

A. I. N° - 269190.0001/05-7  
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO - COELBA  
AUTUANTE - LUIS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA e SERGIO BORGES SILVA  
ORIGEM - INFRAZ SIMÕES FILHO  
INTERNET - 15/07/05

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

**ACORDÃO JJF N° 0235-03/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL NÃO INTEGRANTE DO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. [LÂMPADA/ PADRÃO DE ENTRADA/CAIXA DE MEDIÇÃO]. É vedada a utilização do crédito de material destinado às atividades da empresa que não compõe o ativo imobilizado. Infração não impugnada. **b)** ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO À MAIS. DESCONFORMIDADE COM O NÚMERO DE DIAS PERTINENTES AO EFETIVO INGRESSO DO BEM. A legislação estabelece (art. 339 do RICMS/BA) que o crédito fiscal será utilizado com base no quociente de 1/48, observado, quanto a primeira parcela, a proporcionalidade quanto ao número de dias em relação ao ingresso do bem no estabelecimento. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 15/03/2005, exige ICMS no valor de R\$1.535.476,27 acrescido da multa de 60%, pelas seguintes infrações:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte utilizou o crédito fiscal relativo as aquisições de lâmpadas, padrões de entrada e caixas de medição, mercadorias que não compõem o ativo imobilizado destinado à manutenção das atividades da empresa. Consta ainda, que em algumas aquisições interestaduais de veículos, a COELBA efetuou recolhimento de DIFAL indevido (ou a maior), tendo lançado estes valores a crédito no CIAP. No entanto, quando da execução do roteiro de auditoria de DIFAL, que resultou no Auto de Infração 269190.0005/04-4, estes valores foram compensados (restituídos). Desta forma, a fiscalização está a cobrar crédito indevido no CIAP referente a este recolhimento a maior de DIFAL em algumas aquisições de veículos. O contribuinte utilizou procedimentos diferentes para cada aquisição de veículos no período, tendo a fiscalização examinado cada caso individualmente, o que resultou em valor de R\$1.077.191,66.
02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de considerar o uso do crédito proporcional à quantidade de dias que o bem ficou em uso no mês (pro rata die), tendo apropriado a parcela integral em todos os períodos. Este procedimento está em desacordo com o que prevê o art. 339, parágrafo 2º do RICMS-BA, com valor de R\$458.284,61.

O autuado, através de seu representante legalmente constituído (fl. 376) em sua impugnação (fls. 365 a 375), inicialmente discorre sobre a autuação e diz que reconhece a infração 01, tendo juntado ao processo cópia do DAE à fl. 395 relativo ao pagamento do ICMS exigido.

Quanto à infração 02, alega que o procedimento adotado pelo autuado obedeceu a todas as exigências previstas na LC 87/96, alterada pela LC 102/00 e não há ICMS devido.

Em relação a esta infração esclarece que:

- a) Recolhe o ICMS na condição de contribuinte normal previsto no art. 116 do RICMS/BA;
- b) As mercadorias adquiridas e registradas no livro CIAP foram destinadas ao seu ativo permanente e geram crédito fiscal, nos termos do art. 20 da LC 87/96;
- c) A apropriação do crédito fiscal se deu à razão de 1/48 por mês, conforme previsto no art. 20, § 5º da citada Lei.

Preliminarmente suscita a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que “não há coincidência entre a conduta descrita no seu instrumento e o dispositivo tido com infringido”. Afirma que os dispositivos indicados como infringidos, art. 339, § 2º, que transcreveu à fl. 366, disciplinam a forma de escrituração dos créditos de ICMS destinados ao ativo permanente no livro CIAP e a sua inobservância nos termos do art. 115 do CTN seria fato gerador de obrigação acessória. Requer que o Auto de Infração seja julgado nulo, fundamentado no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, pela ausência no lançamento de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Discorre sobre os elementos objetivo e subjetivo da hipótese do fato gerador do ICMS. Diz que o “fato jurídico gerador de uma obrigação” deve ser descrito com base numa norma jurídica em nível de lei, que no caso do ICMS é a LC 87/96 e que, para se identificar uma situação concreta, se faz necessários analisar os elementos subjetivo, espacial, objetivo e temporal.

Transcreveu alguns trechos da Constituição Federal relativo a competências tributárias, operações mercantis e prestação de serviços e afirma que, o art. 155, XII, “d” da CF/88 remete para a Lei Complementar fixar as regras quanto ao local da operação e identificação do estabelecimento.

Alega que, a rigor, a COELBA não faz operação mercantil, pois o seu objeto é a prestação de serviços, o que torna indevido o ICMS exigido da empresa, conforme decidiu o TRF da 1ª Região na Apelação Civil nº 1998.01.00.092563-7/BA, ao caracterizá-la como “uma concessionária de energia elétrica, exclusivamente prestadora de serviços”.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade e diz que o mesmo está inserido na Constituição Federal (art. 155, § 2º) e não pode ser limitado por regra infraconstitucional. Cita o entendimento de doutrinadores, a exemplo de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carraza quanto à inconstitucionalidade das restrições estabelecidas pelas legislações estaduais do ICMS.

No que tange à infração apontada na autuação, utilização de crédito fiscal proporcional à quantidade de dias que o bem do ativo fixo ficou em uso no mês, afirma que a legislação infraconstitucional amplia as exceções do princípio da não-cumulatividade e que não tem amparo na LC 87/96 (alterada pela LC 102/2000), que prevê no seu art. 20, § 5º o direto de apropriar 1/48 dos bens adquiridos e destinados ao ativo fixo, regra esta, contida no art. 116 do RICMS/BA.

Alega que é equivocado o procedimento dos autuantes ao pretenderem limitar a utilização dos créditos fiscais em proporção aos dias de uso do bem e diz que esse procedimento vai contra as decisões dos tribunais do TJ SP – AC 107.708-5/0-00 de 22/02/2002 e o Recurso Extraordinário de nº 15.297 do Estado do Ceará, que transcreveu às fls. 374 e 375.

Finaliza pedindo que à autuação seja julgada improcedente. Requer ainda, que sejam deferidos todos os meios de produção de provas admitidas em direito e a posterior juntada ao processo de documentos, sobretudo de provar que os bens pertencem ao seu ativo imobilizado.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 398 a 404, inicialmente discorrem sobre o Auto de Infração e quanto à infração 01, dizem que, tendo o autuado feito o pagamento integral da mesma, não há o que comentar.

No que se refere à infração 02, dizem que não procede à alegação formulada pelo autuado, de que o Auto de Infração é nulo, pelo fato de que não há coincidência entre a conduta descrita e o dispositivo infringido, porque isto não ocorreu.

Afirmam que o art. 339 do RICMS/97, que transcreveu às fls. 399 a 401, indica os procedimentos que devem ser feitos pelo contribuinte com vistas à operacionalização do crédito fiscal e cálculo da parcela mensal a ser apropriada em cada mês.

Asseguram que o dispositivo retromencionado estabelece que o crédito do mês, passível de apropriação, corresponde à fração de 1/48 do valor do crédito total do ICMS (destacado na nota fiscal de aquisição do bem, acrescido do ICMS do transporte e da diferença de alíquota, quando for o caso), “multiplicado pelo percentual resultante da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, e ainda, multiplicado pela divisão entre a quantidade de dias que o bem ficou em uso em cada mês e o número de dias do mês”.

Argumentam que, com base no citado dispositivo do Regulamento, o autuado não poderia se apropriar mensalmente do crédito fiscal em relação aos dias em que o bem não esteve em uso e sabendo que é difícil determinar quais os dias que o bem esteve em uso, limitaram-se a levantar “o crédito fiscal utilizado a maior apenas no mês de aquisição do bem, pois neste é possível se identificar com máxima clareza que antes da entrada do bem no estabelecimento ele não poderia estar em uso pelo contribuinte”.

Afirmam que o cálculo “pro rata die” foi realizado no mês da aquisição de cada bem e que conforme descrito no Auto de Infração há consonância entre o fato descrito e os dispositivos legais tido como infringidos.

Ressaltam que o dispositivo citado não se refere à obrigação acessória, porque estabelece o montante de crédito fiscal de ICMS a ser apropriado relativo a bens do ativo imobilizado e que determina o montante de imposto a ser recolhido mensalmente.

Dizem que, mesmo que houvesse divergência entre o fato descrito e o dispositivo infringido, isso não seria motivo de nulidade como foi alegado pelo autuado, tendo em vista que, conforme disposto no art. 19 do RPAF/BA, que transcreveu à fl. 402, pela descrição dos fatos é possível identificar o enquadramento legal.

Quanto a certas considerações feitas pelo autuado, de que o ICMS não pode incidir sobre consumo de energia elétrica por pessoa física, nem ser qualificado como substituto, dizem que é absurda esta colocação, tendo em vista que o art. 4º, parágrafo único, IV da, LC 87/96 define como contribuintes do ICMS tanto as pessoas físicas como as jurídicas.

No tocante à alegação do autuado, de que não pratica operações mercantis e que não pode ser enquadrado no pólo passivo da relação tributária do ICMS, rebatem que as atividades do autuado são de distribuição e comercialização de energia elétrica e, portanto, de caráter mercantil, conforme disposto no art. 2º, da Lei 7.014/96.

Relativamente a alegação do autuado, de que sempre há crédito fiscal se se quiser exigir crédito tributário, sob pena de cumulatividade proibida e que qualquer regra infraconstitucional que

estabeleça restrição fere o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, afirmam que, se a legislação tributária estabelece que não há crédito fiscal quando os bens do ativo permanente forem utilizados na produção de mercadorias isentas ou não tributadas, também não há incoerência se a lei limita a utilização do crédito fiscal dos mesmos bens em relação aos dias que não produziram qualquer mercadoria.

Ressaltam que, conforme disposto no art. 167 do RPAF/BA, não se encontra na competência do CONSEF, declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Finalizam dizendo que ratificam o procedimento fiscal e pedem que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

## VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que não há coincidência entre a conduta descrita no seu instrumento e o dispositivo tido com infringido, e que os dispositivos indicados como infringidos (art. 339, § 2º do RICMS/BA) disciplinam a forma de escrituração dos créditos de ICMS destinados ao ativo permanente no livro CIAP e a sua inobservância seria fato gerador de obrigação acessória.

Verifico que as planilhas acostados às fls. 293 a 353, demonstram a diferença entre o ICMS que o contribuinte teria direito a se creditar conforme dispositivos citados (art. 399 do RICMS/BA) e o valor efetivo que foi creditado. Portanto, os dispositivos do Regulamento do ICMS indicados como infringidos na autuação estão correlacionados com a irregularidade apontada, motivo pelo qual não acolho a pretensão do autuado. Ademais, mesmo que o dispositivo indicado não estivesse correto, a descrição dos fatos contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, o que não conduz à nulidade do lançamento nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal decorrente de duas infringências à legislação do imposto.

Quanto às alegações defensivas, de que o ICMS não pode incidir sobre consumo de energia elétrica por pessoa física, de que o estabelecimento não pode ser qualificado como substituto e de que não pratica operações mercantis, portanto, não pode ser enquadrado no pólo passivo da relação tributária do ICMS, não podem ser acolhidas, tendo em vista que, conforme ressaltado pelos autuantes, o art. 4º, parágrafo único, IV da LC 87/96 define como contribuintes do ICMS tanto as pessoas físicas como as jurídicas e as atividades de distribuição e comercialização de energia elétrica são de caráter mercantil, conforme o disposto no art. 2º, da Lei 7.014/96.

Em relação à infração 01, utilização de crédito fiscal referente à aquisição de bens que não compõem o ativo imobilizado da empresa (lâmpadas, padrões de entrada e caixas de medição) e apropriação de crédito fiscal relativo a recolhimento de DIFAL indevido ou a maior (veículos), o contribuinte reconheceu a infração e efetuou o pagamento integral conforme documento juntado à fl. 395. Dessa forma, não tendo sido contestada, esta infração deve ser mantida, com a homologação dos valores recolhidos.

Quanto à infração 02, o autuado alegou na sua defesa que apura o ICMS pelo regime normal e que, tendo adquirido bens destinados ao seu ativo permanente, registrou o crédito fiscal no livro CIAP e transportou para o livro de Apuração as cotas de 1/48 em conformidade com o disposto no art. 20 da LC 87/96, alterada pela LC 102/00, regra esta inserida no art. 116 do RICMS/BA. Alegou ainda, que a limitação imposta, de utilizar o crédito fiscal proporcional à quantidade de dias que

o bem do ativo fixo ficou em uso no mês, amplia as exceções ao princípio da não-cumulatividade do imposto e sem amparo na LC 87/96, e que, assim, não há ICMS devido.

Alegou também que, sendo uma concessionária de energia elétrica exclusivamente prestadora de serviços, não faz operação mercantil o que torna indevido o ICMS exigido da empresa.

Os autuantes alegaram que, ao contrário do que disse o autuado, há coincidência entre a conduta descrita e o dispositivo infringido (art. 339 do RICMS/97), que indica os procedimentos que devem ser feitos com vistas à operacionalização do crédito fiscal e cálculo da parcela mensal a ser apropriada em cada mês, inclusive o cálculo “*pro rata die*” do mês da aquisição de cada bem e que o dispositivo citado não se refere à obrigação acessória, mas determina o montante de imposto a ser recolhido mensalmente.

Da análise dos documentos acostados ao processo, verifico que, nos demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 307 a 357), foi apurado o valor da parcela de crédito fiscal de bens adquiridos para o ativo fixo, tomando como base a apropriação correspondente à fração de 1/48 do valor do crédito total do ICMS (destacado na nota fiscal de aquisição do bem, acrescido do ICMS do transporte e da diferença de alíquota, quando for o caso), e multiplicado pela divisão entre a quantidade de dias em que o bem ficou em uso em cada mês e o número de dias do mês.

O autuado não contestou os valores apurados, alegando apenas que o método de apuração do montante do crédito fiscal das operações utilizado pelos autuantes não tem previsão na LC 87/96 (alterada pela LC 102/00) e que, mesmo que a regra fosse prevista no Regulamento do ICMS, a mesma seria inconstitucional.

Constatou que, ao contrário do que afirmou o autuado, o art. 20, § 5º, IV da LC 87/96, com a redação dada pela LC nº 102, de 12/07/00, com efeitos a partir de 01/08/00 estabeleceu a regra de que a apropriação do crédito fiscal da cota mensal de 1/48, relativa à aquisição de bens destinados ao ativo permanente, deve ser “proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês”, conforme abaixo transcrito:

*“Art. 20. 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 o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

...

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

...

*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.”*

Pelo exposto, constata-se que a LC 87/96 assegura o direito do crédito fiscal relativo aos bens do ativo permanente na proporção de 1/48, “devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento” (art. 20, § 5º, I).

A citada Lei também estabelece que o quociente de 1/48 “será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, conforme o período de apuração seja superior ou inferior a um mês”.

Assim, questiona-se se o legislador quis estabelecer uma regra para que o contribuinte pudesse fazer uma apropriação de crédito proporcional ao período de apuração do imposto, caso o mesmo viesse a ser instituído com periodicidade diferente de um mês como é hoje, ou se quis estabelecer uma regra para que a apropriação de créditos fosse feita de modo proporcional (pro rata) aos dias a partir da data da entrada do bem em relação ao período mensal.

Observo que a regra da apropriação de crédito fiscal relativo a bens do ativo permanente, prevista na LC 87/96, foi inserida no art. 29, § 6º, IV da Lei 7.014/96, que disciplina o ICMS do Estado da Bahia, com redação idêntica a da citada Lei.

Por sua vez, o RICMS/BA no seu art. 339, § 2º, incorporou a mesma regra a partir de 29/12/00, com a redação dada pelo Dec. 7.886/00 e efeitos a partir de 01/01/01, conforme abaixo transcrita (o art. 339, II, “e-8”):

“Art. 339.  
...  
§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.  
...  
II - No CIAP Modelo C (Anexo 95), o controle da apropriação dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente, correspondente às entradas a partir de 01 de janeiro de 2001 será efetuado em função de cada bem, individualmente, devendo a escrituração ser feita nas linhas, nos campos, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:  
...  
e) quadro 4 - “Controle da Apropriação Mensal do Crédito”: destina-se à escrituração, nas colunas sob os títulos correspondentes do 1º ao 48º mês, o montante do crédito a ser apropriado que 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; contendo os seguintes campos :  
...  
5 - "Crédito Possível" o valor correspondente ao resultado da divisão do crédito total por quarenta e oito;  
6 - "Mês" quantidade de dias total do mês;  
7 - "Pro rata die" quantidade de dias que o bem ficou em uso em cada mês;  
8 - "Crédito/mês" o valor decorrente da divisão do "Crédito possível" pela quantidade de dias "Mês", multiplicado pela quantidade de dias "Pró rata die".”

A regra estabelecida no art. 339, § 2º, II, “e” quadro 4 do RICMS/97 se coaduna com as mesmas que as previstas na LC 87/96 com a redação dada pela LC 102/00 e de igual teor da Lei 7.014/96, ou seja, o controle da apropriação mensal do imposto é obtido pela multiplicação do valor total do crédito pelo fator equivalente a 1/48 avos da relação entre o valor das operações de saídas tributadas e o total das operações de saídas do período. No entanto, os itens 05 a 08, definem que o valor a ser creditado no mês é obtido pela divisão do “crédito possível” pela quantidade de dias/mês, multiplicado pela quantidade de dias.

Dessa forma, interpreto que, conforme disposto no art. 339 do RICMS/BA, o contribuinte poderá utilizar o crédito fiscal relativo ao quociente de um quarenta e oito avos proporcional ao número

de dias na primeira parcela, tomando como base a data em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Assim sendo, as planilhas apresentadas pelos autuantes (fls. 307 a 353) demonstram que o autuado utilizou a cota integral de 1/48 do crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente, quando deveria ter utilizado a cota proporcional ao número de dias entre a data de entrada do bem no estabelecimento e a quantidade de dias do mês, o que demonstra o acerto do procedimento fiscal.

Quanto à alegação do autuado, de que a legislação do Estado fere o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, este órgão julgador não tem competência para declarar a constitucionalidade da legislação baiana, nos termos do art. 167, do RPAF/BA. Face ao exposto, voto pela procedência da infração 02.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269190.0001/05-7, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.535.476,27** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA-JULGADOR