

A. I. N° - 232882.0006/08-4

AUTUADO - VESPER S.A.

AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e MÁRCIA ALMEIDA SAMPAIO SANTOS

ORIGEM - IFMT/METRO

INTERNET - 16.02.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0004-02/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado 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 as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações com imposto diferido são operações não tributadas, haja vista que nas hipóteses de deferimento o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação (aspecto temporal), adiando a incidência da norma tributária para um momento no futuro. Também não são tributadas as remessas de bens para reparo ou conserto com suspensão da incidência da norma de tributação. Não tributadas pelo ICMS são também as saídas de bens em comodato, pois este é um negócio tributável por tributo municipal, alheio por conseguinte à incidência do tributo estadual. Correta a glosa do crédito, do ponto de vista da interpretação do direito aplicável ao fato. Excluídas as parcelas dos períodos em que não houve efetiva utilização de crédito, por ter a empresa encerrado suas atividades, haja vista que, se não foi utilizado o crédito, é inadmissível falar-se em “uso indevido” de crédito. Lançamento mantido em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DO ATIVO PERMANENTE. b) MATERIAL DE CONSUMO. Lançamentos não impugnados pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/7/08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escruturado crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período, sendo glosado crédito no valor de R\$409.544,05, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$243,28, com multa de 60%;

3. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$362,50, com multa de 60%.

O contribuinte impugnou apenas o item 1º. Transcreve trechos dos art. 93 e 97 do RICMS. Diz não concordar com a metodologia de cálculo adotada pelos fiscais porque: *a*) parte dos valores glosados diz respeito a operações regularmente tributadas pelo ICMS, embora sujeitas ao diferimento do imposto; *b*) outra parte diz respeito a operações de saída em comodato, que não estão sujeitas ao ICMS por não haver circulação jurídica dos bens; e *c*) a partir de junho de 2005 não poderiam ser exigidos quaisquer valores relativos a créditos tributários, uma vez que a empresa deixou de realizar qualquer tipo de aproveitamento [de crédito].

Comenta as restrições ao uso de créditos fiscais, acentuando que, no caso em tela, por se tratar de contribuinte que realiza operações comerciais em seu setor de telecomunicações, realiza também operações que, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal, a saber: a cessão onerosa de meios de rede e as saídas não tributáveis de bens em comodato e para reparo de equipamentos.

Conclui expondo as razões pelas quais não concorda com a autuação, destacando que as operações de cessão onerosa de redes não são isentas ou não tributáveis pelo ICMS, na medida em que são amparadas por simples diferimento do imposto, e as operações de comodato, por não representarem efetiva circulação de mercadorias, não podem ser agregadas ao denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do imposto relacionados com a aquisição de ativos imobilizados. Considera que a metodologia adotada pelos fiscais só poderia resultar em coeficiente distinto daquele que foi empregado pela empresa. Sustenta que todos os coeficientes encontrados pelos fiscais estão contaminados por vícios na formação, seja do numerador da fração (saídas tributadas), seja do denominador (total das saídas). Chama a atenção para a planilha anexada à defesa, na qual estão contemplados todos esses pontos em questionamento. Observa que, de acordo com a aludida planilha, do mês de junho de 2005 em diante a empresa não fez uso dos créditos correspondentes à aquisição de ativos imobilizados, enquanto que no Auto estão sendo exigidos tais créditos como se tivessem sido aproveitados até agosto de 2006. Explica que isso se deve ao fato de que em junho de 2005 a empresa deu por encerrada a sua atividade, deixando de realizar operações tributáveis pelo ICMS, e consequentemente deixando de aproveitar créditos de qualquer natureza.

Pede que o Auto seja julgado improcedente, ou que, em homenagem ao princípio da eventualidade, seja deferida diligência ou perícia fiscal para que seja analisada a consistência dos elementos da planilha apresentada na defesa. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação dizendo que, apesar de existir lógica nos argumentos da defesa relativamente às operações com diferimento e às remessas de bens em comodato ou para reparo, todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito determinam que o montante do crédito a ser apropriado é 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 das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. Aduzem que não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões relativamente aos itens destacados pela defesa, só havendo exceção no que diz respeito à exportação. Consideram que, como existe especificação para as exportações, se fosse para ter inclusão ou exclusão de outros itens o legislador os estabeleceria. Tecem considerações acerca do tratamento fiscal da matéria pelo fisco carioca. Dão exemplo numérico. Consideram que na Bahia há carência de norma reguladora do cálculo, e em face disso entender estar correta a metodologia adotada na autuação.

Quanto à alegação da defesa de que a partir de julho de 2005 a glosa do crédito é improcedente porque o crédito não foi utilizado para pagar imposto, os fiscais ponderam que a empresa pode a qualquer momento retornar às suas atividades ou transferir o suposto crédito. A seu ver, como o crédito está lançado e se trata de lançamento em exercício fechado, não é mais possível retroagir a escrituração. Entendem que, sendo indevido o lançamento, a forma mais garantida para evitar prejuízo ao erário seria a autuação.

Com relação à planilha e às Notas Fiscais apresentadas pela defesa, os fiscais consideram que tais elementos demonstram os valores referentes à inclusão das operações com diferimento e o cálculo atualizado do CIAP, sem, contudo, contemplar os valores das saídas em comodato e para reparo de equipamentos.

Relativamente ao pedido de diligência, os fiscais consideram que tal medida não se faz necessária, pois a documentação constante no processo é bastante para a conclusão da lide. A seu ver o pedido tem natureza protelatória.

Dizem manter a ação fiscal.

VOTO

Está em discussão apenas o item 1º, haja vista que a defesa reconheceu os débitos dos itens 2º e 3º, afirmando que teria providenciado o pagamento.

Toda a questão do item 1º se resume em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.

O critério a ser seguido é estabelecido pelo § 17 do art. 93 do RICMS, especialmente pelo seu inciso III:

“§ 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 às seguintes disposições (Lei nº 7.710):

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;”

A regra do inciso III pode ser equacionada assim:

$$\text{Crédito mensal} = \text{valor do crédito total} \times \frac{1}{48} \times \frac{\text{operações e prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas e das prestações}}$$

Note-se: no numerador da fração põem-se os valores das operações e prestações tributadas. No denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes).

No caso presente a questão gira em torno das operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel

Pessoal (SMP), cuja regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A do RICMS. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, mais precisamente de seu inciso VII, que se trata de diferimento, haja vista que há uma cessão de meios de rede sem incidência do imposto no momento da cessão, prevendo o inciso VII que “o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final”. Ao adiar a incidência do tributo para um evento futuro e incerto (a prestação que venha a ocorrer, se ocorrer, a usuário final), a norma configura uma hipótese típica de diferimento.

Uma das teses da defesa é de que as operações com imposto diferido devem figurar no numerador da fração, porque tais operações, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal.

Não concordo com essa tese. O diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse a previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo. Diferir significa adiar. Determinadas operações que seriam tributáveis deixam de sê-lo, adiando-se a incidência da norma de tributação para um momento no futuro.

O critério temporal do fato gerador definido pela norma tributária pode ser modificado por uma disposição acessória ou secundária, *antecipando* ou *adiando* o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o aspecto temporal da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do sujeito passivo, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*). Por outro lado, se o que faz a lei é adiar o lançamento do crédito, diz-se que se trata de *suspensão* ou de *diferimento*, conforme o caso.

Quanto ao *diferimento*, considero ter deixado patente o meu entendimento de que as operações com imposto diferido são operações não tributadas.

Passo então ao exame da figura da *suspensão*, haja vista que a glosa de créditos em discussão no item 1º deste Auto envolve remessas de equipamentos para reparo (conserto).

No âmbito tributário, quando se fala em “suspensão”, é preciso deixar claro se o que se tem em mente é a *suspensão da exigibilidade* do crédito tributário ou a *suspensão da incidência* da norma jurídica tributária. No caso em exame, o que se tem em mira é a figura da suspensão da incidência da norma tributária.

A *suspensão da incidência* é uma figura exoneratória que contempla situações que, em princípio, não são tributáveis, a menos que venha a ocorrer um evento futuro – o descumprimento de uma condição. Daí definir-se a suspensão da incidência como sendo uma *não-incidência condicional*. Somente se torna tributável o fato se o evento futuro vier a ocorrer. Por exemplo, se um bem é remetido para reparo ou conserto, com suspensão da incidência tributária sob a condição de que depois do reparo ou conserto o bem retorne ao estabelecimento de origem, caso o bem deixe de retornar fica configurado o descumprimento da condição, e então o tributo se torna devido.

Como na situação em exame não consta que tivesse havido descumprimento das condições da suspensão da incidência, não houve incidência do ICMS. Por conseguinte, os casos de remessa para conserto, neste caso, constituem fatos não tributáveis pelo ICMS.

Quanto às saídas de bens em comodato, não há praticamente nada a dizer, pois comodato é negócio tributável por tributo municipal, constituindo sem dúvida fato alheio à incidência do ICMS.

Está correta a glosa do crédito, do ponto de vista da interpretação do direito aplicável ao fato. Há, contudo, um ponto fático a ser levado em conta. O autuado alegou – e o fato não foi negado pelos fiscais – que a partir de junho de 2005 não poderiam ser exigidos quaisquer valores relativos a créditos tributários, uma vez que a empresa deixou de realizar qualquer tipo de aproveitamento de crédito, por ter encerrado suas atividades.

Considero absurda a ponderação dos autuantes, ao considerarem que, embora o crédito não tenha sido utilizado, a empresa pode a qualquer momento voltar a exercer suas atividades ou transferir o suposto crédito, de modo que a forma mais garantida para evitar prejuízo ao erário seria a glosa do crédito.

Ora, a acusação contemplada no item 1º deste Auto é de que o contribuinte utilizou crédito fiscal indevidamente. Se não foi utilizado o crédito, é inadmissível falar-se em “uso indevido” de crédito. Não se pode punir o contribuinte com base numa mera possibilidade, numa suposição, numa presunção pessoal dos agentes do fisco, por mais bem-intencionada que seja sua preocupação com a coisa pública. Não há como sustentar-se a existência de uma infração sem que tenha havido infração alguma, havendo apenas a possibilidade de ela vir a ocorrer.

O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser refeito, mantendo-se as parcelas de maio de 2004 até junho de 2005 (inclusive), excluindo-se por conseguinte as demais parcelas, do mês de julho de 2005 a agosto de 2006. Débito remanescente do item 1º: R\$ 74.335,85.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia, pois os elementos constantes nos autos são bastantes para o meu convencimento.

Os lançamentos dos itens 2º e 3º não foram impugnados. Consta que teria sido providenciado o pagamento. A repartição fiscal homologará as quantias já pagas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232882.0006/08-4, lavrado contra **VESPER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$74.941,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 5 de fevereiro de 2009

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR