desta Junta de Julgamento Fiscal para que a planilha de cálculos apresentada fosse refeita, utilizando-se o saldo credor acumulado apurado no início da fiscalização – qual seja, R\$ 17.800.174,80 –, os fiscais, novamente, entenderam por manter o suposto saldo encontrado no curso do processo administrativo, no valor de R\$ 15.948.302,94, sob o argumento de que o mesmo restou confirmado com o trânsito em julgado do Processo Administrativo nº 1279692.0012/11-6, o qual discutia períodos semelhantes.

Reitera que persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela D. Autoridade Fiscal. Contudo, esta determinação deverá vir por parte desta 5ª Turma de Julgamento Fiscal. Explica-se.

Salienta que ao manter a autuação no valor de R\$ 957.845,19, as Autoridades Fiscais incorreram em flagrante violação ao Princípio da Inalterabilidade do Lançamento – o qual, em atenção à segurança jurídica, assegura ao contribuinte que, uma vez realizado, não pode o lançamento sofrer modificação pela autoridade administrativa, nos termos do quanto previsto pelo artigo 146, do CTN.

Esclarece que de maneira totalmente arbitrária, os fiscais autuantes, entenderam, por conta própria, sem qualquer solicitação por parte dos julgadores administrativos, por refazer todas as planilhas do CIAP referentes aos exercícios de 2008 e 2009, de modo a modificar o escopo da autuação efetuando as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos, e computando as baixas dos quadriênios que supostamente não haviam considerado anteriormente, alterando, por completo a suposta infração praticada pela empresa.

No caso em tela, no lançamento originário, afirmam que teria deixado de recolher o ICMS durante o período de 2008 em razão do aproveitamento indevido de créditos sobre os bens adquiridos para o ativo permanente, “em decorrência de não ter aplicado o coeficiente de creditamento correto sobre o valor dos créditos mensais do CIAP. Contudo, pontua que após as diligências fiscais realizadas, as D. Autoridades Fiscais alteraram o escopo da autuação e a matéria tributável, argumenta que, durante o período de 2008 e anos anteriores, teria deixado de recolher o ICMS em decorrência da ausência das baixas dos créditos após o quadriênio previsto na legislação.

Argumenta que as D. Autoridades Fiscais não podem incluir no lançamento, valores relativos a um fato novo, que sequer foi objeto da diligência solicitada pelo órgão julgador, no decorrer do processo administrativo em que o contribuinte já apresentou impugnação referente àquilo que foi autuado. Portanto, sustenta que não se refere a baixas não efetuadas, e na diligência, motivo pelo qual os ilustres julgadores desta C. 5ª Turma de Julgamento determinou, expressamente, que as

autoridades fiscais utilizassem o saldo de crédito acumulado indicado no Auto de Infração Lavrado para realização dos cálculos em discussão, qual seja, R\$ 17.800.174,80.

Acrescenta que, no momento em que o Agente Fiscal, ao lavrar Auto de Infração, deixa de indicar o objeto da autuação, e, após verificado o “erro”, pretende fazê-lo após instaurado o processo administrativo, está, notoriamente, deixando de aplicar a previsão legal em que estaria se subsumindo o tributo pretendido.

Frisa que, caso as D. Autoridades Fiscais entendam que os cálculos elaborados para o presente Auto de Infração foram feitos de maneira incorreta, deveriam cancelar integralmente o lançamento e lavrar novo Auto de Infração.

Por isso, reafirma que os D. Auditores Fiscais deverão realizar a correção dos cálculos constantes das planilhas apresentadas, para adotar tão somente o quanto foi determinado pela JJF. Adiciona e reitera os termos da Impugnação ofertada em 02/08/2012, demonstrando as razões pelas quais a autuação merece ser cancelada em 1<sup>a</sup> Instância.

Os autuantes informaram que receberam a devida ciência da diligência (fl. 369) e, disseram, que após a leitura do Parecer ASTEC nº 0082/2016 (fls. 340/342), concordam com o auditor fiscal responsável que realizou a devida diligência.

Em sessão de julgamento, o PAF é diligenciado, em retorno ao auditor fiscal lotado na ASTEC, o qual elaborou a diligencia anterior, para que prestasse esclarecimentos acerca dos cálculos efetuados, com base na Instrução Normativa nº 053/2013, quanto ao resultado do Parecer ASTEC nº 082/2016, e de que forma essas parcelas foram lançadas na Apuração do CIAP:

1 – O saldo inicial do exercício de dezembro de 2006.

2 – Como foram efetuados os ajustes conforme a IN 53/2013, observando:

- a) Cartões pré pagos cujas operações estão incluídas nos CFOPs nº 5.494 e 6.949.
- b) Transferências internas de bens ao ativo imobilizado.
- c) Transferências de bens do ativo imobilizado para outro estabelecimento do deficiente em outra unidade da Federação.
- d) Brindes e doações.
- e) Remessas em comodato, conserto, reparo, demonstração.

No caso de alteração dos valores anteriormente retificados, devem ser elaborados novos demonstrativos, os quais devem ser entregues à sociedade empresária, devidamente intimada para ter ciência do resultado da diligencia, e também fornecido cópia dos demonstrativos, com a concessão do prazo de 10 dias para que possa se manifestar.

Em seguida devem ser cientificados os autuantes para prestar a informação fiscal.

Em atendimento à diligencia foi elaborado o Parecer ASTEC nº 48/2017, no qual consta os seguintes esclarecimentos, em consonância com o pedido adrede relatado:

“Saldo inicial do exercício de 2006

A planilha base final do lançamento (fls. 306-310) é uma reconstituição do saldo acumulado CIAP (Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente) desde a primeira entrada de ativo imobilizado (jan/04), tendo por base de dados os valores das entradas e saídas de ativo imobilizado escriturados pelo contribuinte. O saldo acumulado até dez-2006 serve a este Auto Infração (exercício de 2008) e também serviu aos relativos aos exercícios anteriores, inclusive no AI 279692.0012/11-6, cujo saldo iniical base de cálculo do crédito de direito do contribuinte no exercício de 2007 e que corresponde ao saldo acumulado até dezembro de 2006 foi de R\$ 15.948.302,94.

Destaca que o objetivo do processo administrativo é estabelecer o entendimento firme dessa administração quanto à presunção de legitimidade do lançamento, de modo a não ser mais possível recurso nesse âmbito. Caso o contribuinte mostre-se inconformado, pode se socorrer do Poder Judiciário a quem, unicamente, cabe impor a norma individual de obrigatório cumprimento pelas partes.

No caso do lançamento tributário contido no AI anterior, cujo saldo de crédito acumulado foi de R\$ 15.948.302,94, após exaustiva discussão contraditória naquele processo, a Administração Tributária firmou

como correto esse saldo, não cabendo mais discussão na área administrativa sobre a certeza desse valor. Logo nova discussão administrativa sobre o saldo acumulado de R\$ 15.948.302,94, em lançamentos ainda não jurisdic平ionalizados apenas será possível em face de sentença terminativa do lançamento contido no AI 279692.0012/11-7, caso haja alteração do valor na norma individual contida em sentença.

Como foram efetuados os ajustes conforme a IN 53/2013, observando:

a) Cartões pré-pagos, cujas operações estão incluídas nos CFOPs 5.494 e 6.949: O valor dessas operações e que constam escrituradas pelo contribuinte foram computadas no procedimento da diligencia fiscal de fls. 294-316, como observado no item “3” do demonstrativo de fl. 314.

Em conjunto devem ser vistos os pareceres das diligências de fls. 271 e 295.

No relativo ao pedido de fl. 268 consta que “Quanto a solicitação contida no item 03 informamos que os cartões pré-pagos não são tributados por antecipação, sua tributação ocorre quando da validação dos créditos contidos nos cartões e estes valores tributados, via validação dos cartões pré-pagos, já constam no numerador dentro dos valores das operações tributadas”.

Quanto ao que foi pedido na diligencia de fl. 268, os diligentes esclarecem a questão suscitada quanto aos cartões pré-pagos, transcrita no citado parecer, fl. 294, : “as receitas sobre a venda de cartões pré-pagos sempre constaram no denominador daí não ser necessário sua inclusão, tendo em vista que é obrigatório considerar no denominador o valor total das saídas efetuadas pelo contribuinte como podem ser verificado na coluna E do anexo D, fl. 14.

Relata o que deve constar no denominador, e o que não deve ser computado, bem como o que deve constar no numerador, consoante a IN nº 53/2013.

- b) Transferências internas de bens do ativo imobilizado;
- c) Transferências de bens do ativo imobilizado para outro estabelecimento do defensor em outra unidade da Federação.

Destaca que o art. 29§ 6º da Lei 7.014/96, art. 309, § 2º do RICMS/BA, com regras de escrituração e modelos de controle de entrada e saída que constam do Ajuste SINIEF 08/97, e suas alterações, permite que o CIAP pode ser feito de forma global (acumulando crédito) ou individualizado por bem, sendo que o direito ao uso do crédito de ativo imobilizado limita-se ao ICMS relativo às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, apropriados mensalmente, na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, excluindo-se os valores relativos às saídas por desincorporação (venda ou transferência de ativo), antes do prazo de 48 meses. O contribuinte e optou pelo critério de “Saldo Acumulado”.

Na informação fiscal (fl. 237) consta: “O saldo mensal acumulado no CIAP só pode ser modificado através dos valores dos créditos das baixas e entradas no Ativo Permanente. Estes valores foram calculados pela fiscalização (como podem ser observados nos Anexos B e C deste PAF e do anterior), e em nenhum momento foram contestados pela autuada em suas defesa”.

Obs. O Anexo B consta do PAF, fls. 07-11 e o C, fls. 12-13.

- d) Brindes e Doações

Conforme itens 2.5 e 3.1 da IN 53/2013, devem constar do Numerador (saídas tributadas) e do Denominador (todas as saídas do numerador) + operações e prestações não tributadas pelo ICMS com as exclusões indicadas no item 4, das quais não consta “brindes e doações” (CFOP 5.910 e 69.10). Vide observação “5” no demonstrativo de fl. 314.

- e) Remessa em comodato (CFOP 5.908, 6.908 e 6.909), conserto, reparo (CFOP 6.915), demonstração (CFOP 5.912).

A solicitação de exclusão pedida na fl. 242, item “1.b” consta atendida na diligencia de fls. 271-281. Vide itens 4, 6 e 5 do demonstrativo de fl.278.

Cientificada da diligencia vem aos autos a sociedade empresária, mais uma vez, por meio do seu patrono, fls. 389 a 393 e pronuncia-se no seguinte teor. “Conforme se verifica, após inúmeras diligencias foi determinada a nova verificação dos valores supostamente devidos pela Impugnante ao Estado da Bahia, em decorrência da aquisições de bens para seu ativo permanente.”

Passa a relatar a ocorrência que gerou este Auto de Infração, contudo, uma vez determinada a realização de diligencia para verificação da correta metodologia de cálculo do coeficiente de apropriação de créditos do ICMS relativos ao CIAP, isso em atenção ao quanto previsto pela Instrução Normativa nº 53/13, os fiscais autuantes entenderam por, de ofício, refazer todo o trabalho de fiscalização, alterando a matéria tributável e, consequentemente, o montante exigido, ao reapurar o saldo acumulado do CIAP escriturado pela impugnante.

Aduz que o próprio Auditor Fiscal Jorge Aquino relata que os fiscais autuantes, após a fiscalização e apuração do fato que teria dado ensejo à infração imputada à impugnante, procedido à nova apuração dos mesmos fatos, e verificado “equívocos” no lançamento anteriormente realizado, entendendo que a autuação não diria respeito ao coeficiente calculado pela Impugnante, mas sim ao saldo total de crédito acumulado pela mesma, atribuindo, como saldo acumulado de CIAP o novo valor de R\$ 15.948.302,94.

Sustenta que, de plano, se verifica que os equívocos incorridos pelas autoridades administrativas não dizem respeito a meros erros de fato, mas sim a erros materiais diretamente ligados ao objeto da presente autuação, na medida em que, ao realizar nova verificação de valores que serviram de base para o cômputo do crédito tributário supostamente devido, acabaram por incorrer em violação ao princípio da inalterabilidade do lançamento tributário.

Destaca que, ao contrário do quanto indicado pelo auditor fiscal Jorge Aquino, acerca da função do procedimento administrativo fiscal, a revisão do lançamento tributário por erro de fato, (art. 149, inciso VIII, do CTN), reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário, o que não ocorre no caso em tela, na medida em que, no momento da lavratura do Auto de Infração, os autuantes detinham de toda a informação necessária à verificação do montante que serviria de base de cálculo do ICMS que entendiam como devido.

Por outro lado, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário se revela imodificável em virtude do Princípio da Proteção à Confiança, encartado no art. 146 do CTN.

Pontua que diferentemente do procedimento judicial, em que após a prolação de sentença, é oportunizado à parte a liquidação do valor devido, no caso do lançamento tributário caberá à administração pública individualizar o fato gerador e apurar o valor que entende devido, o que restou realizado quando da lavratura do Auto de Infração ora combatido em junho de 2012.

Caso as autoridades fiscais entendam que os cálculos elaborados para o presente Auto de Infração foram feitos de maneira incorreta, deveriam cancelar integralmente o lançamento e lavrar novo Auto de Infração, isso em razão do decurso do prazo previsto pelo artigo 149, parágrafo único do CTN.

Em suma, explica, há erro formal quando tenha ocorrido erro de fato ou procedural, por insuficiência de dados lingüísticos informativos, sem que, contudo, se prejudique o estabelecimento de vínculo relacional tributário, ou seja, cuja interpretação legal esteja correta. Ocorre que no presente caso, verifica-se claramente que os equívocos realziados pela fiscalização implicam em erro de direito, face a incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico em um dos elementos do antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Conclui no sentido de que o Auto de Infração deve ser inteiramente cancelado para que seja lavrado outro com referida exigência, em observância ao princípio da imutabilidade ou inalterabilidade do lançamento fiscal. Aduz que o lançamento de encontra eivado de diversos vícios os quais maculam a presente cobrança, devendo a mesma ser extinta.”

## **VOTO**

Inicialmente destaco que o Auto de Infração foi lavrado com atendimento ao disposto no art. 39 do RPAF, Decreto 7.629/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Foram realizadas diligências, no intuito de serem sanadas possíveis irregularidades na constituição do crédito tributário, tudo em observância ao princípio da verdade material que norteia o procedimento administrativo fiscal, para que, a final, o valor exigível adquira a expressão da lídima veracidade, no que concerne à acusação fiscal.

Nesse compasso, sendo o lançamento o ato que formaliza a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e do montante devido, tendo eficácia constitutiva do crédito tributário por força da expressa previsão legal. (art. 142 CTN), fez-se necessário, neste processo, a realização das diligências, efetuadas tanto pelos autuantes, quanto por auditor fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC, Assessoria Técnica deste CONSEF.

Trata o Auto de Infração da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, quando o sujeito passivo apropriou-se de valor superior ao permitido pela legislação. Portanto, não tendo o contribuinte aplicado o coeficiente de creditamento

correto, sobre o valor dos créditos mensais do CIAP, redundou tal fato, em um recolhimento a menor do ICMS.

A acusação fiscal aponta que também foram infringidos os arts. 93, V, “a” e Art. 97, inciso XII do RICMS/BA, Decreto 6.284/97, vez que as datas de ocorrências reportam-se aos fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2008.

Quanto as datas de ocorrências, ou seja, os fatos geradores do ICMS, destaco que o demonstrativo da infração encontra-se originalmente nas fls. 06 do PAF, e nele a menção às datas de ocorrência, por equívoco, que foi posteriormente saneado, reporta-se ao exercício de 2007. Destaco que os valores do Crédito Mensal do CIAP a estornar, coluna “L”, estão em consonância com os valores exigidos no Auto de Infração, mês a mês, e que perfaz o total de R\$3.436.901,94, do mesmo demonstrativo de fl. 06. Saliento que os demais demonstrativos, fls. 07 a 14 contêm a correta indicação do exercício de 2008.

Observo que o contribuinte entendeu perfeitamente que o exercício objeto da autuação é o de 2008, e desde a sua defesa inicial, fls. 27 a 63, aponta que o primeiro equívoco se verifica na indicação do saldo credor acumulado pela impugnante em 31 de dezembro de 2007, objeto de questionamento no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6; portanto não ocorreu nenhum óbice ao entendimento das datas de ocorrências exigidas neste lançamento.

Em síntese a defendant apresenta os seguintes argumentos, que serão analisados de per si no decorrer deste voto, quais sejam:

1. “o primeiro equívoco se verifica na indicação do saldo credor acumulado pela IMPUGNANTE em 31 de dezembro de 2007, eis que já está sendo objeto de questionamento no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, aguardando decisão das D. Autoridades Fiscais;
2. parte dos valores reclassificados como saídas isentas ou não tributadas, para fins do CIAP, diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98;
3. outra parte diz respeito a remessas em comodato, conserto e reparo, que não são sujeitas ao ICMS, por não haver circulação jurídica dos bens;
4. parte se refere a transferências entre os estabelecimentos da empresa no Estado da Bahia, as quais não podem ser equiparadas a saídas definitivas, para fins de tributação, como é determinado pela cláusula segunda do Convênio ICMS 126/98;
5. parte se refere a remessas para estabelecimentos da empresa fora do Estado, as quais, ante o recolhimento do ICMS realizado, devem ser reconhecidas como passíveis de aproveitamento de créditos;
6. parte se refere a prestações originadas de chamadas mediante cartões telefônicos pré-pagos, as quais são igualmente tributadas, havendo ainda aquelas que se referem a bens submetidos à substituição tributária, sendo também regular o aproveitamento do crédito.”

Pontua a defendant que em relação aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (“CFOP’s”) (Doc. nº 03) e os livros Registro de Apuração do “ICMS” (Doc. nº 04) apresentados, estes não deixam dúvidas acerca da efetiva tributação incidente sobre as prestações glosadas pelas D. Autoridades Fiscais.

Demonstra também que a questão relativa ao saldo credor efetivamente acumulado pelo autuado até dezembro de 2007, está sendo questionada em outro processo administrativo, sendo evidente a prejudicialidade deste processo administrativo com aqueles, já instaurados, e nos quais aquela *quaestio* ainda não foi analisada de forma definitiva, sendo impositiva a aplicação à hipótese do disposto no artigo 265, IV, “a”, do Código de Processo Civil.

Salienta que ao longo da presente peça impugnatória, os créditos tomados pelo autuado são regulares, sólidos e, portanto, não deveriam ter sido glosados, tendo em vista que o presente Auto de Infração lavrado pelas D. Autoridades Fiscais se pautou em métodos e critérios errôneos.

Outra questão que influenciou fortemente o deslinde processual, no caso ora analisado, foi a argüição do contribuinte com relação ao Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, no qual a Fiscal glosou o saldo credor acumulado e arbitrou o montante de R\$17.800.174,90, como sendo o valor efetivamente acumulado pelo autuado, montante que está sendo objeto de questionamento na esfera administrativa, isto por meio da Impugnação apresentada no Auto de Infração nº 279692.0012/11-6 (Doc. nº 07), e que portanto, se apresenta com caráter de prejudicialidade para o atual lançamento.

No mérito aponta o defendant que as operações teriam sido incorretamente apropriadas pelo autuante, para os cálculos do coeficiente de crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado.

Nesse sentido, destaca que existem operações que possuem o direito de crédito reconhecido pela legislação, como no caso das saídas e prestações destinadas ao exterior. Por fim, disse que há operações regularmente tributadas, a saber, prestações originadas a partir de cartões telefônicos e de pré-pagos, as quais foram indevidamente consideradas como não tributadas quando da lavratura do Auto de Infração.

Demonstra também a ocorrência de atividades regularmente tributadas, aquelas sujeitas a regimes diferenciados de tributação (diferimento), e ainda aquelas que são equiparadas às operações tributadas (exportação), que não podem ser consideradas como saídas isentas ou não-tributadas, capazes de impactar negativamente no coeficiente de apropriação do crédito decorrente de entrada de ativo permanente. Por outro lado, salienta que as operações que não representam saídas definitivas (remessas em comodato, conserto, reparo e para prestações de serviços), tampouco deveriam ser consideradas como saídas para fins de “ICMS”, dada a sua transitoriedade e a ausência de circulação jurídica.

Aduz que todas as suas alegações podem ser facilmente comprovadas por meio dos Documentos relativos ao Cálculo de Coeficiente de Aproveitamento de Crédito de “ICMS” do ano de 2008 (Doc. nº 05) e dos controles fiscais realizados pelo autuado (Doc. nº 06).

Esclarece a defendant, qual a natureza de tais operações, mencionando suas peculiaridades e a legislação aplicável que garante respaldar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento.

Reclama quanto às operações realizadas referentes à cessão onerosa de redes de telecomunicações conforme Convênio ICMS 126/98.

Em vista de todas as alegações, tanto quanto ao fato de que há saídas de bens dentro do Estado da Bahia, entre os seus estabelecimentos, bem como saídas interestaduais, em transferência para estabelecimentos do autuado, assim como o enorme volume de produtos adquiridos pela impugnante e agregados em seu ativo, os quais estão materializados em um sem número de notas fiscais; também face à alegação de que o lançamento fiscal conteria vícios na formação do numerador da fração (saídas tributadas), e do seu denominador (total das saídas), as diligências requeridas pelo sujeito passivo foram efetuadas e, a final. Foram trazidas as devidas respostas às questões anteriormente colocadas pelo defendant e pelos autuantes, quando o diligente da ASTEC posicionou-se, com clareza, quanto ao *quantum debeatur* que permanece a ser exigido no Auto de Infração.

Na informação fiscal de fls. 236/239, os autuantes após analisarem as razões de defesa, mantêm a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário. Contudo, o processo foi remetido em diligencia à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, e a necessária adequação das operações no numerador e no denominador para a apuração do crédito do CIAP. Inconformado com a autuação, o sujeito passivo alegou que existem peculiaridades em suas operações que não foram consideradas pelos autuantes, e em vista disso, a 4ª JJF deliberou que o PAF fosse diligenciado à inspetoria de origem para que os autuante, intimassem o sujeito passivo a apresentar os documentos para que os ajustes necessários na apuração do ICMS devido fossem feitos.

Chegaram os autuantes aos valores constantes na planilha de fl. 250, sob protesto, por não concordarem com o pedido da diligência. Assim, destacaram, naquela planilha, que o valor mensal acumulado do mês de dezembro/2007 foi calculado pela SEFAZ, no exercício de 2007, e consta nas planilhas do Auto de Infração nº 279692.0012/11-6, qual seja, de R\$ 17.800.174,90.

Em manifestação o contribuinte, fls. 255/262 pontua que os Auditores Fiscais elaboraram a Diligência Fiscal considerando as devidas exclusões e inclusões no numerador e no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento, o que reduziu o valor autuado em torno de 50%, do valor para o importe de R\$1.724.043,08.

Contudo, inobstante esta redução entende o defendant que persistem erros nos cálculos, e passa a demonstrá-los, pugnando que a 4ª JJF diligencie o PAF para as devidas correções. Reitera todos os argumentos relativos às parcelas que devem ser, ou não, consideradas no numerador e no denominador, para o cálculo do creditamento, com destaque para as transferências dentro e fora do Estado da Bahia de bens do ativo imobilizado e cartões pré-pagos.

Nesse mesmo momento, o sujeito passivo explica que em razão da grande quantidade de aquisições de bens para incorporação do ativo permanente da sociedade, o autuado quando precisa realizar a transferência desses bens, não consegue individualizá-los para proceder com o estorno do crédito de maneira correta e, por isso, procede com o recolhimento do “ICMS” na desincorporação, o que afasta qualquer prejuízo ao erário, no seu entender.

Diligência foi realizada pelos autuantes, fls. 271/273, na qual informam que, o seu entendimento quanto às alterações do cálculo do coeficiente de creditamento, continua o mesmo que consta na informação fiscal, fls. 236 a 239, mas que o novo valor do ICMS, após as exclusões efetuadas a pedido da JJF passa a ser de R\$2.358.383,99, mantendo-se o saldo de dezembro /2007, em R\$17.800.174,90.

Inconformado, mais uma vez, com o resultado da diligência efetuada pelos autuantes, o sujeito passivo reclama que a questão relativa às prestações de serviços de telecomunicações, bem como à referente aos cartões pré-pagos não foram abordadas. Menciona também os serviços de interconexão, dentre outros.

Os autuantes manifestam-se e mantêm a ação fiscal, modificando, contudo o valor exigido para R\$957.845,19, após a entrega de documentos fiscais pelo contribuinte, conforme a Intimação de fls. 297, e a aplicação da Instrução Normativa nº 053/13, que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, cuja cópia se encontra às fls. 300/305. Nesta ocasião os autuantes elaboram o “Demonstrativo da evolução do saldo acumulado do CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente”, referente aos exercícios de 2004 a 2008, que em janeiro de 2007 perfaz o valor de R\$ 18.185.269,45, isto é o saldo mensal acumulado do CIAP (fl. 308). Naquele documento, destacam, os autuantes, que os valores dos créditos mensais das entradas do Ativo Permanente, referente aos exercícios de 2004 a 2006, foram oriundos do PAF 274068.0005/11-5, ou seja, estão em consonância com os valores que serviram de base para aquela autuação.

Entendo que esta informação prestada pelos autuantes invalida a assertiva da defendant de que o lançamento teria sido inovado, ao retroagir a anos anteriores, vez que apenas esclarece e ratifica o valor do saldo mensal acumulado em dezembro de 2007, que é o mesmo registrado no Auto de Infração anteriormente lavrado, para aquele exercício, como será adiante esclarecido pelo diligente da ASTEC.

Desta feita o demonstrativo da infração encontra-se às fls. 310 e perfaz o montante de R\$957.845,19

Mais uma vez ratificam os autantes que o valor exigido no Auto de Infração é o montante acima, quando se pronunciam acerca da inconformação do sujeito passivo (fls.325/328).

Para dirimir as controvérsias expostas na fase de instrução processual, a JJF deliberou, por mais duas vezes, que o PAF fosse diligenciado à ASTEC, para que estranho ao feito se manifestasse

quanto às parcelas do numerador e do denominador frente à IN 53/13, e quanto aos saldos finais dos exercícios de 2006 e de 2007.

O diligente conclui que: (fls. 340/342)

- a) *Tendo em vista do saldo a confirmação do saldo refeito (R\$15.948.302,94) em face do trânsito administrativo em julgado do AI nº 279692.0012/11-6 (Acórdão CJF 0309-11/14 em anexo – fls. 343/358) e extrato INC indicando ajuizamento do crédito relativo ao citado AI pela Fazenda Pública (fl. 359), a questão quanto ao saldo CIAP acumulado até dezembro/2006 está prejudicada no âmbito administrativo;*
- b) *Quanto ao resultado apurado pelos autuantes e mantidos no Anexo 82 (fl. 310), os documentos e dados autuados (demonstrativos impressos de fls. 306/315 com suas pertinentes observações e mídia magnética correspondente – fl. 316) demonstram que está em consonância com a Instrução Normativa nº 53/2013 o que, complementarmente, se confirma com as seguintes ponderações:*
  - b.1) *No documento de fls. 294/296 os autuantes expressam a adequação do procedimento fiscal à IN 53/2013 e atendimento das demandas do contribuinte no que foi possível nesse procedimento;*
  - b.2) *Na manifestação (fls. 319/322) que se seguiu ao resultado final de R\$957.845,19, o contribuinte se limita à alegação defensiva relacionada à “transferências de ativos”, cujo “modus operandi” que utiliza e denomina de “estorno indireto”, fugindo à forma regulamentada no RICMS/BA pretende seja homologado pelo Fisco, já que apresentando um comparativo à fl. 322, reconhece como procedente o valor de R\$293.673,00;*
  - b.3) *Na Informação Fiscal de fls. 325/328 que segue à manifestação do contribuinte, mantendo o resultado, os autuantes refutam o argumento defensivo restante.*

Assim, não havendo alterações a fazer nas planilhas elaboradas pelos autuantes, o demonstrativo de débito da exigência fiscal, se mantém com a exigência do tributo no valor de R\$957.845,19, fls. 341/342.

Pugna que as informações prestadas atendam ao solicitado no pedido de diligência, sendo a questão restante de mérito. Junta decisão do CONSEF referente ao AI nº 279692.0012/11-6 (Acórdãos JJF nº 0085-01/13 e CJF nº 0309-11/14 – fls. 343/358).

Após o atendimento à diligência, a ASTEC intimou as partes envolvidas (autuado e autuantes), fls. 360/362, e mais uma vez o defendant reitera sua inconformidade com o lançamento fiscal, em especial quanto ao saldo credor acumulado no início da fiscalização, vez que foi mantido o saldo encontrado no curso do processo administrativo, no valor de R\$15.948.302,94, sob o argumento de que o mesmo restou confirmado com o trânsito em julgado do processo administrativo nº 1279692.0012/11-6, o qual discutia períodos semelhantes.

Em sessão de julgamento, novamente o PAF retornou à ASTEC, desta feita para que o mesmo auditor fiscal, que anteriormente efetuou a diligencia, esclarecesse acerca dos cálculos efetuados com base na Instrução Normativa 053/2013, e como as parcelas no Parecer ASTEC 082/2016, foram lançadas na apuração do CIAP.

Desta forma, no deslinde de todos os questionamentos aqui presentes, o diligente, elaborou o Parecer ASTEC 048/2017, de fls. 381 a 384, o qual acompanha na íntegra, e que referendou a exigência fiscal para o valor de R\$ 957.845,21, como segue:

*“Saldo inicial do exercício de 2006*

*A planilha base final do lançamento (fls. 306-310) é uma reconstituição do saldo acumulado CIAP (Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente) desde a primeira entrada de ativo imobilizado (jan/04), tendo por base de dados os valores das entradas e saídas de ativo imobilizado escriturados pelo contribuinte. O saldo acumulado até dez-2006 serve a este Auto Infração (exercício de 2008) e também serviu aos relativos aos exercícios anteriores, inclusive no AI 279692.0012/11-6, cujo saldo inicial base de cálculo para crédito de direito do contribuinte no exercício de 2007 e que corresponde ao saldo acumulado até dezembro de 2006 foi de R\$15.948.302,94.*

*Destaca que o objetivo do processo administrativo é estabelecer o entendimento firme dessa administração quanto à presunção de legitimidade do lançamento, de modo a não ser mais possível recurso nesse âmbito. Caso o contribuinte mostre-se inconformado, pode*

*se socorrer do Poder Judiciário a quem, unicamente, cabe impor a norma individual de obrigatório cumprimento pelas partes.*

*No caso do lançamento tributário contido no AI anterior, cujo saldo de crédito acumulado foi de R\$15.948.302,94, após exaustiva discussão contraditória naquele processo, a Administração Tributária firmou como correto esse saldo, não cabendo mais discussão na área administrativa sobre a certeza desse valor. Logo nova discussão administrativa sobre o saldo acumulado de R\$15.948.302,94, em lançamentos ainda não jurisdicinalizados apenas será possível em face de sentença terminativa do lançamento contido no AI 279692.0012/11-7, caso haja alteração do valor na norma individual contida em sentença.*

*Como foram efetuados os ajustes conforme a IN 53/2013, observando:*

- a) *Cartões pré-pagos, cujas operações estão incluídas nos CFOPs 5.494 e 6.949:*

*O valor dessas operações e que constam escrituradas pelo contribuinte foram computadas no procedimento da diligencia fiscal de fls. 294-316, como observado no item “3” do demonstrativo de fl. 314.*

*Em conjunto devem ser vistos os pareceres das diligências de fls. 271 e 295.*

*No relativo ao pedido de fl. 268 consta que “Quanto a solicitação contida no item 03 informamos que os cartões pré-pagos não são tributados por antecipação, sua tributação ocorre quando da validação dos créditos contidos nos cartões e estes valores tributados, via validação dos cartões pré-pagos, já constam no numerador dentro dos valores das operações tributadas”.*

*Quanto ao que foi pedido na diligencia de fl. 268, os diligentes esclarecem a questão suscitada quanto aos cartões pré-pagos, transcrita no citado parecer, fl. 294: “as receitas sobre a venda de cartões pré-pagos sempre constaram no denominador daí não ser necessário sua inclusão, tendo em vista que é obrigatório considerar no denominador o valor total das saídas efetuadas pelo contribuinte como podem ser verificado na coluna E do anexo D, fl. 14.*

*Relata o que deve constar no denominador, e o que não deve ser computado, bem como o que deve constar no numerador, consoante a IN nº 53/2013.*

- b) *Transferências internas de bens do ativo imobilizado;*  
c) *Transferências de bens do ativo imobilizado para outro estabelecimento do defensor em outra unidade da Federação.*

*Destaca que o art. 29º 6º da Lei 7.014/96, art. 309, § 2º do RICMS/BA, com regras de escrituração e modelos de controle de entrada e saída que constam do Ajuste SINIEF 08/97, e suas alterações, permite que o CIAP pode ser feito de forma global (acumulando crédito) ou individualizado por bem, sendo que o direito ao uso do crédito de ativo imobilizado limita-se ao ICMS relativo às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, apropriados mensalmente, na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, excluindo-se os valores relativos às saídas por desincorporação (venda ou transferência de ativo), antes do prazo de 48 meses. O contribuinte optou pelo critério de “Saldo Acumulado”.*

*Na informação fiscal (fl. 237) consta: “O saldo mensal acumulado no CIAP só pode ser modificado através dos valores dos créditos das baixas e entradas no Ativo Permanente. Estes valores foram calculados pela fiscalização (como podem ser observados nos Anexos B e C deste PAF e do anterior), e em nenhum momento foram contestados pela autuada em suas defesa”.*

*Obs. O Anexo B consta do PAF, fls. 07-11 e o C, fls. 12-13.*

- d) *Brindes e Doações*

*Conforme itens 2.5 e 3.1 da IN 53/2013, devem constar do Numerador (saídas tributadas) e*

*do Denominador (todas as saídas do numerador) + operações e prestações não tributadas pelo ICMS com as exclusões indicadas no item 4, das quais não consta “brindes e doações” (CFOP 5.910 e 69.10). Vide observação “5” no demonstrativo de fl. 314.*

- e) *Remessa em comodato (CFOP 5.908, 6.908 e 6.909), conserto, reparo (CFOP 6.915), demonstração (CFOP 5.912).*

*A solicitação de exclusão pedida na fl. 242, item “1.b” consta atendida na diligencia de fls. 271-281. Vide itens 4, 6 e 5 do demonstrativo de fl.278.”*

Pronuncia-se a sociedade empresária, por meio de seu patrono, sob o entendimento de que teria havido o refazimento de todo o trabalho de fiscalização, alterando a matéria tributável e, consequentemente, o montante exigido, ao reapurar o saldo acumulado do CIAP escriturado pela impugnante.

Aduz que o próprio Auditor Fiscal Jorge Aquino relata que os fiscais autuantes, após a fiscalização e apuração do fato que teria dado ensejo à infração imputada à impugnante, procedido à nova apuração dos mesmos fatos, e verificado “equívocos” no lançamento anteriormente realizado, entendendo que a autuação não diria respeito ao coeficiente calculado pela Impugnante, mas sim ao saldo total de crédito acumulado pela mesma, atribuindo, como saldo acumulado de CIAP o novo valor de R\$ 15.948.302,94.

Sustenta que, de plano, se verifica que os equívocos incorridos pelas autoridades administrativas não dizem respeito a meros erros de fato, mas sim a erros materiais diretamente ligados ao objeto da presente autuação, na medida em que, ao realizar nova verificação de valores que serviram de base para o cômputo do crédito tributário supostamente devido, acabaram por incorrer em violação ao princípio da inalterabilidade do lançamento tributário.

Arecio a argüição inicial de prejudicialidade, trazida pelo defendant, na qual o patrono da sociedade empresária questiona o saldo credor acumulado do exercício de 2007, fl. 31, vez que este foi esclarecido nas diligências efetuadas pela ASTEC, nas quais restaram patentes a veracidade deste saldo, do mesmo modo, considerado no refazimento dos cálculos neste processo.

Não acato as alegações trazidas pelo defendant, pois não ocorreu erro de direito, que seria insanável, mas efetivamente um erro de fato, na apuração do montante a ser exigido na infração, vez que o lançamento é passível de ser saneado, na esfera administrativa fiscal. É que no lançamento de ofício, caso dos autos, cabe ao sujeito ativo tomar a iniciativa e realizar, por si só, a verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, cálculo do montante devido, formalização do crédito e notificação do sujeito passivo para pagamento. Normalmente, há lançamento de ofício quando o contribuinte não cumprir com suas obrigações, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por declaração ou por homologação, hipótese em que o lançamento de ofício terá caráter supletivo. O ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, como sabemos.

Contudo, o lançamento tributário, como qualquer atividade administrativa, pode conter impropriedades que levem à sua alteração. Entretanto, essas alterações estão limitadas às situações em que a necessidade de modificação decorra de erro de fato, não se admitindo a revisão do lançamento, quando for o caso de erro de direito, pois que o direito presume-se conhecido por todos, notadamente pela Administração.

O art. 145 do CTN – Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Portanto, em princípio, ele se torna definitivo com a notificação, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.

Não obstante tal dispositivo do CTN, o lançamento já notificado pode estar defeituoso, isto é, estar em desacordo com algum ou alguns dos pressupostos formais ou materiais, estabelecidos

em normas abstratas e hierarquicamente superiores, imprescindíveis à sua validade. Cabe à Administração anulá-lo em decorrência da ilegitimidade, do vício.

Da maior importância para a verificação da possibilidade de alteração do lançamento, a distinção entre o erro de fato e o erro de direito. Erro de fato, recai sobre a circunstância de fato, isto é, sobre qualidades essenciais da pessoa ou da coisa, e o erro de direito é o relativo à existência ou interpretação errônea da norma jurídica.

Portanto, o lançamento de ofício ou por homologação podem ser revistos por iniciativa da autoridade administrativa (de ofício), todavia, apenas nas hipóteses previstas em lei, na omissão do declarante, quando houver recusa ou insuficiência na declaração e também na hipótese de erro, falsidade, dolo, fraude ou simulação (art. 149 do CTN), e não houver prescrito o direito da Fazenda pública (parágrafo único do mesmo artigo).

Nesse sentido, o Art. 149, V do CTN dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, a efetuar a atividade do lançamento por homologação. Neste caso, dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte não cumpre sua obrigação integral ou parcialmente, abre-se espaço para o lançamento de ofício. Desse modo, o fisco agirá nos casos de omissão do contribuinte ou de inexatidão, rejeitando os valores por ele indicados como devidos e efetuando o lançamento que entender correto.

Este é o entendimento do STJ:

*ICMS. PAGAMENTO A MENOR. lançamento de ofício.. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício. (CTN, art. 149),,” (STJ, 2ª T, REsp 973.186/MG, Rel. Ministro Castro Meira, set/07)*

A constituição do crédito tributário é pré-requisito para proceder à cobrança dos valores devidos ao Fisco, que ocorre por meio do procedimento administrativo de lançamento. Desta forma, a obrigação tributária se materializa pelo lançamento, por uma de suas formas, e só pode ser revisto se o procedimento encontrar guardada no disposto no art. 149, do CTN, hipótese que se enquadra no caso da presente lide.

Quanto ao fato do reexame do lançamento tributário, assim se pronuncia Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Saraiva, 1995, p.293, “Esse retorno ao lançamento não significa que ele deixe de ser procedimento definitivo e válido. Não, ele continuará definitivo e válido, apenas com sua eficácia paralisada para possibilitar o reexame que poderá reafirmá-lo *in toto, corrigir defeitos ou invalidá-los integralmente.*”

Assim, o lançamento fiscal pode ser perfeitamente reexaminado, caso dos autos, em que após a realização de diligências, todas provocadas inclusive pelo sujeito passivo, pela sua inconformação com as parcelas lançadas na Apuração do CIAP, e diante da busca da verdade material, assim foi feito, quando finalmente chegou-se à conclusão que o valor do ICMS a ser exigido é de R\$957.845,21.

Ademais, o valor do saldo mensal acumulado do CIAP em dezembro de 2007 foi esclarecido, qual seja o valor de R\$18.185.269,45, não houve inovação no procedimento fiscal, sequer novo critério jurídico de apuração, mas apenas ajustes que foram levados a cabo para chegar-se ao número final do valor do ICMS neste lançamento.

Outrossim, o saldo mensal acumulado do CIAP de dezembro de 2006, que inclusive consta no AI anterior, com trânsito em julgado na esfera administrativa é de R\$15.948.302,94 e, corretamente, serviu de base para que fosse encontrado o saldo de dezembro de 2007.

O resultado final quanto ao valor do ICMS foi encontrado pelos autuantes, na planilha de fls. 310, quando, posteriormente ratificado pelo diligente da ASTEC, diante da aplicação da Instrução Normativa nº 53/2013.

Também restou comprovado que o autuado criou um *modus operandi* próprio, em desconformidade com a legislação de regência, quando não efetua as baixas do ativo permanente, alienados no exercício, tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram seu ciclo concluído, como destacaram os autuantes, procedimento este que não pode ser acatado por esta JJF. Destaco que ao proceder desta forma o contribuinte não tem o controle sobre os seus estoques, e nem saberá quando realizará o estorno previsto no art. 93, inciso VII, §7º do RICMS/97.

Quanto ao pedido de que todas as intimações atinentes ao presente caso sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, DR. MAURÍCIO PEDREIRA XAVIER, com endereço na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, salas 301/302, Ed. Premier Tower Empresarial, Pituba, Salvador-BA, CEP 41.810-012, celular nº (71) 9981-7877, e-mail: mauricioxavier@ig.com.br, e aos advogados DRS. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ nº 94.238 e MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, OAB/RJ nº 67.086 e GUILHERME BARBOSA VINHAS, OAB/RJ nº 112.693-A, todos com escritório na Rua do Mercado nº 11, 16º andar, Centro, na Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, nada obsta contudo que seja respeitado o disposto no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0004/12-1, lavrado contra **CLARO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$957.845,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR