

PROCESSO - A. I. Nº 279692.0011/12-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TNL PCS S/A. (OI)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJJ nº 0166-02/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 26.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0507-13/13

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. Diligência realizada pelos autuantes, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 279692.0011/12-8, lavrado em 12/12/2012 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$2.378.032,29, acrescido da multa de 60%, em razão da entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se o contribuinte de valor superior ao permitido pela legislação, fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2010.

Consta, na descrição da imputação, que houve recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento correto sobre o valor dos créditos mensais do CIAP para apurar o valor real dos créditos do CIAP apropriar. Tudo apurado conforme livro Registro de Apuração, CIAP e Denúncias Espontâneas apresentados pelo contribuinte, Anexo A, B, B-1, B-2 e C, que fazem parte do Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97 do RICMS-BA.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às folhas 22 a 43. Pediu a realização de perícia, apresentando quesitos.

Na informação fiscal de fls. 128 a 130 os autuantes contestaram as alegações defensivas e mantiveram a imputação.

Considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, o processo foi baixado em diligência, na Pauta Suplementar do dia 18/04/2013, conforme despacho de fls. 133 e 134, para que os autuantes efetuassem a revisão fiscal do Auto de Infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 65 dos autos do presente processo, para que fossem realizados os ajustes indicados no pedido de diligência.

Em atendimento a diligência, fls. 136 e 137, os autuantes informaram que refizeram o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do livro CIAP, tendo acostado à folha 141, planilha com os novos valores a serem estornados, consignado na Coluna L, abaixo reproduzido:

MÊS E ANO	CRÉDITO MENSAL DO CIAPA ESTORNAR
	$L = K - J$
DEZEMBRO/2009	
JANEIRO/2010	7.864,31
FEVEREIRO/2010	7.787,94
MARÇO/2010	7.609,89
ABRIL/2010	6.756,60
MAIO/2010	6.790,80
JUNHO/2010	985,49
JULHO/2010	493,34
AGOSTO/2010	1.182,76
SETEMBRO/2010	207.023,57
OUTUBRO/2010	1.155,93
NOVEMBRO/2010	(4.844,85)
DEZEMBRO/2010	(1.536,48)

Salientaram que efetuaram diligência determinada pelo CONSEF, porém informaram que o entendimento deles, autuantes, continuava o mesmo constante na informação fiscal, ou seja, far-se-ia necessário adicionar, no RICMS/BA, dispositivo que estabelecesse inclusões e/ou exclusões sobre o total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal o autuado, fls. 147 a 150, frisou que não merecia reparo a conclusão do trabalho revisado no tocante ao coeficiente de creditamento encontrado, mas ressaltou que ainda persistia um erro no saldo acumulado de crédito do ativo permanente ao mês de setembro, sustentando que desde o ano de 2001 o procedimento adotado pelo autuado para cálculo do crédito de ICMS referente às entradas era: Soma dos créditos de ICMS relativos à entrada de bens do ativo permanente do mês com os créditos de ICMS referente a DIFAL do mês anterior (crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês anterior).

Salientou que em função da entrada do bloco G do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), no início do ano de 2011, ele, autuado, precisou alterar o procedimento até então utilizado. Que, assim, em setembro de 2010 passou a utilizar crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês. Que, contudo, no mês de setembro (mês da transição do procedimento) houve dois valores relativos ao DIFAL, isto é, o próprio mês (set/10), acrescido do valor relativo ao mês anterior (ago/10). Que esse seu procedimento está detalhadamente demonstrado no Anexo 19 DIFAL, requerendo então a realização de diligência, para comprovar sua alegação.

Na planilha denominada de ANEXO 1, constante do CD à folha 151, da qual o digno Relator da JJF reproduziu, no Relatório do Acórdão de Primeira Instância, apenas as colunas MESES e DIFERENÇA DE ICMS APROPRIADO A MAIOR, a JJF explicitou que o autuado apontou os valores que entendeu como devidos na autuação, além de diversas outras planilhas detalhadas com os levantamentos necessários para apuração dos valores:

MESES	DIFERENÇA DE ICMS APROPRIADO A MAIOR
	$J=(H-I)$
JANEIRO/2010	7.588,73
FEVEREIRO/2010	7.481,64
MARÇO/2010	7.303,43

ABRIL/2010	6.438,99
MAIO/2010	6.457,33
JUNHO/2010	601,90
JULHO/2010	(37,05)
AGOSTO/2010	616,50
SETEMBRO/2010	1.978,52
OUTUBRO/2010	531,56
NOVEMBRO/2010	(5.526,09)
DEZEMBRO/2010	(2.237,27)

Os autuantes tomaram ciência da manifestação defensiva e das planilhas revisadas pelo contribuinte e mantiveram-se silentes.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0166-02/13, às fls. 156 a 167. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, "a" e "b", do RPAF/99. Ademais, cabe destacar que foi deferido o pedido de diligência solicitado pelo autuado em sua segunda manifestação defensiva.

No mérito, é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente de crédito fiscal de ICMS relativo 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.

Em sua defesa o autuado destaca que a origem da autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável pelo estabelecimento, relativo às entradas de bens para o ativo imobilizado. Transcreveu o parágrafo 5º do artigo 20, da LC nº 87/96, para argumentar que o objetivo dessa norma é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações isentas e não tributadas. Entendimento de que somente podem ser aproveitados os créditos fiscais de bens adquiridos para o ativo imobilizado na proporção das saídas tributadas pelo imposto, que segundo o defensor, deve ser calculado com base na seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receitas oriundas de saídas tributadas}}{\text{Valor total das receitas}} = \text{Coeficiente de aproveitamento}$$

Entende que nas receitas oriundas de saídas tributadas devem ser computadas, no numerador, os valores relativos a interconexão de redes, por se tratar de operações tributadas amparadas pelo diferimento. Da mesma maneira, deve ser incluída no numerador o valor relativo a denúncia espontânea dos cartões pré-pagos e televisão por assinatura. Por sua vez, no denominador da fração, valor total das receitas, devem ser excluídos os valores relativos SERVIÇO DE LOCAÇÃO (TC CPE SOLUTION-ALUGUEL); CONFIGURAÇÃO; INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO, remessas de bens para conserto e reparo, remessas de bens objeto de contrato de comodato, transferência para uso e consumo, transferências de bens do ativo permanente, remessa de mercadoria ou bem para demonstração.

Em que pese não existir expressamente na legislação do ICMS orientação do que deve ser incluído ou excluído do numerador e denominador da fração que define o coeficiente para utilização do crédito fiscal, no caso em lide, acolho o entendimento manifestado em diversas decisões deste Órgão Julgador no sentido da necessidade de ajustes nas parcelas do numerador e do denominador, inclusive, em especial, em relação as operações com diferimento, que à título de exemplo, transcrevo as ementas abaixo:

**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.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12

EMENTA: ICMS. 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. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhida a decadência suscitada. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

Cabe destacar que o ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12, da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL CONSEF, além de tratar de idêntica matéria, trata-se de Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte, objeto da presente lide, tendo os mesmos autuantes.

No exame das decisões acima transcritas, apenas à título de exemplo, não resta dúvida que cabe a inclusão no numerador das prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes a operações ou prestações que não se subsumem em saídas definitivas, valendo acrescentar que descabe, também, a inclusão de parcelas referentes a operações e prestações não tributadas pelo ICMS, a exemplo de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, entre outras.

Seguindo este entendimento manifestado pela segunda instância deste CONSEF e considerando as alegações defensivas e o pedido do autuado para resposta dos quesitos formulados, esta Junta de Julgamento Fiscal após análise e discussão em Pauta Suplementar do dia 18/04/2013, conforme despacho de fls.133 e 134, para que os autuantes, efetassem a revisão fiscal do auto de infração, tomando por base os livros fiscais e as planilhas apresentadas pelo autuado no CD à fl. 65, para que fossem realizados os ajustes indicado no pedido de diligência.

Em atendimento a diligência, fls. 136 e 137, os autuantes informam que recalcularam o demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do livro CIAP, tendo acostado à folha 141 planilha com os novos valores a serem estornados, consignado na Coluna L, abaixo reproduzido:

MÊS E ANO	CRÉDITO MENSAL DO CIAPA ESTORNAR
A	$L = K - J$
DEZEMBRO/2009	
JANEIRO/2010	7.864,31
FEVEREIRO/2010	7.787,94
MARÇO/2010	7.609,89
ABRIL/2010	6.756,60
MAIO/2010	6.790,80
JUNHO/2010	985,49
JULHO/2010	493,34
AGOSTO/2010	1.182,76
SETEMBRO/2010	207.023,57
OUTUBRO/2010	1.155,93
NOVEMBRO/2010	(4.844,85)
DEZEMBRO/2010	(1.536,48)

O sujeito passivo ao se manifestar sobre o resultado da diligência acolheu os novos valores apurados pelos autuantes, exceto em relação ao mês de setembro de 2010, o qual entende como correto o valor de R\$1.978,52, alegando que no trabalho de revisão ainda persiste um erro no saldo acumulado de crédito do ativo permanente ao mês de setembro, sustentando que desde o ano de 2001 o procedimento adotado pelo autuado para cálculo do crédito de ICMS referente às entradas era: Soma dos créditos de ICMS relativos à entrada de bens do ativo permanente do mês com os créditos de ICMS referente ao DIFAL do mês anterior (crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês anterior).

Salienta que em função da entrada do bloco G do SPED (Sistema PÚblico de Escrituração Digital), no inicio do ano de 2011, o autuado precisou alterar o procedimento até então utilizado. Sendo assim, em setembro de 2010, passou a utilizar crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês. Ocorre que, no mês de setembro (mês da transição do procedimento), houve dois valores relativos ao DIFAL, isto é, o próprio mês (set/10) mais o do mês anterior

(ago/10). Esse procedimento está detalhadamente demonstrado no Anexo 19 DIFAL, requerendo a realização de diligência, para comprovar sua alegação.

Por sua vez, os autuantes ao tomarem ciência da nova manifestação defensiva não apresentaram nenhum questionamento quanto aos números e levantamentos trazidos pela defesa. Nesta situação, o artigo 140 de RPAF/99, estabelece que: O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Portanto, entendo que os argumentos defensivos devem ser acolhidos, ficando o valor relativo ao mês de setembro reduzido para R\$1.978,52.

Quanto aos aspectos constitucionais abordados, inclusive em relação a multa aplicada, entendendo a defesa que é confiscatória, destaco que a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de constitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo. Com relação às decisões do STJ e de outros tribunais, citadas na peça defensiva, cabe lembrar que não vinculam os atos administrativos do Estado da Bahia.

Relativamente ao pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues ao seu advogado, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo:

MESES/ANO	ICMS DEVIDO
jan/10	7.864,31
fev/10	7.787,94
mar/10	7.609,89
abr/10	6.756,60
mai/10	6.790,80
jun/10	985,49
jul/10	493,34
ago/10	1.182,76
set/10	1.978,52
out/10	1.155,93
nov/10	0,00
dez/10	0,00
TOTAL	42.605,58

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Na assentada da sessão de julgamento o Advogado da empresa autuada informou o recolhimento do valor julgado procedente pela JJF e pediu a homologação do pagamento.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício.

Constato que, tal como já descrito minuciosamente no Relatório que antecede este voto, uma vez instaurado o processo administrativo fiscal, a d. JJF deliberou pela conversão do PAF em solicitação de diligência para que o Fisco refizesse os cálculos nos termos já descritos no mencionado Relatório e que, em suma, para cálculo do índice de valor de crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, mensalmente, fosse utilizada a fórmula que afinal traduz o que constava, na redação vigente à época dos fatos geradores, na alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, ou seja, índice mensal de crédito = valor das operações de saídas ou prestações tributadas dividido por valor total das operações de saídas ou prestações.

A JJF listou as inclusões e exclusões de operações que deveriam ser consideradas no numerador e no denominador da fração, e a solicitação foi atendida pelos autuantes. Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte novamente se insurgiu, e os cálculos do contribuinte não foram contestados pelos autuantes. Com base nos novos cálculos realizados pelo Fisco, por solicitação da JJF, o débito histórico de ICMS originalmente lançado no Auto de Infração foi reduzido.

Entendo irretocável o procedimento adotado pela JJF quando, no cumprimento do seu dever de ofício, converteu o processo em diligência à INFRAZ de origem para que os cálculos fossem retificados.

De fato, para cálculo do crédito fiscal a ser utilizado pelos contribuintes do ICMS e, na situação em foco, pelo autuado, deve ser levado em conta, na equação prevista na mencionada alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, apenas as operações e prestações concernentes às atividades operacionais relativas ao ICMS decorrentes da atividade do contribuinte. A título de exemplo, cito que devem figurar apenas no denominador da equação as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviço isentas, pelo total da operação ou prestação; devem figurar no numerador e no denominador da equação as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço tributadas pelo ICMS; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com ICMS pago pelo regime de diferimento, e as operações de cessão onerosa de serviços de comunicação; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço destinadas ao exterior, caso existam no período objeto da ação fiscal; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com redução de base de cálculo, caso existam no período objeto da ação fiscal, respeitando os critérios de que, no numerador, até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal, isto é, até o limite da parcela tributada, e no denominador, o valor total da operação ou prestação; devem figurar também em ambos as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviços realizada com o ICMS pago por substituição, com fase de tributação encerrada, bem com demais casos de operações tributadas em regime sumário; as operações de saída de mercadorias realizadas a título de doação, e as operações de transferências.

Por outro lado, não devem figurar nem no numerador, e nem no denominador, da equação, fatos ou situações relativos a operações ou prestações não compreendidos no campo da tributação pelo ICMS, por imunidade ou por não incidência; valores relativos a locação, nem a comodato; valores de multas e juros moratórios em parcelamentos de dívidas por atrasos no adimplemento das obrigações; saídas não definitivas, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas para conserto, reparo, exposição, ou industrialização por terceiros sujeitas a devolução; saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como saídas provisórias; e transferências de material de uso ou consumo.

Assim, dentro desta linha de raciocínio, pacificamente esposada por este Conselho, foram retificados os cálculos pelos autuantes, retificados a final pelo contribuinte sem nova manifestação insurgente do Fisco, e devidamente reduzido o débito a ser lançado de ofício.

Por conseguinte, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279692.0011/12-8, lavrado contra TNL PCS S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$42.605,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS