

PROCESSO - A. I. Nº 269190.0001/05-7
RECORRENTE - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO - COELBA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0235-03/05
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 19/09/2006

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0300-11/06

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO PERMANENTE. APROPRIAÇÃO MENSAL A MAIS. Modificada a Decisão recorrida. A lei é clara quando expressa que o quociente de um quarenta avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rate die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês. O autuado apura ICMS mensal pelo regime normal. A regra a ser seguida é a determinada no art. 116 do RICMS/97, ou seja, no último dia do mês deve ser feita a conciliação entre créditos e débitos havidos no mês de referência. A determinação do *pro rate die* somente deve prevalecer se o período de apuração do ICMS for diferente daquele utilizado pelo estabelecimento autuado. Infração não mantida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão da 3ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, pelas seguintes infrações:

- 1 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.
- 2 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.

Sustenta a Decisão recorrida que:

- o contribuinte 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 como 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.
- 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 acolhe a pretensão do contribuinte. 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;
- 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 nº 7.014/96.
- em relação à infração 1, o contribuinte reconheceu o seu cometimento 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 2, o contribuinte 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 Nº 87/96, alterada pela LC Nº 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 Nº 87/96, e que, assim, não há ICMS devido;
- 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 contribuinte 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 Nº 87/96 (alterada pela LC 102/00) e que, mesmo que a regra fosse prevista no Regulamento do ICMS, a mesma seria inconstitucional;
- ao contrário do que afirmou o contribuinte, o art. 20, § 5º, IV da LC Nº 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”*;

- a LC Nº 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 regra da apropriação de crédito fiscal relativo a bens do ativo permanente, prevista na LC Nº 87/96, foi inserida no art. 29, § 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que disciplina o ICMS do Estado da Bahia, com redação idêntica a da citada lei;
- o RICMS/BA no seu art. 339, § 2º, incorporou a mesma regra a partir de 29/12/00, com a redação dada pelo Decreto nº 7.886/00 e efeitos a partir de 01/01/01, conforme abaixo transcrito (o art. 339, II, “e-8”):
- a regra estabelecida no art. 339, § 2º, II, “e” quadro 4 do RICMS/97 se coaduna com as mesmas que as previstas na LC Nº 87/96 com a redação dada pela LC 102/00 e de igual teor da Lei nº 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 5 a 8, 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.
- 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 contribuinte 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 contribuinte 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.

Conclui pela Procedência da infração 2.

Insatisfeito com a referida Decisão o recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual alega, em preliminar que o presente Auto de Infração é Nulo, por não haver coincidência entre a conduta descrita no seu instrumento e o dispositivo citado como infringido pelo autuante.

No mérito, alega que a infração 2 retro transcrita carece de fundamentação legal sob os seguintes fundamentos:

- recolhe ICMS na condição de normal e que a apuração do tributo é feita mês a mês, nos termos do art. 116 do RICMS;
- não existe previsão legal a respeito da restrição do crédito fiscal ao número de dias que o bem ficou em uso no estabelecimento;
- as mercadorias adquiridas e informadas no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) foram destinadas ao seu ativo imobilizado e geraram crédito fiscal, cuja compensação foi realizada na forma do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96;
- a apropriação do referido crédito se deu à razão de 1/48 avos por mês, nos termos do art. 20 da lei acima mencionada;
- a norma versa sobre o preenchimento do CIAP e, que sua inobservância seria fato gerador de obrigação acessória e não de obrigação principal.

Instada a se manifestar a representante da PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, uma vez que as razões do contribuinte não são suficientes para infirmar o Auto de Infração em apreço.

VOTO

Inicialmente verifico que a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente não deve ser acolhida. Isto porque inexistente divergência entre a descrição do fato e o dispositivo legal infringido. O autuante citou o art. 339, § 2º, na descrição fática da infração, mas ao realizar o enquadramento legal indicou o art. 97, XII do RICMS como dispositivo infringido.

