

PROCESSO - A. I. Nº 232882.0006/08-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VESPER S/A.
RECORRIDOS - VESPER S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0004-02/09
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 02/06/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/10

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO 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/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Decisão modificada. Exigência fiscal improcedente. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0004-02/09 - lavrado para imputá-lo o cometimento de 3 infrações, sendo objeto dos presentes Recursos apenas a infração constante do item 1 da autuação, abaixo descrita:

INFRAÇÃO 1 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escriturado 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%;

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal, após informar que as infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação foram reconhecidas pelo sujeito passivo em sua peça defensiva, assim se manifesta quanto à infração descrita no item 1 da autuação, em síntese:

- I. que a questão 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, sendo que o critério para tal é estabelecido pelo § 17 do art. 93 do RICMS, especialmente pelo seu inciso III, cujo dispositivo determina que 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 das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período, equiparando-se as saídas e prestações com destino ao exterior;

- II. que a regra do mencionado III pode ser equacionada em uma fórmula matemática que descreve em seu voto, abaixo transcrito, sendo que no numerador da fração põem-se os valores das operações e prestações tributadas e no denominador o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes):

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

- III. que a alegação da defesa de que ao realizar operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, nos termos da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e do art. 569-A do RICMS/BA, tais operações são tributadas, ainda que sujeitas a diferimento e, assim, devem figurar no numerador da fração, não merece guarida, porquanto as operações com imposto diferido são operações não tributadas;
- IV. que nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo, ou seja, determinadas operações que seriam tributáveis deixam de sê-lo, adiando-se a incidência da norma de tributação para um momento no futuro;
- V. que em relação à alegação defensiva de que devem ser excluídas do total das saídas as remessas de equipamentos para reparo (conserto) também não merece guarida, pois estas se submetem à suspensão da incidência da norma tributária, 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 porque é definida como sendo uma *não-incidência condicional*, somente se tornando tributável o fato se o evento futuro vier a ocorrer;
- VI. que, assim, 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, devendo, como exigido pelos autuantes, constar do total das saídas do estabelecimento;
- VII. que também não procede a alegação que envolve as operações de comodato, ao argumento de que estas também deveriam ser excluídas do total das saídas do estabelecimento, já que o comodato é negócio tributável por tributo municipal, constituindo fato alheio à incidência do ICMS;
- VIII. que, no entanto, deve ser refeito o demonstrativo de débito, para serem excluídas as parcelas glosadas relativas aos meses de julho de 2005 a agosto de 2006, uma vez que a empresa alega que deixou de realizar qualquer tipo de aproveitamento de crédito neste período, por ter encerrado suas atividades, o que não foi contestado pelos autuantes;
- IX. que considera 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, visto que a acusação é de que o contribuinte utilizou crédito fiscal indevidamente, e se este não foi utilizado, é inadmissível falar-se em “uso indevido” de crédito, não havendo como sustentar-se a existência de uma infração sem que tenha havido infração alguma, havendo apenas a possibilidade de ela vir a ocorrer.
- X. que, assim, excluindo tais parcelas relativas a este período - julho de 2005 a agosto de 2006 - este item deve ser julgado Procedente em Parte, remanescente o débito no valor de R\$ 74.335,85, relativo aos meses de maio de 2004 até junho de 2005.

Recorre a JJF de ofício da sua Decisão, para uma das Câmaras de j
nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprova

Created with

Por sua vez, o sujeito passivo, inconformado com o Julgado, apresenta Recurso Voluntário – fls. 679 a 710 dos autos – onde pede a reforma da Decisão recorrida parcialmente quanto ao item 1, para que esta 2ª Instância reconheça que as cessões onerosas de redes de telecomunicações realizadas pelo recorrente devem ser tratadas como operações regularmente tributadas, na esteira da previsão da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98, do art. 569-A, inciso VII do RICMS/BA, e do art. 4º, inciso XIII da Lei nº 7.014/96, e ainda que reconheça que as remessas em comodato e para reparo não devem ser consideradas para fins de obtenção do coeficiente de estorno, eis que estranhas ao espectro de incidência do ICMS.

Apresenta o recorrente resumidamente os seguintes argumentos para ver reformada a Decisão de Primeira Instância;

- I. que as atividades de cessão onerosa de meios de rede de telecomunicações não podem ser consideradas como se fossem saídas isentas ou não tributadas, uma vez que as mesmas apenas são abrangidas por diferimento, figura jurídica que em nada se assemelha com as referidas espécies isentivas, nos termos dos dispositivos normativos citados, devendo ser consideradas como tributadas e, assim, também consideradas quando da obtenção do coeficiente de estorno a ser aplicado para fins de quantificação do crédito relativo aos bens do ativo fixo;
- II. que se equivocou o Julgador ao considerar que na hipótese de diferimento o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo, pois são distintos o fato gerador do ICMS e o momento em que deve ser realizado o pagamento do imposto, pois o diferimento importa em alteração do momento em que se torna exigível o imposto, vez que o mesmo já existe e é devido, restando suspenso para o momento fixado pela norma, *in casu* o art. 569-A, inciso VII do RICMS/BA, havendo, portanto, postergação não do fato gerador, mas sim do pagamento do imposto;
- III. que também se equivocou o Julgador ao sustentar que o diferimento retira o caráter tributável de determinada operação ou prestação, pois o diferimento não constitui hipótese de isenção ou não-incidência do ICMS uma vez que, em matéria tributária, a dispensa legal do pagamento do imposto ou sua não incidência somente admite interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN, como leciona Sacha Calmon em artigo que reproduz, não podendo, assim, serem classificadas as operações de cessão onerosa de redes de telecomunicações como não tributáveis, como já decidiu os Fiscos de São Paulo e do Distrito Federal, conforme excertos de consultas que transcreve no recurso;
- IV. que ainda se equivoca quando afirma que no diferimento adia-se a incidência do tributo para um evento futuro e incerto, posto que a cessão onerosa de redes de telecomunicação não pode se caracterizar como evento futuro e incerto, vez que tal cessão é o que permite a complementação/realização das chamadas, só se operando para permitir a prestação do serviço de comunicações ao usuário final, ao tempo que explicita tecnicamente e de maneira detalhada como funciona a referida cessão entre as empresas prestadoras de serviço de telecomunicação;
- V. que em relação às operações sem débito do imposto – comodato e reparo de equipamentos – por se tratarem de saídas provisórias, não podem integrar a base de cálculo do referido coeficiente, pois se de um lado não implicam em transferência de titularidade, não ocorrendo a necessária circulação jurídica dos bens para fins de incidência do ICMS, constituem-se em meros deslocamentos de mercadorias, não se amoldando ao conceito tradicional de saídas, para fins de incidência do imposto estadual;
- VI. que, assim, entende que apenas as saídas sujeitas à tributação do ICMS podem ser consideradas na obtenção de cálculo do coeficiente do estorno dos créditos do imposto, na medida em que a aplicação deste coeficiente tem como objetivo vincular o aproveitamento dos créditos proporcionalmente às operações mercantis de si operações com circulação econômica, como entende a Sevi Janeiro, que assim se manifestou através do seu órgão c transcreve;

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 748 a 757, após discorrer sobre a conformação da regra matriz de incidência tributária, traçando um paralelo com a definição do momento de pagamento do imposto, conclui que muito embora não raro seja confundido o elemento temporal do fato gerador com o momento do pagamento do tributo, eles não se confundem.

Assim, aduz que o instituto do diferimento constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência fiscal do tributo para o momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação de responsabilidade a terceiros, ou seja, importa em postergação, para momento subsequente ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, apenas do pagamento do ICMS.

Conclui, assim, que merece guarida a alegação recursal, no sentido de incluir as operações de cessão onerosa de redes no numerador “saídas tributadas”, constante da fração prevista para o cálculo do crédito fiscal do ICMS, já que se constituem em operações tributadas.

Por outro lado, entende não merecer acolhimento a tese do recorrente de exclusão das operações de saídas temporárias do denominador “total das saídas” para fins de cálculo do percentual de créditos do ICMS relacionados com a aquisição de ativos immobilizados, ao tempo que ressalta que tanto a JJF como o recorrente não divergem quanto à ausência de tributação pelo ICMS relativas às operações de remessa para conserto ou para comodato.

Consigna sobre este ponto que o ICMS é um imposto que incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo um imposto que incida apenas sobre operações de vendas de mercadorias. Aduz, ainda, que a regra do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 determina que para o cálculo do crédito fiscal em comento deve ser levado em consideração a relação existente entre o total das operações de saídas de prestações tributadas de uma empresa e o total das operações de saídas e prestações da mesma, não tendo, quanto a este, excluído qualquer tipo de operação, afigurando-se cristalino que todas as operações de saídas e prestações, inclusive as que envolvam remessa para reparo ou em comodato, devem ser agregadas ao denominador “total das saídas”, agindo com acerto os autuantes neste particular.

Do exposto, conclui pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente, quanto ao Recurso Voluntário, que se limita à exigência fiscal do item 1 da autuação, entendemos que assiste razão ao recorrente ao pugnar pela inserção das prestações sujeitas ao diferimento do imposto - operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, nos termos da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e do art. 569-A do RICMS/BA – como prestações tributadas, devendo, assim, figurar no numerador da fórmula que determina a forma de apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo.

Como bem ressaltou a PGE/PROFIS em seu opinativo, o instituto do diferimento implica na postergação, adiamento, do momento do pagamento do imposto, deslocado por força de dispositivo legal para um momento subsequente à ocorrência do fato gerador, com a imputação de responsabilidade a terceiros por tal recolhimento, portanto em momento subsequente ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço.

Assim, resta claro que ocorre o fato gerador do ICMS em todos os seus termos, estando presentes todos os elementos que o constitui, apenas adiando-se o momento do pagamento do imposto incidente.

Não há que se confundir, portanto, como alertou a PGE/PROFIS, e como equivocadamente o fez a JJF, o elemento temporal do fato gerador com o momento do pagamento do tributo e de fato como expressa o referido órgão jurídico, “...o critério temporal consequente da regra matriz de incidência tributária e marca o momento ocorrido o fato gerador previsto no seu antecedente normativo, fixado pela norma para que o contribuinte cumpra a obrigação”.

inerente à relação jurídica instaurada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, pagamento este que pressupõe a constituição do crédito tributário”.

Quanto às operações sem débito do imposto - saídas de bens a título de comodato ou para reparo e conserto – também comungamos com o recorrente ao entender que não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento, pelo fato de não se constituírem em saídas definitivas.

Não deve ser olvidado o fato de que a utilização do crédito sobre as aquisições de bens do ativo vincula-se às saídas tributadas pelo imposto. Logo, como tais operações de saída são provisórias, não definitivas, como também o são as demais operações amparadas por suspensão, não devem ser computadas no total das saídas no denominador da fração da fórmula matemática que determina a forma de apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo.

Registre-se que mais clara ainda nos parece a exclusão das saídas em comodato do total das saídas do estabelecimento autuado - hipótese em que não há sequer a incidência do ICMS - por se constituírem em operações fora do âmbito de incidência do imposto estadual, inclusive não gerando crédito a entrada de tais bens (sendo devido, inclusive, seu estorno se lançado), quando destinado à operação de saída por comodato.

Ressalte-se, ainda, que tais bens – saídos quer a título de comodato quer a título de remessa para conserto – retornarão ou terão saídas definitivas em um momento subsequente, momento em que, aí sim, serão tais saídas definitivas computadas no total de saídas do estabelecimento

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a exigência fiscal do item 1.

Quanto ao Recurso de Ofício - cabível diante da desoneração efetuada pela JJF das parcelas glosadas referentes aos meses de julho de 2005 a agosto de 2006, ao argumento de que não houve aproveitamento de crédito neste período por parte da empresa, por ter encerrado suas atividades – já nos pronunciamos em julgamentos onde se aprecia a glosa de crédito na hipótese em que o valor lançado não importou em falta de recolhimento do imposto, no sentido de que sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação posta à época dos fatos geradores.

No entanto, diante do nosso voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar improcedente a referida exigência fiscal como um todo, por inocorrência da infração imputada ao recorrente, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232882.0006/08-4, lavrado contra VESPER S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$605,78, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVAL

Created with
 nitroPDF® professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional