

A.I. N° - 279692.0010/12-1
AUTUADO - TNL PCS S.A.
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 10. 10 .2013

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0224-01/13

EMENTA: ICMS. 1. 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. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Imputações não

impugnadas pelo contribuinte. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. FALTA DE PAGAMENTO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Não considerada a reclamação quanto à constitucionalidade das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10.12.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. 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\$ 2.690.564,00, com multa de 60%;
2. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 885,10, equivalente a 1% das entradas não registradas;
3. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [operações tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 3.945,17, equivalente a 10% das entradas não registradas;
4. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.995,37, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 33/52) declarando inicialmente que considera devidos os valores relativos aos itens 2º, 3º e 4º e procederá ao seu pagamento.

Impugna o lançamento do item 1º sustentando que os cálculos do coeficiente de creditamento efetuados pela empresa atendem aos ditames da legislação. Pondera 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, dividindo-se o valor das operações de saídas e prestações tributadas (numerador) pelo total das operações e prestações do período (denominador), sejam estas tributadas ou não, sendo que se calcula o numerador subtraindo os valores das saídas isentas e não tributadas do valor total das operações e prestações de saídas (valor contábil) do período, e, por outro lado, apura-se o valor das saídas e prestações (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, quanto às operações tributadas, de receitas que são tributáveis, acarretando a diminuição indevida do numerador e a redução do direito ao crédito sobre bens do ativo; b) em incluir 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.*

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 fiscos 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 inseridas no seu cálculo todas as receitas que constituam base de cálculo do ICMS, excluindo-se as demais.

Aduz que dentre as receitas tributáveis a empresa inclui no cômputo do numerador as rubricas de interconexão (DETRAF), conforme discriminação feita nos anexos 8 e 9 da planilha “CIAP TCS BA 2009” constante no CD anexo, equivocadamente consideradas pela fiscalização como isentas e não tributadas. Alega 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, 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 tributadas está no fato de os registros das empresas designar como “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.

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 de tais parcelas no 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 2009” 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 ser incluídas no numerador, 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-padrão de “TC CPE Solution”, anexo, observando que este 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. Aduz que um usuário de telefonia, quando contrata o serviço através da adesão a um plano de tarifa mensal, paga também pela instalação do equipamento de telefonia (cabos) em sua residência, sendo que, por vezes, quando contrata o serviço de acesso à internet, aluga o modem da concessionária, ou, ainda, usufrui do serviço de manutenção, que lhe é cobrado de forma apartada. Argumenta que nenhuma dessas atividades se confunde com a atividade-fim da prestadora de serviço de telefonia fixa, qual seja, a “venda” de ligações telefônicas. Considera absurdo incluir esse serviço no denominador do cálculo do CIAP, por consubstanciar locação de bens móveis, não sendo portanto hipótese de incidência do ICMS.

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.

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.

Alega que é indevida a inclusão de receitas de serviços de conserto e reparo, bem como de remessas de bens objeto de contrato de comodato e transferências de bens do ativo imobilizado. Fala da jurisprudência nesse sentido.

Com relação à desconsideração dos créditos relativos às transferências 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.

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. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 129/132), fazendo de início uma síntese das razões da defesa e dos fatos, e acrescentando em seguida que discordam 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. Aduzem 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. Consideram os fiscais 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 consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento e o novo cálculo do CIAP apresentado em CD, os fiscais consideram 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 consideram 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 consideram que a metodologia aplicada no levantamento fiscal está correta, tendo em vista que obedeceram ao art. 93, § 17, III, do RICMS.

Com relação aos créditos relativos às baixas do ativo permanente, assinalam 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, os fiscais dizem ser totalmente contrários, 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 recomendam o seu indeferimento.

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

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

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem, visando à depuração dos valores em discussão, em face das recomendações feitas no despacho da diligência (fls. 137/143).

O órgão preparador, por equívoco, “deu ciência” da diligência antes de ela ser realizada (fls. 145-146).

O contribuinte reclamou desse equívoco (fls. 148/152).

Em atendimento à diligência, um dos autuantes prestou informação (fls. 169-170) explicando os critérios adotados na cumprimento da diligência. Declara que efetuou a diligência determinada pelo CONSEF, porém o seu entendimento continua o mesmo constante na informação fiscal, de que se faz necessário adicionar no RICMS dispositivos legais que estabeleçam inclusões e exclusões sobre o

total das operações de saídas e prestações do período para o cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP.

Adverte que é de responsabilidade do CONSEF o resultado final do novo demonstrativo de cobrança (anexo J, fl. 174), obtido após revisão fiscal determinada em diligência.

Deu-se ciência do o resultado da diligência ao contribuinte (fls. 176/178).

O contribuinte manifestou-se (fls. 180/184) declarando sua concordância com o resultado da revisão. Pede que seja renovada a diligência para reformular o valor do saldo acumulado de créditos do ativo permanente da infração, alegando que persiste um equívoco em relação ao saldo acumulado de crédito do ativo permanente em virtude da desconsideração, pelo fisco, do procedimento adotado pela empresa para o estorno do crédito em razão da transferência de bens do ativo permanente para outras filiais, haja vista a regra do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, pelo fato de, por questão de dificuldades operacionais em se manter o controle do bem ativado na base do CIAP, a empresa, em vez de dar baixa no CIAP do bem do ativo permanente transferido, tributar todas as Notas Fiscais de transferências desses bens, para compensar o estorno dos créditos que deveria ser feito no momento da venda, conforme demonstrado nas Notas Fiscais de transferência anexas à impugnação. Apresenta uma exemplificação ilustrativa, acrescentando que o que se observa nesse exemplo é feito em todas as transferências entre as filiais da empresa, com o destaque do ICMS. Assinala que o art. 6º, VIII, do RICMS/97 previa a não incidência do ICMS nas saídas de bens integrados ao ativo permanente que tivessem sido objeto de uso por mais de um ano antes da desincorporação. Aduz que, não obstante esse dispositivo, quando a empresa realiza transferências, tributa todas elas, justamente com o objetivo de impedir o aproveitamento de crédito a mais, e contabilmente a tributação do ativo na saída para a filial opera os mesmos efeitos da glosa de crédito pela desincorporação do ativo. Frisa que com tal procedimento 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.

Ao ter vista dos autos, um dos autuantes apôs o seu “ciente” (fl. 187).

VOTO

O presente Auto de Infração compõe-se de 4 lançamentos. Foi impugnado apenas o 1º lançamento, que cuida de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação.

O contribuinte comenta a complexidade da apuração do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo permanente. Questiona o critério adotado pela fiscalização, pontuando serviços e operações que no seu entender são tributados pelo ICMS, e portanto devem ser considerados no numerador da fração mediante a qual se apura o referido coeficiente.

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 deva 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.

Este processo foi remetido em 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. 137/143, 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 ao que deveria figurar tanto no numerador quanto no denominador, e ao que não deveria ser considerado na equação, acentuando-se que, tendo em vista a situação específica inerente ao ramo de atividade do autuado, fazia-se necessário atentar para os seguintes aspectos:

- a) 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. Tendo em vista que tais receitas já haviam sido consideradas no denominador, fica entendido que elas devem figurar tanto no numerador quanto no denominador;
- b) cartões telefônicos pré-pagos são tributados por antecipação, devendo igualmente ser considerados tanto no numerador quanto no denominador;
- c) com relação à locação ou comodato de bens, tais fatos, em princípio, são alheios ao campo de incidência do ICMS. Porém, quando a locação de equipamentos está relacionada à prestação dos serviços, constituindo os valores cobrados a título de locação despesas acessórias, integrando por isso a base de cálculo do ICMS relativo à prestação do serviço, os valores relativos a locações devem ser considerados tributados, integrando, por conseguinte, tanto o numerador como o denominador da equação considerada.

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 prejuízamento, 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. 174, 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.

O resultado da revisão efetuada pelos nobres autuantes encontra-se às fls. 171/174.

Ao ter ciência da revisão, o contribuinte manifestou-se dizendo que concorda com o resultado da diligência, porém reclama que persistiria um equívoco em relação ao saldo acumulado de crédito do ativo permanente em virtude da desconsideração, pelo fisco, do procedimento adotado pela empresa para o estorno do crédito em razão da transferência de bens do ativo permanente para outras filiais, haja vista que, embora não incida o imposto nas saídas de bens com mais de um ano de uso no estabelecimento, a empresa, por dificuldades operacionais em manter o controle dos bens ativados na base do CIAP, tributa todas as saídas em transferência, conforme provas apresentadas na defesa.

Foram de fato apresentadas na defesa cópias de 8 Notas Fiscais de transferência (fls. 119/126). Nelas consta o destaque do ICMS. Mas isso não quer dizer que em todas as transferências ocorra o mesmo fato.

O fiscal autuante, ao prestar a nova informação (fl. 187), limitou-se a dizer “Ciente”.

O órgão julgador não tem acesso aos fatos. Tem acesso apenas à versão dos fatos. O julgador ouve o que alega o autuado e ouve o que informa a autoridade autuante. É estranho que a autoridade fiscal diga simplesmente “Ciente”. O contribuinte e o órgão julgador precisam saber o que ele pensa. Essa é uma decorrência do princípio do contraditório, e para o contribuinte as explicações da autoridade fiscal têm reflexos no tocante ao conceito de ampla defesa.

Seria o caso de baixar-se o processo em diligência para que a informação fosse prestada na forma prevista no § 6º do art. 127 do RPAF.

Porém no presente caso essa questão das transferências foi um dos pontos objeto da diligência às fls. 137/143. Mais precisamente às fls. 140 e 141, foi assinalado o que o órgão julgador solicitava que fosse feito em relação às saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como as saídas provisórias por transferências, observando-se que elas não deveriam figurar nem no numerador nem no denominador da equação, porque: a) tais saídas (desincorporações) não fazem parte das atividades operacionais da empresa; b) se a saída do bem (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.

Na mesma diligência (fl. 141), foi assinalado que também não deveriam figurar nem no numerador nem no denominador da equação as transferências de material de uso ou consumo, do mesmo modo que as transferências internas de bens do ativo imobilizado, sendo que no caso de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado deveria ser adotado o mesmo tratamento dispensado à desincorporação.

Os fiscais declararam que cumpriram o que foi solicitado na diligência (fls. 169-170).

No demonstrativo à fl. 172 consta que as transferências foram excluídas do numerador. E no demonstrativo à fl. 173 consta que as transferências foram excluídas do denominador.

Considero sem sentido a reclamação do autuado em sua última manifestação.

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

O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos seguintes elementos, tomando por fonte os dados do instrumento à fl. 174:

- janeiro de 2009.....	R\$ 17.064,15
- fevereiro de 2009....	R\$ 14.537,82
- março de 2009.....	R\$ 26.409,26
- abril de 2009.....	R\$ 11.621,18
- maio de 2009.....	R\$ 15.446,47
- junho de 2009.....	R\$ 15.161,57
- julho de 2009.....	R\$ 22.215,03
- agosto de 2009.....	R\$ 14.462,93
- setembro de 2009.....	R\$ 35.009,55
- outubro de 2009.....	R\$ -.-
- novembro de 2009...	R\$ 8.841,11
- dezembro de 2009....	R\$ 6.358,63

Total: R\$ 187.127,70

Os demais itens não foram impugnados.

Quanto à alegação de que as multas tem efeito confiscatório, cumpre dizer que as penas aplicadas têm previsão legal e não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0010/12-1, lavrado contra **TNL PCS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no

valor total de **R\$ 191.123,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 4.830,27**, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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, 18 de setembro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR