

**PROCESSO** - A. I. Nº 298636.0076/13-6  
**RECORRENTE** - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0048-02/18  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0314-11/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. A Lei Complementar nº 87/96, assim como a Lei Estadual nº 7.014/96 estabelecem que o coeficiente de creditamento é apurado pela proporção das operações e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Diligência realizada pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, excluiu as operações de saídas que não representam efetiva circulação de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS. Mantido o lançamento, visto que o resultado da revisão fiscal apurou débito superior ao que fora lançado originalmente. Rejeitadas as nulidades arguidas. Ante a majoração do débito na revisão fiscal, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, foi representada a autoridade competente, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, para que seja programada uma nova ação fiscal no estabelecimento do contribuinte supra, visando o lançamento referente ao valor majorado do débito, observando o conteúdo do Parecer ASTEC/CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime .

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 2ª JJF nº 0048-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/05/2013, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$641.185,32, além de multa percentual de 60%, em decorrência da seguinte infração: “*Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação*”. Período: junho a dezembro de 2010.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito:

#### **VOTO**

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

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

*No mérito, a infração imputada ao sujeito passivo diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$641.185,32, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação tributária.*

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

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

*....*

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

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

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

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Não acolho a alegação de não demonstração com clareza das operações que foram consideradas para efeito do*

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

*Na análise do referido demonstrativo, fls.06 a 08, constato que para a apuração dos valores lançados no Auto de Infração, notadamente o valor do crédito devido, foi utilizada a seguinte equação, conforme determina o dispositivo regulamentar acima transcrito, relativamente ao fator ou coeficiente de creditamento, qual seja:*

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

*Sendo: H = Coeficiente de Creditamento.*

*F = Total dos serviços de telecomunicações.*

*G = Serviços de telecomunicações não tributados.*

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

*Exemplo do mês janeiro/2010:*

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

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

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

*Crédito calculado – crédito utilizado = crédito indevido*

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

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

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

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

*Na fase de instrução do processo, dei como concluída a instrução do processo para fins de julgamento no dia 03/12/2013, pois entendi que, com base na legislação então vigente, no momento da lavratura do Auto de Infração (27/05/2013) o PAF reunia todas as condições de ser julgado. Contudo, na Sessão de Julgamento do dia 13/12/2013, após exaustiva discussão, os julgadores presentes entenderam que o processo deveria ser baixado em diligência para que fosse efetuado o cálculo do “coeficiente de creditamento”, tomando por base a Instrução Normativa nº 53/2013 (publicada no Diário Oficial nos dias 19 e 20/10/2013), que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte.*

*Os autos foram remetidos para a ASTEC do Conselho de Fazenda Estadual para que fosse efetuado o cálculo dos créditos devidos. Tomando por base a IN 53/2013, obedecendo à orientação constante no despacho de diligência de fls.52 e 53.*

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

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

*Em outros processos que tratam de apuração dos créditos devidos com base na Instrução Normativa nº 52/2013, basta que sejam observados no livro Registro de Apuração do ICMS os valores dos CFOPs informados pelo próprio contribuinte, e a partir destes valores seja efetuado o cálculo do crédito do CIAP, consoante foi determinado no pedido de diligência desta 2ª JF.*

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

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

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

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

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

*Desta forma, verificada nos autos a existência de vício não sanável, dadas as incorreções existentes na peça fiscal apontadas no Parecer da ASTEC, sendo necessária uma nova ação fiscal, foi decidido na Sessão de Julgamento do dia 05/09/2016 (Acórdão JF nº 0145-02/16, fls.122 a 135), pela NULIDADE do Auto de Infração, com fulcro no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, por considerar que não havia nos autos elementos suficientes para se determinar com segurança e clareza a natureza da infração imputada ao sujeito passivo.*

*Esta 2ª JF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.*

*Através do ACÓRDÃO CJF Nº 0006-11/17, da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, o Recurso de Ofício foi PROVIDO, sendo julgada nula a decisão desta Junta, com base no fundamento de que “ao contrário do que foi fundamentado na conclusão da Decisão proferida pela 2ª JF, existem elementos suficientes para se determinar o cometimento da infração. O que de fato ocorreu é que a diligência não foi realizada a contento, como tem ocorrido em inúmeros processos de empresas de telecomunicações, que foram saneados, aplicando a metodologia prevista na IN 53/13, bastando para isso, refazer a apuração do coeficiente, tomando como base o demonstrativo elaborado pela fiscalização, confrontando o valor das operações por CFOPs indicados no livro RAICMS, com os relacionados na mencionada Instrução Normativa.”*

*Assim, visando novo julgamento do feito, na fase de instrução processual, diante da conclusão da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, da inexistência de vício não sanável, na Pauta Suplementar do dia 27/03/2017, visando dar cumprimento à referida decisão no sentido de sanear os autos, foi decidido pelos membros desta 2ª JF, pelo encaminhamento do processo à ASTEC/CONSEF, para que o Auditor Fiscal Ildemar José Landim, cumprisse o determinado pela 1ª CJF, atendendo as providências que seguem:*

*1) efetue o cálculo do “Coeficiente de Creditamento”, a que alude a tabela, às fls. 06 a 08, CD fl.10, tomando por base a Instrução Normativa nº 052/13 da Superintendência de Administração Tributária – SAT da SEFAZ, excluindo os valores correspondentes a saídas que não tenham caráter definitivo, transferências de bens do ativo imobilizado e de material de uso ou consumo, etc, de acordo com os CFOPs relacionados no Anexo Único da referida instrução normativa, que efetivamente ficarem demonstrados terem sido incluídos no total das operações de saídas e das prestações, acima aludidas, observando, inclusive, as operações de saídas que o autuado sugere exclusões para apuração do aludido coeficiente, confrontando o valor das operações por CFOPs indicados no livro RAICMS.*

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

*Outro revisor fiscal, em seu Parecer ASTEC nº 080/2017, fls.167 a 169, chama atenção para o fato de que os CFOPs citados no item 21 da impugnação de fls. 16-23 que o autuado sugere exclusões para apuração do coeficiente de creditamento (5.102, 5.152, 5.552 e 5.557) não constaram do procedimento fiscal original, conforme demonstrativos anexos, razão porque calculou o “Coeficiente de Creditamento”, como solicitado, tomando por base a Instrução Normativa nº 53/13, apresentando os consequentes demonstrativos do ICMS apropriado a mais, acostados aos autos às fls.170 a 177.*

*Acolho a conclusão do revisor fiscal, pois foi dado estrito cumprimento ao determinado pelo órgão julgador de*

*segunda instância, calculando o débito com base na Instrução Normativa 52/2013, consoante esclarecimentos a seguir:*

*Para cálculo do “Coeficiente de Creditamento” extraímos do RICMS (CD, fl. 10) apenas os valores relativos às saídas registradas nos CFOPs discriminados no Anexo Único da Instrução Normativa nº 53/13, conforme determinado no pedido de diligência;*

*Conforme anexo, ajustamos a planilha de apuração do CIAP de fls. 6-8 com base na Instrução Normativa nº 52/13. Nesse ajuste, o valor de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado apropriado em valor superior ao permitido pela legislação é de R\$ 797.691,12 (setecentos e noventa e sete mil, seiscentos e noventa e um reais e doze centavos);*

*A razão da diferença entre os valores apurados no procedimento original para o que efetuamos nessa diligência vincula-se à inclusão dos valores relativos aos CFOPs relacionados abaixo em nosso procedimento, tendo em vista estes constarem do Anexo único da Instrução Normativa nº 52/13:*

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

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

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

*6.152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*

*Ademais, o sujeito passivo foi cientificado do Parecer ASTEC nº 080/2017, fls.167 a 169, conforme intimação e Aviso de Recebimento dos Correios, fls.182 e 183, porém no prazo estipulado manteve-se silente, e o autuante também foi cientificado, e tomando ciência do referido Parecer, declarou que nada tem a acrescentar ao trabalho realizado pela ASTEC (fl.185). Diante desses silêncios, aplico o artigo 140 do RPAF/99.*

*Nestas circunstâncias, em face do ajuste efetuado, conforme levantamentos fiscais (refeitos) impressos constantes às fls.170 a 177, e no CD de fl.177-A, fica mantido o débito originalmente apurado no valor de R\$641.185,32, tendo em vista que o trabalho revisional constatou que houve majoração do referido débito para o valor de R\$797.691,11, conforme demonstrativo de débito à fl.168.*

*Ante a majoração do débito na revisão fiscal, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, fica representada a autoridade competente para que seja programada uma nova ação fiscal no estabelecimento do contribuinte supra, visando o lançamento referente ao valor majorado do débito, observando o conteúdo do Parecer ASTEC/CONSEF.*

*Por derradeiro, deixo de apreciar as alegações de inconstitucionalidade da legislação ordinária, por faltar competência a este órgão julgado, a teor do disposto no artigo 67, I, do RPAF/99.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$641.185,32.*

Recalcitrante com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário, escorada nas razões a seguir discorridas, estribada no que dispõe o artigo 169, I, “b”, observado o prazo previsto no artigo 171, ambos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para contestar o exame e a decisão de piso.

A Recorrente traz a suposta infração, ao qual é acusada de apropriação indevida de crédito de ICMS decorrente de cálculo incorreto do coeficiente de estorno/creditamento aplicável ao CIAP, ou seja, na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e utilizados na atividade-fim da Recorrente.

Informa, que o Auto de Infração em testilha refere-se ao cálculo do COEFICIENTE DE ESTORNO aplicável ao CIAP de forma incorreta pela Recorrente sem especificar quais saídas não foram consideradas no cálculo do coeficiente. Simplesmente há alegação de cálculo indevido do coeficiente sem a devida demonstração das operações envolvidas.

Informa ainda, que no entendimento da fiscalização, a Recorrente, para fins de cálculo do coeficiente de estorno aplicável ao CIAP, deveria ter considerado TODAS AS SAÍDAS, inclusive as saídas temporárias ou não definitivas que não ocasionam diminuição do seu patrimônio, tais como: saídas para conserto, saídas para montagem de torres e etc.

Traz a metodologia ao qual entende como legal do cálculo do coeficiente de estorno aplicável ao CIAP, onde informa que a fiscalização entendeu que a recorrente calculou incorretamente o valor do coeficiente de apropriação do crédito de ICMS, determinado mediante a divisão do valor das

saídas e prestações tributadas pelo valor total das saídas, conforme definido pela legislação infra legal. Por esta razão é exigida a diferença entre o valor do crédito calculado pela fiscalização e o apurado na escrituração fiscal da Recorrente.

Observa que de acordo com a fiscalização, a Lei dispõe que no cálculo do coeficiente de apropriação de créditos do ativo fixo levar-se-á em conta a “(...) relação entre o valor das operações de saída e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período,” devem ser contabilizadas TODAS AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS, A QUALQUER TÍTULO, mesmo aquelas não DEFINITIVAS.

Cita o artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS/BA, exigem o estorno do crédito de ICMS nos casos em que o bem do ativo imobilizado participe diretamente na produção de produtos ou serviços isentos ou não tributados por aquele imposto estadual. Anote-se a redação do artigo 21 da LC 87/96, “*in verbis*”:

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

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

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

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

Ressalta, que em 2005 a Recorrente protocolou Consulta Fiscal perante o Estado do Rio de Janeiro objetivando dirimir dúvida de interpretação da legislação estadual relativamente a mesma matéria tributária objeto do presente lançamento tributário. Tratava-se de dúvida sobre a obrigatoriedade ou não de incluir TODAS AS SAÍDAS, inclusive aquelas que não implicavam na desincorporação do ativo imobilizado, no cálculo do coeficiente de estorno referente ao crédito de ICMS apropriado no livro CIAP.

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

“(…) ”

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

**RESPOSTA**

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

Assim, informa que a fiscalização fluminense NÃO considerou no seu recálculo do coeficiente de

estorno as saídas a título de locação e comodato por força da resposta à consulta fiscal acima, que garante que o mero deslocamento físico do bem por não implicar na desincorporação do ativo e na redução patrimonial da empresa, não tem efeito algum para o cálculo do coeficiente de estorno do CIAP.

Demonstra que, o Auto de Infração está contrariando o conceito legal, haja vista que pretende glosar crédito de ICMS por meio da inclusão, no cálculo do coeficiente de estorno, da saída de bens do ativo fixo destinados para a montagem de torres e sites utilizados na prestação de serviços de telecomunicação, dentre outros. Ou seja, trata-se de mera saída física NÃO DEFINITIVA que não gera a desincorporação do bem do ativo não gerando, portanto, quaisquer implicações patrimoniais para a Recorrente.

Informa que antes de demonstrar na ilegalidade desse procedimento, cumpre relembrar a legislação aplicável ao cálculo do coeficiente de estorno. O artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, dispõe que o *“imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”*

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

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

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

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

Esclarece que as operações de saídas que a Recorrente realiza. São elas:

- CFOP 5.102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
- CFOP 5.152 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
- CFOPs 5.301, 5.302, 5.303, 5.304 e 5.307 – prestação de serviço de telecomunicação;
- CFOP 5.405 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro no regime de substituição tributária;
- CFOP 5.409 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro sob o regime de substituição tributária;
- CFOP 5.552 – transferência de bem do ativo imobilizado;
- CFOP 5.557 – transferência de material de uso e consumo;
- CFOP 5.905 – remessa para depósito fechado ou armazém geral;

- CFOP 5.910 – remessa em bonificação, doação ou brinde; e
- CFOP 5.949 – outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Traz o questionamento: das operações acima elencadas quais delas os bens pertencentes ao ativo imobilizado da Recorrente participam diretamente na prestação de serviço de telecomunicação e, portanto, do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP? Na venda de mercadoria (CFOP 5.102), na transferência de mercadoria (CFOP 5.152), na transferência de bem do ativo (CFOP 5.552) ou na transferência de uso e consumo (CFOP 5.557) há utilização de bens do ativo imobilizado na prestação de serviço de telecomunicação? Evidentemente que não e, portanto, tais operações NÃO DEVEM participar do cálculo do coeficiente de estorno do CIAP seja por disposição expressa da Lei Complementar nº 87/96 (artigo 21), seja por força da resposta à consulta fiscal acima mencionada.

Informa, se o lançamento tributário em testilha afirma que o coeficiente de estorno foi calculado considerando o total das saídas tributadas dividido pelo total das saídas, deduzidas as saídas para locação, smj, tudo leva a crer que se considerou todas aquelas saídas acima elencadas, inclusive, aquelas que não guardam qualquer relação direta com os bens do ativo imobilizado da Recorrente.

Traz que diante do exposto, o presente Auto de Infração padece de flagrante ilegalidade por incluir no total de saídas da equação, saídas que não se relacionam com bens do ativo imobilizado da Recorrente, ou seja, não são resultantes de operações envolvendo bens do ativo fixo.

Em caso idêntico ao presente, onde a fiscalização autuou filial da Recorrente pelas mesmas razões de fato e de direito, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, CANCELOU o Auto de Infração.

Informa que nesse mesmo sentido, a Recorrente obteve mais de 25 (vinte e cinco) decisões favoráveis cancelando Autos de Infração lavrados sob o mesmo fundamento de cálculo incorreto do coeficiente de estorno/creditamento por não considerar a TOTALIDADE das saídas, mesmo que não definitivas. Para exemplificar, a Recorrente pede vênias para citar os seguintes julgados: Processo nº E-04/054.668/2011 (AIIM 03.332.998-8); Processo nº E-04/054.669/2011 (AIIM 03.332.993-9) e Processo nº E-04/054.664/2011 (AIIM 03.332.985-5)

Pede que ante o exposto, requer o acolhimento e provimento do presente Recurso Voluntário para cancelar o presente Auto de Infração pelos motivos de fato e de direito acima aduzidos.

## VOTO

O objeto do presente Recurso Voluntário é de uma única infração, que foi julgada pela primeira instância Procedente, no valor de R\$641.185,32, além de multa percentual de 60%, lavrado em face do cometimento da seguinte infração: *“Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação”*. Período: junho a dezembro de 2010.

Analizando inicialmente os autos, observo que a Recorrente não traz fatos novos no Recurso Voluntário.

A Recorrente informa que o Auto de Infração em testilha refere-se ao cálculo do coeficiente de estorno aplicável ao CIAP de forma incorreta pela Recorrente sem especificar quais saídas não foram consideradas no cálculo do coeficiente. Afirma que simplesmente há alegação de cálculo indevido do coeficiente sem a devida demonstração das operações envolvidas.

Cita o artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS/BA, exigem o estorno do crédito de ICMS nos casos em que o bem do ativo imobilizado participe diretamente na produção de produtos ou serviços isentos ou não tributados por aquele imposto estadual.



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

Observo que a fundamentação da Recorrente é correta, não obstante, foi o que foi observado no caso concreto e observado pela decisão de piso, por ser bem ilustradora, transcrevo abaixo a explicação da fórmula utilizada trazida no voto da JJF:

*“Na análise do referido demonstrativo, fls.06 a 08, constato que para a apuração dos valores lançados no auto de infração, notadamente o valor do crédito devido, foi utilizada a seguinte equação, conforme determina o dispositivo regulamentar acima transcrito, relativamente ao fator ou coeficiente de creditamento, qual seja:*

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

*Sendo: H = Coeficiente de Creditamento.*

*F = Total dos serviços de telecomunicações.*

*G = Serviços de telecomunicações não tributados.*

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

*Exemplo do mês janeiro/2010:*

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

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

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

$$\text{Crédito calculado} - \text{crédito utilizado} = \text{crédito indevido}$$

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

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

Assim, o que podia ser questionado seria a base para encontrar o coeficiente, e não o cálculo em si, pois a fórmula está de acordo com o que determina os dispositivos legais vigentes, a Recorrente teve a oportunidade de trazer os CFOPs para exclusão, ainda assim, citou CFOPs que não constaram do procedimento fiscal original, fato este, constatado por fiscal alheio ao caso, que em seu Parecer ASTEC nº 080/2017, fls.167 a 169, trouxe que os CFOPs trazidos pela Recorrente não estão no caso em lide.

A Recorrente, ao trazer que o Autuante informa que o cálculo do coeficiente de estorno aplicável ao CIAP foi de forma incorreta pela Recorrente sem especificar quais saídas não foram consideradas no cálculo do coeficiente, assim me remete a análise de que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e incumbe ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Assim, podemos compreender que, ao autor cabe provar a existência de seu direito, enquanto ao réu cabe provar a inexistência deste ou demonstrar fatos que o modifiquem, de modo que, a grosso modo, a prova cabe a quem alega.

Não pode a recorrente, alegar e não trazer aos autos provas para que dê fulcro as suas alegações.

Diante disso, se torna primordial a manutenção de documentos e quaisquer outros tipos de provas decorrentes de negócios jurídicos celebrados, devendo todas as empresas se organizarem para manter o máximo de documentos capazes de comprovar sua atuação de acordo com a legalidade.

Assim, diante do exposto, e à luz da legislação aplicável, entendo que nada deve ser modificado o julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0076/13-6**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$641.185,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS