

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 - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 15/07/05

3ª 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 direito de a 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 inconstitucionalidade 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.

Constato 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 transcrito (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 inconstitucionalidade 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 3ª 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