Outrossim, ainda que existisse a referida divergência, esta somente seria hipótese de nulidade de auto, caso não fosse possível pela descrição dos fatos evidenciar o enquadramento legal, consoante preceitua o art. 19 do RPAF.

No mérito, não obstante o respeitável entendimento dos membros da 3ª JF, peço vênias para discordar da Decisão recorrida, pelos fundamentos que a seguir passo a expor.

A controvérsia que permeia a exigência fiscal consubstanciada no item 2 deste PAF, resulta da interpretação, quanto à aplicação da norma inserta no art. 29, § 6º, I da Lei nº 7.014/96 e reproduzida no art. 93, § 17 do RICMS/97. O sujeito passivo sustenta que a legislação que rege a matéria lhe assegura o direito ao uso do crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado à proporção de um quarenta e oito avos, sobre o valor integral do ICMS incidente na operação anterior, e assim vem procedendo normalmente. Os fiscais autuantes por seu turno, entendem que o quociente de um quarenta e oito avos terá que ser aplicado *pro rata die*, em função da data de ingresso do bem no seu estabelecimento. Afirmam que a inobservância desse princípio resultou na apropriação indevida de crédito fiscal por vários meses do período fiscalizado.

A controvérsia objeto deste item é fruto de uma interpretação superficial da norma de regência, posto que focada na literalidade do texto legal, sem a preocupação com a lógica que preside o sistema normativo que enlaça o tributo estadual, notadamente a sua forma de apuração e liquidação.

Com efeito, penso que o deslinde da questão dar-se-á a partir de uma perspectiva de maior amplitude da legislação pertinente aplicada ao caso concreto. A Lei nº 7.014/96 em seu capítulo II disciplina a forma de lançamento, compensação e recolhimento do ICMS. Neste sentido não se pode analisar o regime de apropriação do crédito do imposto sem levar em consideração a sistemática adotada neste capítulo. Os arts. 24 e 25 do referido diploma legal estabelecem o seguinte:

“Art. 24. O ICMS será apurado por período mensal.

Art. 25. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributária;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”

Ora, da leitura dos dispositivos legais acima descritos, resulta evidenciado que tanto o débito quanto o crédito do imposto é apropriado tendo em vista o **período mensal de apuração**. Não é por outra razão que o art. 29, § 6º, I da Lei nº 7.014/96 limitou a utilização do crédito relativo à

aquisição de bens do ativo imobilizado “à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.”

Isto posto, é incontroverso que o crédito deve ser apropriado no mês em que ocorrer a entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento, independentemente da data do seu ingresso, se no primeiro ou no último dia do mês. Isto se aplica tanto aos créditos decorrentes do ingresso de mercadorias ou insumos como a parcela de um quarenta e oito avos, relativa à aquisição de bens para o ativo imobilizado.

Laboraram em equívoco os fiscais autuantes ao aplicarem a proporcionalidade *pro rata die* para os créditos relativos ao ingresso de bens do ativo imobilizado em função da data de seu ingresso no estabelecimento do recorrente. A regra inserta no art. 29, § 6º, IV da lei nº 7.014/96, a meu ver, aplica-se, apenas, na eventualidade da mudança do período de apuração do ICMS. Nesta hipótese, se o período que hoje é mensal, aumentar ou diminuir, deve-se aumentar ou diminuir o quociente de um quarenta e oito avos, *pro rata die*, de forma que, ao final de quatro anos contados da data da aquisição do bem, se possa apropriar integralmente o crédito correspondente.

Quanto à alegação do contribuinte de que a legislação do Estado fere o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, este órgão julgador não tem competência para declarar a sua inconstitucionalidade, conforme determina o art. 167, do RPAF/BA.

Ante o exposto, por constatar nos autos fundamentos capazes de alterar o julgado, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$1.077.191,66, devendo ser homologados os valores pagos, conforme registros à fls. 395, 407 e 408.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269190.0001/05-7**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.077.191,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Denise Mara Andrade Barbosa, Oswaldo Ignácio Amador e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO: Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS