

A.I. N° - 279692.0001/12-2

AUTUADO - TNL PCS S.A.

AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 26. 03. 2013

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0047-01/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. A legislação fixa critérios jurídicos que encerram uma equação matemática, cabendo ao intérprete identificar o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da equação implícita na norma, cuja interpretação requer precisão conceitual quanto aos fatos que constituam efetivas operações ou prestações e às situações que configurem meros deslocamentos físicos de bens sem que haja jurídica ou economicamente uma “operação” ou “prestação” em sentido estrito, bem como quanto ao sentido jurídico do que se deva considerar “isento”, “tributado” e “não tributado”, em especial as situações classificadas na categoria “outras”, haja vista os critérios peculiares fixados pela legislação quanto a esse aspecto, e sem perder de vista as situações de isenção com manutenção de crédito e as situações de isenção sem manutenção de crédito. A aplicação prática das disposições legais atinentes ao cálculo do coeficiente do creditamento do ICMS relativo a bens do ativo permanente está a exigir a expedição de ato normativo para padronizar os procedimentos fiscais. Enquanto tal disciplina geral e abstrata não vem a lume, compete ao órgão julgador, em cada caso, determinar o sentido e alcance dos dispositivos legais em questão e seus efeitos no âmbito fiscal. Foi determinada diligência para realização de revisão do lançamento com base nas recomendações pontuadas pelo órgão julgador. Acatado o resultado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26.3.12, acusa utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, por não aplicar o coeficiente de creditamento correto, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.541.012,27, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 22/46) sustentando que os cálculos do coeficiente de creditamento atendem aos ditames da legislação, embora reconheça que se creditou a mais no valor de R\$ 193.693,00. Faz ver que a apuração do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo permanente, por meio do livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), é feita mediante cálculo complexo, em razão da intrincada legislação, que determina a segregação das receitas de modo nem sempre condizente com sua apuração contábil, o que muitas vezes não é compreendido pela fiscalização, que acaba autuando indevidamente. Observa que o percentual do crédito decorre de fórmula de cálculo prevista no § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, devendo ser feita a conjugação de duas regras para o cálculo mensal do crédito: a apropriação em razão de 1/48 por mês e a vedação de crédito sobre prestações isentas ou não tributadas, e, para se obter o chamado coeficiente de aproveitamento, dividem-se as receitas oriundas de saídas tributadas (numerador) pelo valor total das receitas (denominador), sejam estas tributadas ou não, sendo que se chega ao montante das saídas tributadas (numerador) subtraindo os valores das saídas “isentas e não tributadas” do valor total de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil), e por outro lado, apura-se o valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador) considerando-se apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes de prestações do serviço de telecomunicação e circulação de mercadorias, sendo que todas as demais receitas que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico ou circulação de mercadorias (receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviço que não de telecomunicação) devem ser excluídas deste cômputo. Em síntese, de acordo com a dicção legal, a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção de suas saídas tributadas pelo imposto, obtendo-se o coeficiente de aproveitamento mediante a divisão das receitas oriundas de saídas tributadas pelo valor total das receitas.

Aduz que o coeficiente resultante, que corresponde ao percentual a ser aproveitado, é multiplicado pelo saldo total do crédito advindo do ativo permanente e pela razão de 1/48 para, então, obter-se o montante de crédito que a lei permite ser aproveitado no mês, nos termos do art. 20, § 5º, III, da Lei Complementar nº 87/96. A seu ver, o equívoco da fiscalização neste caso consistiu a) na desconsideração dos créditos relativos às baixas do ativo permanente (base do crédito apropriar), por não ter sido considerada a metodologia utilizada pela empresa no tocante aos bens do ativo imobilizado que posteriormente foram transferidos para outras filiais e da não consideração do crédito relativo aos bens que deram saída em comodato; b) em não considerar, nas operações tributadas no período, receitas que são tributáveis, acarretando a diminuição indevida do numerador e a redução do direito ao crédito sobre bens do ativo; c) em considerar no total das operações de saída e prestações do período receitas que não são potencialmente tributáveis, acarretando aumento indevido do denominador e redução do direito ao crédito.

Com relação à desconsideração dos créditos relativos às baixas do ativo permanente, o autuado reclama que o fisco não levou em conta o critério adotado pela empresa para o estorno do imposto nas transferências de bens para outras filiais. Comenta que o art. 20, § 5º, V, da LC 87/96 dispõe que na alienação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 4 anos contado da data de sua aquisição não se admite o creditamento a partir da data da alienação, relativamente à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, sendo que a empresa, por questão de dificuldades operacionais para manter o controle do bem ativado na base do CIAP, tributa todas as Notas Fiscais

de transferência de bens do ativo, a fim de compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito no momento da venda. Observa que o art. 6º, VIII, do RICMS prevê que não é devido o imposto nas saídas de bem do ativo permanente que tenha sido objeto de uso no estabelecimento por mais de um ano antes de sua desincorporação, mas apesar disso, quando a empresa realiza essa operação, submete-a a tributação, tributando todas as transferências, justamente com o objetivo de impedir o aproveitamento de crédito a mais, compensando-se com a glosa de crédito que deveria ser realizada. Frisa que com essa prática a empresa efetua até mesmo pagamento de tributo a mais, já que os créditos aproveitados antes da transferência são “estornados” com o pagamento do ICMS total do bem do ativo. Reclama que o fisco não acatou esse procedimento e calculou manualmente o ICMS sobre os bens transferidos no período, abatendo os valores no saldo do crédito acumulado no CIAP, apurando dessa forma um suposto aproveitamento de crédito a mais, que não existe.

No tocante às receitas oriundas de saídas tributadas (numerador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito), o autuado alega que, como o coeficiente de aproveitamento do crédito é obtido dividindo-se a receita tributada (numerador) pela receita do total de saídas (denominador), os fiscais estaduais procuram reduzir o valor do numerador, consequentemente reduzindo o quociente da divisão do primeiro pelo segundo, diminuindo artificialmente o direito ao crédito sobre os bens do ativo permanente. Argumenta que, como as saídas constantes no numerador são as tributadas, devem ser consideradas apenas as que constituam base de cálculo do ICMS, excluindo-se as demais. Explica que dentre as receitas tributáveis a empresa inclui no cômputo do numerador as rubricas de interconexão, conforme discriminação feita nos anexos 8 e 9 da planilha “CIAP TCS BA 2008” constante no CD anexo, equivocadamente consideradas pela fiscalização como isentas e não tributadas. Aduz que a interconexão consiste na prestação de serviço de telecomunicação de uma a outra prestadora de serviços de telecomunicações, em que uma oferece à outra uma linha dedicada à transmissão de dados. Dá o seguinte exemplo: numa chamada feita por usuário da Telefônica em São Paulo para Salvador, a fim de completar a chamada a operadora de origem precisa utilizar os meios da operadora de destino (prestação de serviço de comunicação da TNL PCS para a Telefônica), mediante o pagamento de uma remuneração (a receita de interconexão da TNL PCS), caso que em condições normais a segunda operadora (TNL PCS) recolheria ICMS sobre essa receita, e a primeira (Telefônica), ao pagar o imposto sobre o valor total da chamada, deduziria como crédito o imposto pago pela primeira, que teria sido incluído no preço que lhe fora faturado por aquela, porém, a fim de simplificar o regime, sem qualquer alteração no resultado, o Convênio ICMS 126/98, na cláusula décima, concentrou toda a arrecadação na operadora de origem, sendo que a prestação desta última é tributada por diferimento, não sendo isenta ou não tributada, e por isso, para evitar recolhimento em dobro do tributo, pela cedente ao fornecer a linha dedicada e pela cessionária ao prestar o serviço ao usuário final, sua arrecadação é concentrada na fatura ao consumidor, o que economicamente significa a mesma arrecadação, haja vista que o valor arrecadado pela cedente seria utilizado como crédito pela cessionária. Argumenta que, por não haver isenção, tais receitas devem ser consideradas como saídas tributadas, devendo consequentemente ser excluídas do total de saídas e prestações isentas e não tributadas do período, figurando no numerador da fração em tela. Aduz que esta é a solução dada pela Consulta 02/2002 da DITRI-DF, publicada no DOE de 22.3.02, que transcreve. Com base nesse entendimento, o autuado considera que o que se configura em tal situação é um mero diferimento do ICMS devido pela empresa, pois ela não paga o imposto devido quando do recebimento dos valores pela cessão de sua rede, sendo o recolhimento feito pela cessionária, pois o tributo é cobrado do consumidor final em sua fatura. Com isso, conclui que, sendo o ICMS devido pela prestação de serviços de interconexão, esses serviços devem integrar o numerador da fração para o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito. Pondera que muitas vezes o equívoco dos auditores em considerar as rubricas de interconexão como não tributada está no fato de os registros da empresa designarem de “isentas” tais rubricas, porém o termo

“isenção” não está sendo utilizado no sentido técnico-jurídico, mas apenas indica que a empresa não deve submetê-las à tributação do ICMS.

Quanto à rubrica “Exploração industrial de linha dedicada” (EILD), o autuado explica que esta se caracteriza como a cessão onerosa de meios por parte de uma empresa de telecomunicações para que outra empresa de telecomunicações possa prestar serviços a seus usuários, e trata-se de comunicação de dados para conectar pontos de linhas digitais dedicadas em âmbito local ou interestadual, entre redes de telecomunicação de duas operadoras de telefonia autorizadas pela Anatel. Diz que operações EILD se assemelham bastante às operações de interconexão de redes, embora conceitualmente sejam operações distintas, mas, afinal, o regime de tributação é o mesmo, nos termos do Convênio ICMS 126/98, havendo portanto um regime de diferimento, pelo qual somente se tributa a receita de EILD quando a empresa que se utilizou dos meios da outra operadora emite a fatura mensal em nome do usuário de seus serviços, porém o fato de a tributação ser diferida não autoriza o entendimento de que tais receitas sejam isentas, e por conseguinte elas devem integrar o numerador, já que se trata de receitas oriundas de prestações tributadas. Chama a atenção para o detalhamento dos valores relativos a EILD nos anexos 12 e 13 da planilha “CIAP TCS BA 2008” contida no CD anexo.

Com relação à rubrica “Remessas de cartões pré-pagos”, diz que as vendas de cartões pré-pagos apresentam regime diferenciado de tributação, o que causa normalmente confusão na análise do cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos. Explica que quando a empresa celebra a venda dos cartões para os distribuidores e seus clientes há emissão de fatura, e a receita é escriturada no livro fiscal, porém a tributação dos cartões somente se dará em momento posterior, quando da ativação dos créditos neles contidos, nos termos do Convênio ICMS 55/05. Por essas razões, argumenta que as saídas de cartões pré-pagos, de acordo com os anexos 8 e 10 da planilha “CIAP TCS BA 2008” contida no CD anexo, devem ser consideradas para fins de cálculo do aproveitamento de crédito do CIAP como saídas tributadas, uma vez que são tributadas em momento posterior, quando da ativação dos cartões, devendo as remessas dos cartões pré-pagos serem incluídas no numerador uma única vez, por se referirem a receitas de operações tributadas.

Quanto ao valor total das receitas (denominador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos), aduz que existem rubricas que não devem figurar no denominador. Pondera que se no numerador da fração para cálculo do aproveitamento do crédito devem figurar as operações tributadas (diretamente ou por substituição ou diferimento), no denominador devem constar as operações em princípio sujeitáveis ao imposto (operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte e telecomunicação), ainda que, por força de exceções legais ou constitucionais, o ICMS não seja efetivamente devido. Sustenta que no denominador não podem ser incluídas operações estranhas ao campo de incidência do imposto, sob pena de falsear-se a proporção, reduzindo-se indevidamente o seu resultado.

Alega que os fiscos estaduais, visando alargar o denominador e consequentemente diminuir o coeficiente de aproveitamento de créditos, computam nele operações que nem em princípio se sujeitariam ao ICMS. Dentre as receitas que a seu ver são incluídas equivocadamente pelos fiscos estaduais no denominador da fração, estão os serviços de locação (TC CPE Solution-Aluguel), configuração, instalação e manutenção.

No caso da locação, o autuado alega que tal figura sequer comporta um serviço, mas mera cessão de direito, quanto menos de comunicação a ensejar a incidência de ICMS, e este é o entendimento do STJ, conforme decisão nos autos do REsp 945.037/AM, e também do STF, por meio da Súmula Vinculante nº 31.

Aduz que o mesmo ocorre com relação à rubrica “TC CPE Solution-Aluguel”, incluindo as modalidades “Pequeno Porte”, “Médio Porte” e “Grande Porte”. Explica que tal atividade consiste na

criação de infraestrutura (“hardware”) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção, a fim de que através dessa rede privada o cliente possa utilizar-se de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviço. Chama a atenção para a cláusula primeira do contrato “TC CPE Solution”, anexo, celebrado com a Rio Branco Alimentos S.A., cuja vigência compreende o período autuado, onde consta o objeto da contratação, observando que neste caso o contrato tem por objeto exclusivamente a criação de infraestrutura de telecomunicação, não incluindo a contratação de serviços de dados, os quais são acordados de forma apartada ou cobrados de forma segregada. Com isso, traça um paralelo entre o “TC CPE Solution” e os serviços de locação, instalação e manutenção de telefonia fixa, como no caso do usuário de telefonia fixa que contrata o serviço através da adesão a um plano de tarifa mensal paga também pela instalação do equipamento de telefonia (cabos) em sua residência, ou que contrata o serviço de acesso à internet, alugando o modem da concessionária, ou que usufrui do serviço de manutenção, que lhe é cobrado de forma apartada, argumentando que nenhuma dessas atividades se confunde com a atividade-fim da prestadora de serviço de telefonia fixa, qual seja, a “venda” de ligações telefônicas. Aduz que os preços são cobrados separadamente, havendo perfeita distinção entre os tributáveis e os que não são tributáveis pelo ICMS, inexistindo qualquer obrigação de alugar os equipamentos necessários à prestação de serviços, tampouco que determine que esses equipamentos sejam locados exclusivamente pela empresa, de modo que se o usuário já dispõe dos equipamentos disponibilizados pela empresa, não será necessário celebrar contrato de “TC CPE Solution”, bastando a contratação do serviço de comunicação, este, sim, tributado pelo ICMS, ao passo que “hardwares”, “softwares”, equipamentos e cabos, objetos dos contratos de “TC CPE Solution”, são meios materiais necessários à prestação do serviço de transmissão de dados, voz e imagens, haja vista que um aparelho de telefone é essencial para efetuar uma ligação telefônica, o que não significa que a locação seja obrigatória, caso o cliente já possua os equipamentos. Conclui considerando um absurdo a inclusão desse serviço no denominador da equação para cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos, já que consubstancia locação de bens móveis, não havendo incidência de ICMS, já tendo o Judiciário baiano decidido pela não incidência do ICMS sobre as atividades de locação.

No tocante à rubrica “Advanced services”, explica que se trata de um conjunto de produtos de gerenciamento de redes de comunicação de dados (assessoria técnica e processamento de dados), composto de atividades de monitoração, acionamento pró-ativo de fornecedores, avaliação quantitativa da qualidade do serviço de gerenciamento de redes, e disponibilidades dos “links” e equipamentos. Aduz que tais rubricas se referem a serviços de gerenciamento de redes, não alcançados pela tributação do ICMS sobre comunicação, e esse gerenciamento é baseado na monitoração dos roteadores existentes na rede do cliente e é realizado assim por meio de um “link” que interconecta o cliente com o centro de gerência de rede da empresa que supervisiona a sua rede, frisando que se trata portanto de serviço de gerenciamento ou monitoramento de uma rede de dados de terceiros, para garantia da integridade das transmissões de dados dos clientes, e, não sendo o serviço de gerenciamento de redes um serviço de comunicação, não deve figurar no denominador do cálculo do CIAP.

Quanto às receitas de serviços de manutenção, reparo, configuração, montagem de equipamento, mudança interna e instalação, sustenta o autuado que a simples leitura da origem das receitas já demonstra que não se trata de serviços de telecomunicação, razão pela qual não deveriam sequer ser escriturados no livro fiscal de ICMS, pois não são receitas tributáveis por esse imposto. Aduz que manutenção, reparo, configuração e montagem são serviços de conserto e acertos nos equipamentos dos usuários dos serviços, não se confundindo com serviço de telecomunicação, e o simples fato de serem prestados pela empresa não autoriza a incidência do ICMS, pois são fatos geradores de ISS, e, não sendo prestações tributáveis pelo ICMS, não podem ser computadas no total das prestações,

devendo ser excluídas do denominador da fração que calcula o coeficiente do aproveitamento de créditos do ativo fixo.

Com relação a multas, juros e encargos moratórios, o autuado alega que se trata de receitas financeiras, decorrentes do descumprimento de obrigação contratual, pela impontualidade ou não pagamento da fatura de serviços prestados, e portanto não se trata de pagamentos por serviço de telecomunicação em si, mas de aplicação de penalidades, e, não sendo receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, devem ser excluídas do denominador da fração.

Impugna também as parcelas relativas a parcelamento e refaturamento. Aduz que parcelamento é a divisão em parcelas de débito em aberto de usuário de serviços, e refaturamento é a emissão de Nota Fiscal de Fatura de Serviço de Telecomunicação a pedido do usuário em virtude de extravio da primeira, para fins de pagamento dos serviços, e por conseguinte essas receitas, tanto de parcelamento quanto de refaturamento, não podem ser submetidas a nova tributação, pois já foram consideradas no total das prestações do período, do mesmo modo que não podem ser adicionadas ao total das saídas (denominador), razão pela qual devem ser excluídas para fins da correta apuração do coeficiente.

Por último, impugna as parcelas relativas a remessas de bens para conserto e reparo, doações, brindes, comodato e transferências de bens do ativo imobilizado, argumentando que também não são consideradas no total das prestações, pois, conforme se infere pelos CFOPs das operações descritas nas planilhas, especialmente nos anexos 5 e 6 da planilha no CF anexo, os valores foram considerados no total das prestações, mas nesses casos não há por que se falar em desincorporação dos bens, pois eles retornam ao estabelecimento da empresa.

Conclui dizendo que, além das decisões judiciais já citadas, os fatos alegados já foram reconhecidos inclusive pela fiscalização baiana, que confirmou a reformulação do crédito consubstanciado no Auto de Infração nº 279468.0008/09-1. Aduz que também no julgamento do Auto de Infração nº 279692.0001/08-4 foi convalidada a diligência fiscal que reformulou o cálculo de aproveitamento de crédito para incluir no numerador da fração para cálculo do coeficiente os valores relativos a EILD e interconexão e excluir do denominador os valores de cartões, as operações com saídas não definitivas (comodato, conserto, demonstrações, etc.) e receitas não operacionais (encargos moratórios, parcelamentos, refaturamentos, etc.) e de terceiros. Destaca que da mesma forma procedeu a fiscalização de Minas Gerais no PTA nº 0100015400296, conforme trecho que transcreve.

Sucessivamente, impugna também a multa cominada, alegando que ela tem caráter confiscatório, por ser descabidamente abusiva, haja vista que, se a multa sancionatória há de servir para fins de induzir comportamentos, não se pode olvidar que sua quantificação deve se dar na exata medida do comportamento almejado, de modo que a multa deve ser razoável, proporcional e não excessiva, sob pena de reinstalação do confisco no sistema tributário. Cita doutrina e jurisprudência.

Requer a realização de perícia contábil para aferição da inexatidão do lançamento. Indica seu assistente técnico. Formula 4 quesitos.

Pede o cancelamento do Auto de Infração, e, sucessivamente, a exclusão da multa, por sua natureza confiscatória, ou sua redução a patamares proporcionais.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 100/103), fazendo de início uma síntese das razões da defesa e dos fatos, e acrescentando em seguida que discorda das “outras alegações” do autuado, haja vista que todos os dispositivos legais que definem o cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente determinam que o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 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 prestações tributadas as saídas e prestações com destino

ao exterior, e portanto não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre o serviço de interconexão e outras operações sugeridas pelo autuado. Aduz que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas apenas a prestação de serviço de telecomunicações com destino ao exterior, porém no livro Registro de Saídas do autuado não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica. Considera o fiscal que, como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário haver inclusão ou exclusão de outros serviços ou operações o legislador o estabeleceria.

Sobre a dissertação que o autuado fez acerca da “jurisprudência de outros Estados”, relativamente às operações que ele gostaria que fossem considerados no cálculo do coeficiente de creditamento e o novo cálculo do CIAP apresentado em CD, o fiscal considera que o contribuinte tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária, mas não pode querer que a opinião de outros, a sua opinião e os novos cálculos por ele apresentados prevaleçam sobre as normas legais estabelecidas no Estado da Bahia, sendo essas opiniões a considerar para aprimorar futuras normas legais, e não se sobrepor às atuais.

A seu ver, fica clara a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alterações na forma de cálculo, mas considera que isso não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia, e, sem uma norma legal, não é possível para o fisco incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações ou operações, razão pela qual considera que a metodologia aplicada no levantamento fiscal está correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III, do RICMS.

Com relação aos créditos relativos às baixas do ativo permanente, assinala a previsão do art. 93, § 17, V, do RICMS, entendendo que o contribuinte tem obrigação de escriturar no CIAP todas as operações fiscais de baixas e entradas de ativo permanente, caso contrário a fiscalização tem a obrigação de corrigir os valores, calculando corretamente o valor a ser cobrado, uma vez que o autuado não cumpre a legislação.

Quanto ao requerimento de perícia, o fiscal diz ser totalmente contrário, pois, além de ser descabida, não há nenhum amparo legal para sua concessão no RPAF, conforme o art. 147, II, estando demonstrado que a perícia contábil está completamente descharacterizada, pois existem provas suficientes e o assunto independe de conhecimentos técnicos especiais, sendo evidente que o pedido de perícia é meramente procrastinatório, e por isso recomenda o seu indeferimento.

No tocante à declaração do autuado acerca da multa aplicada, o fiscal observa que ela está em conformidade com o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Conclui dizendo manter a ação fiscal “com os novos valores da reclamação” [sic].

Dada ciência do teor da informação ao contribuinte, este se manifestou (fls. 120/129) rebatendo as considerações da autoridade fiscal. Reitera em essência os pontos assinalados na impugnação. Insiste na necessidade de prova pericial. Renova os pedidos feitos na impugnação.

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 131-v). Na sessão de julgamento do dia 10.8.12, decidiu-se remeter os autos em diligência à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, em face das recomendações ali feitas no despacho da diligência (fls. 133/138).

Em atendimento à diligência, os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 141-142) observando que procederam aos ajustes sugeridos pelo órgão julgador, porém ressalvam que o seu entendimento continua o mesmo que foi manifestado na informação anterior, no sentido de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP. Concluem dizendo que é responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança à fl. 148, obtido após a revisão determinada em diligência.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 150-151), e ele não se manifestou.

VOTO

O presente lançamento cuida de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação.

O contribuinte defendeu-se reconhecendo que se creditou a mais no valor de R\$ 193.693,00. Comenta a complexidade da apuração do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo permanente. A seu ver, o equívoco da fiscalização neste caso consistiu a) na desconsideração dos créditos relativos às baixas do ativo permanente (base do crédito a apropriar), por não ter sido considerada a metodologia utilizada pela empresa no tocante aos bens do ativo imobilizado que posteriormente foram transferidos para outras filiais e da não consideração do crédito relativo aos bens que deram saída em comodato; b) em não considerar, nas operações tributadas no período, receitas que são tributáveis, acarretando a diminuição indevida do numerador e a redução do direito ao crédito sobre bens do ativo; c) em considerar no total das operações de saída e prestações do período receitas que não são potencialmente tributáveis, acarretando aumento indevido do denominador e redução do direito ao crédito.

Essa questão do crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo permanente requer cuidados especiais por quem procede à auditoria. As considerações que passo a fazer são fruto de estudos que fiz há algum tempo em conjunto com a nobre colega Denise Mara Barbosa em torno dessa melindrosa questão, que carece de uma disciplina visando orientar a fiscalização, quer mediante portaria, quer mediante instrução normativa.

O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte, nos termos do § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento (o contribuinte não perde o direito a esse crédito se deixar para utilizar o crédito de uma só vez ao final dos 48 meses). O crédito a ser apropriado em cada mês é calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, ou seja, operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas. Para isso, é preciso levar em conta a distinção entre “operações isentas ou não tributadas” e “outras” saídas. Remessas e retornos de bens em virtude de locação (aluguel) não são “operações”. Também não são “operações” as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou manutenção. O valor do crédito a ser apropriado obtém-se multiplicando o valor total do respectivo crédito pelo índice ou fator igual a 1/48 (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 esse fim, as saídas e prestações com destino ao exterior. Em caso de alienação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 4 anos (48 meses) contado da data de sua aquisição, não deve ser admitido, a partir da data da alienação, o creditamento do imposto em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio. Ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado. Calcula-se o índice mensal de crédito acima referido mediante a seguinte equação:

$$\text{Índice mensal de crédito} = \frac{\text{operações de saídas ou prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas ou prestações}}$$

O grande problema é definir o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da referida equação, e o que nela não deve figurar, sob pena de distorcer os resultados e consequentemente o propósito do legislador. É lógico e razoável que no cálculo do crédito fiscal das

aquisições de bens do ativo permanente e respectivos serviços de transporte devem ser levados em conta apenas as operações e prestações concernentes às atividades operacionais da empresa relativamente ao ICMS. Sendo assim, na equação acima exposta devem figurar:

1. no numerador: as operações de saídas ou prestações tributadas;
2. apenas no denominador:
 - a) as operações de saídas de mercadorias ou prestações de saídas isentas, se não houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
 - b) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo, se não houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
3. no numerador e no denominador:
 - a) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas pelo ICMS;
 - b) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços destinadas ao exterior;
 - c) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços isentas, pelo total da operação ou prestação, se houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal;
 - d) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo, se houver disposição legal expressa de manutenção do crédito fiscal total;
 - e) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo:
 - no numerador, até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal total;
 - no denominador, o valor total da operação ou prestação;
 - f) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária com fase de tributação encerrada, bem como demais casos operações e prestações tributadas em regime sumário;
 - g) as operações realizadas a título de doação;
 - h) as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária com fase de tributação encerrada, bem como demais casos operações e prestações tributadas em regime sumário;
 - i) o valor do IPI, na operação de saída de mercadoria destinada a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo permanente de estabelecimento de contribuinte.

Por outro lado, não devem figurar nem no numerador nem no denominador da equação:

1. os fatos ou situações relativos a operações ou prestações definidos por lei como não compreendidos no campo de incidência do ICMS (imunidade e não incidência);
2. os valores relativos a elementos estranhos ao campo de incidência do ICMS, tais como, locação, comodato, multa, juros moratórios, parcelamentos de dívidas por atrasos no adimplemento das obrigações;
3. as saídas não definitivas de mercadorias, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas de vasilhames e de mercadorias para conserto, exposição, demonstração ou industrialização por terceiros, sujeitas a devolução, sendo que, constatando-se que a existência de saída de mercadoria com suspensão da incidência do imposto sem o devido retorno, nas condições

estabelecidas pela legislação, deve-se apurar o valor do débito pelas saídas, refazendo-se a conta corrente fiscal;

4. as saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como as saídas provisórias por transferência, pelas seguintes razões:
 - a) não fazem parte das atividades operacionais da empresa;
 - b) se a saída (ou baixa do ativo) ocorrer em prazo inferior a 48 meses contado da aquisição, o crédito fiscal do bem considerado não poderá mais ser utilizado após a desincorporação, e, portanto, a sua inclusão no cálculo do estorno dos demais bens do ativo apenaria duplamente o contribuinte;
 - c) se a saída do bem do ativo permanente (ou baixa do ativo) ocorrer com mais de 48 meses de uso no estabelecimento, o objetivo de sua incorporação já foi atingido, isto é, o bem foi utilizado para produzir mercadorias ou serviços pelo prazo mínimo estabelecido na legislação;
5. as transferências de material de uso ou consumo, pelas seguintes razões:
 - a) não fazem parte das atividades operacionais da empresa;
 - b) quando os materiais de uso ou consumo entraram no estabelecimento, o contribuinte efetuou o pagamento da diferença de alíquotas, encerrando-se a tributação daqueles materiais;
6. o valor do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes do ICMS e relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No tocante aos bens destinados a fins alheios às atividades operacionais relativas ao ICMS, a exemplo de veículos para uso pessoal de sócios, gerentes, administradores ou terceiros, é vedado o crédito fiscal, inclusive o crédito relativo aos serviços a eles correspondentes. Se tal destinação não era prevista por ocasião de sua aquisição, deve-se exigir o estorno ou anulação do crédito fiscal, inclusive o crédito relativo aos serviços a eles correspondentes, no mês em que vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento, sendo que tal estorno ou anulação não deverá influir no cálculo dos créditos dos demais ativos constantes no CIAP, e por isso não se incluirá o valor de sua saída nem no numerador nem no denominador da supracitada equação.

Com relação à locação ou comodato de bens, tais fatos, em princípio, são alheios ao campo de incidência do ICMS. Porém, no caso particular do autuado nestes autos, a locação de equipamentos está relacionada à prestação dos serviços de comunicação, pois os valores cobrados a título de locação constituem despesas acessórias e por conseguinte integram a base de cálculo do ICMS relativo à prestação do serviço. Por conseguinte, no caso específico deste contribuinte, os valores relativos a locações devem ser considerados tributados, integrando, por conseguinte, tanto o numerador como o denominador da equação considerada, ou então, sendo excluído do numerador, excluindo-se também idêntico valor no denominador da equação, de modo a não afetar o resultado final.

Este processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 10.8.12. Na sessão de julgamento, o órgão julgador decidiu que ele não se encontrava em condições de ser julgado, por falta de liquidez. O contribuinte tinha declarado reconhecer o crédito indevido no valor de R\$ 193.693,00, mas não deixou claro a que se referia precisamente o valor reconhecido. Foi então determinada diligência à repartição de origem, solicitando-se aos fiscais autuantes que procedessem à revisão do lançamento levando em conta as recomendações pontuadas no despacho às fls. 133/138, feitas com base num estudo genérico aplicável a situações em geral, relativamente ao que deveria figurar no numerador da aludida fração e no denominador, bem como do que deveria figurar tanto no numerador quanto no denominador, e do

que não deveria ser considerado na equação, acentuando-se ainda que, tendo em vista a situação específica inerente ao ramo de atividade do autuado, fazia-se necessário atentar, ainda, para o fato de que as receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões) são tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 569-A, VII, do RICMS, devendo por conseguinte ser consideradas no numerador da equação, e, considerando-se que tais receitas já haviam sido consideradas no denominador, elas deveriam figurar tanto no numerador quanto no denominador, e, com relação aos cartões telefônicos pré-pagos, estes são tributados por antecipação, devendo igualmente ser considerados tanto no numerador quanto no denominador.

Advertiu-se naquela diligência que, quando o órgão julgador solicita que a fiscalização atenda a determinada medida, essa solicitação visa instruir o processo com elementos que possibilitem a decisão da lide, porém tal solicitação não significa prejulgamento, pois ao determinar a diligência nada foi decidido ainda, de modo que a decisão final pode ou não basear-se nos elementos que se pretende que sejam carreados aos autos, ponderando-se que a primeira instância tem uma função preparadora, devendo cuidar no sentido de que todos os elementos relevantes venham aos autos, de modo que, em caso de recurso, a instância superior disponha de dados que propiciem a decisão sem necessidade de diligências saneadoras.

Os fiscais autuantes atenderam a diligência na forma solicitada, observando que procederam aos ajustes sugeridos pelo órgão julgador, porém ressalvam que o seu entendimento continua o mesmo que foi manifestado na informação anterior, no sentido de que se faz adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP. Concluem dizendo que é responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança à fl. 148, obtido após a revisão determinada em diligência.

O § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 fixa *critérios jurídicos* que encerram uma *equação matemática*, cabendo ao intérprete identificar o que deva figurar no numerador e o que deva figurar no denominador da equação implícita naquele dispositivo. A interpretação desse dispositivo requer *precisão conceitual* quanto aos fatos que constituam efetivas *operações* ou *prestações* e às situações que configurem *meros deslocamentos físicos de bens* sem que haja jurídica ou economicamente uma “operação” ou “prestaçāo” em sentido estrito, bem como quanto ao sentido jurídico do que se deva considerar “isento”, “tributado” e “não tributado”, em especial as situações classificadas na categoria “outras”, haja vista os critérios peculiares fixados pela legislação quanto a esse aspecto, e sem perder de vista as situações de isenção com manutenção de crédito e as situações de isenção sem manutenção de crédito.

Têm toda razão os autuantes quanto à necessidade de expedição de um ato normativo que venha orientar a fiscalização no cálculo de coeficiente do creditamento do ICMS em função das aquisições de bens do ativo imobilizado. É evidente que isso não há de ser feito no RICMS, como sugerem os fiscais. O que consta na lei e no regulamento já é suficiente. O que falta é a disciplina, em “linguagem didática”, dos aspectos a serem considerados na interpretação dos termos empregados pela lei e pelo regulamento. Tal disciplina decerto será objeto em breve de alguma portaria ou instrução normativa, haja vista ser necessário padronizar os trabalhos de auditoria fiscal e fixar critérios técnicos de avaliação por parte das demais instâncias do fisco estadual, em face da complexidade dos conceitos jurídicos e dos aspectos contábeis envolvidos.

Enquanto tal disciplina geral e abstrata não vem a lume, compete ao órgão julgador, em cada caso, determinar o sentido e alcance dos dispositivos legais em questão e seus efeitos no âmbito fiscal. Foi isto precisamente o que se buscou neste caso.

Acato o resultado da revisão efetuada pelos nobres autuantes, com base nas diretrizes fixadas no despacho da diligência determinada pelo órgão julgador.

O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos do instrumento à fl. 148. O valor do crédito a ser cancelado totaliza R\$ 207.247,82.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0001/12-2**, lavrado contra **TNL PCS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 207.247,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR