

**PROCESSO** - A. I. N° 279692.0012/12-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CLARO S.A.  
**RECORRIDOS** - CLARO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0269-01/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/11/2015

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0275-11/15

**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. Em fase instrutória foram determinadas diligências para realização de revisão do lançamento com base nas recomendações pontuadas pela Junta de Julgamento Fiscal para fim de retificação dos cálculos, que foram adequados pelos Autuantes às orientações contidas na Instrução Normativa n° 53/2013. Não acolhidas as preliminares de nulidade e de decadência. Negado o pedido para realização de nova revisão fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de reexame necessário nos termos da alínea “a”, inciso I do artigo do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário, ambos interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2012 em razão de uma imputação, que é o alvo dos Recursos:

Infração 1. Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, sendo glosado crédito fiscal no valor histórico de R\$3.207.815,75, acrescido da multa de 60%.

Consta, na descrição complementar da infração: “*Causando 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 e CIAP apresentados pelo contribuinte, Anexos A, B, C e D, que fazem parte deste auto 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*”.

Enquadramento legal: Artigo 93, parágrafo 17 do RICMS aprovado pelo Decreto n° 6.284/97.

Multa aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei n] 7.014/96.

O Fisco acostou documentos às fls. 05 a 24 dentre os quais, às fls. 18 a 22, comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos levantamentos que lastreiam o Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 28 a 66, juntando documentos às fls. 67 a 100.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 102 a 105 acolhendo parte das alegações defensivas e reduzindo de R\$3.207.815,75 para R\$2.817.405,52 o débito histórico de ICMS a ser lançado de ofício, em demonstrativo que colacionam à fl. 106 em papel e em mídia CD-R à fl. 107.

Às fls. 110 a 116 a 1<sup>a</sup> JJF deliberou, em sessão de pauta suplementar, pela conversão do feito em diligência a ser cumprida pelos autuantes, para as providências ali relacionadas, referentes à forma de cálculo do coeficiente de creditamento mensal do imposto de bens do ativo permanente registrado no CIAP. Determinou a entrega da documentação pertinente ao contribuinte, com reabertura do prazo de defesa.

Por equívoco de órgão preparador desta SEFAZ, na data de 16/05/2013, antes da realização da diligência, o contribuinte foi cientificado da informação fiscal e do pedido de diligência sendo-lhe reaberto o prazo de defesa (fls. 118 e 119).

Na data de 10/06/2013 (recibo SIPRO à fl. 136), conforme petição de fls. 137 a 139, o contribuinte pronunciou-se no sentido de que fosse tornada sem efeito a intimação equivocada, porque os demonstrativos referentes à diligência solicitada pela JJF não lhe foram fornecidos.

Em atendimento ao pedido para a realização da diligência, na data de 17/06/2013 (recibo SIPRO à fl. 120-A) o Fisco pronunciou-se às fls. 121 e 122, anexando novos demonstrativos fiscais às fls. 126 a 133.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência na data de 27/06/2013, sendo-lhe novamente reaberto o prazo de defesa (fls. 135 e 135-A), e não se pronunciou.

O processo foi encaminhado a este CONSEF para julgamento (fl. 142).

O autuado ingressou com petição (fls. 145/148, renumeradas como fls. 144/147), reclamando dos cálculos realizados pelo Fisco.

O processo foi pautado e em sessão de julgamento a Junta de Julgamento Fiscal decidiu retirar o processo de pauta e enviá-lo em diligência à repartição de origem (fls. 151-152, renumeradas como fls. 150-151), a fim de que os fiscais autuantes efetuassem a revisão dos cálculos conforme solicitado anteriormente por aquela instância julgadora.

Em resposta à solicitação de diligência, os autuantes pronunciaram-se às fls. 154 a 156, dentre outros pontos assinalando que após análise da documentação recebida, do atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, seguindo a Instrução Normativa nº 53/13; do atendimento à demanda do autuado sobre a transposição de estoque; e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e tais créditos não tinham sido baixados pela empresa, foi gerado novo demonstrativo dos débitos tributários mensais.

O Fisco anexou novos demonstrativos às fls. 158 a 159, novamente reduzindo o valor histórico do débito a ser lançado de ofício, desta vez de R\$2.817.405,52 para R\$1.491.392,17, conforme novo demonstrativo de débito à fl. 168.

O contribuinte foi cientificado, tendo sido pela terceira vez reaberto o prazo de defesa (fls. 171 e 172).

O sujeito passivo pronunciou-se às fls. 174 a 179 contestando os cálculos realizados.

O processo foi dado por instruído e em segunda assentada de julgamento a JJF deliberou pela remessa dos autos em nova diligência à repartição de origem (fls. 186 e 187), a fim de que os autuantes revissem os cálculos, conforme ali indicado, dentre outros pontos determinando que os autuantes não considerassem as baixas por conclusão do período de 48 meses de direito a crédito de ativo permanente, posto que na solicitação anterior de diligência, pela JJF, não fora solicitado o cômputo de tais baixas, que referiam-se a valores de exercícios anteriores ao autuado, e cujo exame não teria sido objeto do levantamento original.

Em cumprimento à solicitação de diligência, os autuantes prestaram informação às fls. 189 e 190, aduzindo que em cumprimento à determinação deste Conselho refaziam os cálculos conforme

determinado pela JJF, do que restou nova redução do débito a ser lançado de ofício, desta feita de R\$1.491.392,17 para R\$346.807,60, conforme novo demonstrativo de débito que colaciona à fl. 204, e demonstrativos fiscais em papel às fls. 200 a 209, e em mídia CD-R à fl. 210.

Cientificado, tendo-lhe sido concedido o prazo de dez dias para pronunciar-se, (fls. 221 e 211-A), o contribuinte manifestou-se às fls. 213 a 219, discutindo os cálculos realizados, apresentando argumentos e planilhas e ao final pugnando no sentido de que fosse reconhecido como débito o saldo remanescente de, no máximo, “R\$349.270,87” (fl. 219).

O Fisco pronunciou-se às fls. 223 a 229 tecendo considerações sobre as alegações defensivas e o trabalho revisional efetuado, e mantendo a cobrança do ICMS no valor histórico de R\$346.807,60, conforme novos cálculos realizados nos demonstrativos já acostados aos autos, aduzindo que fizeram estes novos cálculos conforme determinado pela Junta de Julgamento Fiscal.

No julgamento de primeira instância houve unanimidade quanto à procedência apenas parcial do Auto de Infração, porém houve divergência quanto ao valor a ser julgado como devido pelo contribuinte, conforme Acórdão JJF nº 0269-01/14, às fls. 233 a 251.

Em seus votos assim se expressam o digno Relator e o ilustre Autor do Voto Vencedor:

**VOTO VENCIDO**

*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 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. As chamadas “simples remessas” de mercadorias ou bens não são “operações mercantis” – a rigor, para haver operação mercantil, deve haver mudança de titularidade da mercadoria ou bem. Além disso, no caso de operações isentas (total ou parcialmente), é preciso distinguir as operações isentas com manutenção de crédito e as operações isentas sem manutenção de crédito (total ou parcialmente).*

*Portanto, tendo em vista a necessidade de rigoroso discernimento quanto a esses conceitos jurídicos a par de conceitos contábeis, essa questão do crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo permanente requer cuidados especiais por quem procede à auditoria. Atualmente, a matéria está disciplinada na Instrução Normativa nº 53/13. Porém, quando foi lavrado este Auto, ainda não existia aquela instrução normativa. Em virtude disso, foi determinada a diligência às fls. 110/116, com uma série de recomendações. Aquelas recomendações foram feitas com base em estudos que eu havia feito em conjunto com a nobre colega Denise Mara Barbosa em torno dessa melindrosa questão, que sem dúvida carecia de uma disciplina visando orientar a*

fiscalização. Tal estudo serviu de subsídio para a elaboração da referida Instrução Normativa nº 53/13. De modo que o que foi solicitado na referida diligência está em sintonia com a orientação da referida instrução normativa, no tocante ao que deve figurar no numerador da equação, ao que deve figurar apenas no denominador, ao que deve figurar tanto no numerador como no denominador, bem como ao que não deve figurar nem no numerador nem no denominador.

Os pontos questionados pelo contribuinte dizem respeito ao regime de tributação de certas situações, tais como remessas em comodato, remessas para conserto ou reparo, transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, mercadorias e serviços do regime de substituição tributária, operações com brindes ou doações.

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.

No tocante às transferências internas de material de uso ou consumo, na situação específica destes autos, os valores não devem figurar nem no numerador nem no denominador da equação porque não se trata de operações, haja vista que este contribuinte tem inscrição única para todos os seus estabelecimentos neste Estado, e, sendo assim, a movimentação de bens entre os estabelecimentos constitui fato irrelevante para o CIAP, haja vista que a movimentação física não chega sequer a caracterizar uma transferência, pois, tendo todos os estabelecimentos o mesmo número de inscrição cadastral, o bem não “sai” nem “entra”, uma vez que os vários estabelecimentos constituem um todo.

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, evidentemente, também no denominador).

São tributáveis as operações com brindes e doações, e por conseguinte devem constar também tanto no numerador quanto no denominador da equação.

O mesmo ocorre com relação às operações e prestações enquadradas no regime de substituição tributária, pois não pode haver dúvida de que são tributáveis.

Tal é a situação dos cartões pré-pagos: os cartões pré-pagos são tributados por antecipação, no ato de sua ativação. Como são tributados por antecipação, ficando encerrada a fase de tributação, as operações seguintes são feitas sem destaque do imposto nos documentos, mas isso não significa que as operações com cartões pré-pagos sejam isentas ou não tributadas – tais operações são tributáveis, tanto assim que foram tributadas inclusive antecipadamente. Esse é também o caso das operações com aparelhos celulares. Elas devem, portanto, figurar tanto no numerador quanto no denominador da referida equação.

Depois da diligência determinada às fls. 110/116, a instrução deste processo foi tumultuada por incidentes que determinaram sucessivas retiradas de pauta. O órgão preparador, por equívoco, “deu ciência” da diligência antes de ela ter sido realizada (fls. 118-119). Esse transtorno foi depois corrigido (fls. 135-135-A). Por alguma razão, a partir da fl. 145 as folhas dos autos foram renumeradas.

O contribuinte reclamou que a diligência não havia sido cumprida no tocante às prestações relativas a cartões pré-pagos, e que nos cálculos relativos às operações de cessão de meios de rede (interconexão) os fiscais incorreram em erro em todos os meses, numa média de R\$ 150.000,00 por mês, além de se equivocarem em relação aos CFOPs 5.910 e 6.910, pois somaram a base de cálculo com o valor contábil.

Em face disso, esta Junta determinou nova diligência (fls. 151-152, renumeradas como 150-151), a fim de que os fiscais autuantes efetuassem a revisão dos cálculos relativamente ao que havia sido decidido na diligência anterior (fls. 110/116), especificamente no tocante:

- a) à letra “a” da observação constante na fl. 115: 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 tanto no numerador quanto no denominador da equação;
- b) à letra “b” da observação constante na fl. 115: cartões telefônicos pré-pagos são tributados por antecipação, devendo igualmente ser considerados tanto no numerador quanto no denominador;
- c) à alegação de erro quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910.

Apesar de a diligência ter sido para que os autuantes efetuassem a revisão relativamente aos três pontos assinalados na diligência (cessões onerosas de meios de rede, cartões pré-pagos e erros quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910), os fiscais, depois de procederem aos cálculos solicitados, resolveram, por conta própria, efetuar uma reconstituição do CIAP, pois, ao cumprirem a diligência, eles descobriram que não haviam incluído os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente do exercício de 2005, que deveriam ter sido baixados, haja vista o período de utilização, que é de 48 meses. Os autuantes explicam que, no

*levantamento originário, eles deveriam ter somado os referidos valores aos valores dos créditos mensais de ICMS sobre as baixas do ativo permanente do exercício de 2009, constituindo assim o total de crédito mensal das baixas do ativo permanente.*

*Ora, isso é um fato novo. A acusação, no Auto, é de que foi utilizado crédito “em valor superior ao permitido pela legislação”, em virtude do cálculo incorreto do coeficiente de creditamento do CIAP. A acusação, no Auto, não se refere a baixas não efetuadas. Na diligência, não foi determinado que os autuantes fizessem tal reconstituição do CIAP relativamente a baixas não efetuadas.*

*Mas o pior é o que os fiscais informam a seguir: eles retroagiram os cálculos aos exercícios de 2004 e 2005. E, ao retroagirem a exercícios remotos, os novos cálculos afetaram não somente o presente Auto de Infração, mas também outros Autos de Infração:*

- a) os cálculos retroativos a 2004 afetaram o AI nº 279692.0004/12-1, no qual foram apurados créditos supostamente indevidos no exercício de 2008;
- b) para o presente Auto, de nº 279692.0012/12-4, que diz respeito a créditos relativos ao exercício de 2009, os novos cálculos retroagiram ao exercício de 2005;
- c) os fiscais informam que os valores dos créditos mensais se originaram de um terceiro Auto de Infração, de nº 274068.0005/11-5.

*É evidente que os fiscais, numa diligência determinada para correção de erros específicos e perfeitamente delimitados, não poderiam incluir no lançamentos valores relativos a um fato novo, que sequer foi objeto da diligência solicitada pelo órgão julgador.*

*O contribuinte, ao ter ciência do resultado da diligência, manifestou-se (fls. 174/179) assinalando os pontos que foram objeto da diligência determinada pelo órgão julgador: as prestações relativas aos cartões pré-pagos, as operações de cessão de meios de rede e as operações com remessas em bonificação, doação ou brinde. Observa que as recomendações do órgão julgador se restringiram a apenas esses três aspectos, e reclama que, apesar da clareza das orientações constantes na diligência, os fiscais, ao elaborarem os cálculos, entenderam por recompor os valores do CIAP desde anos anteriores, afetando outro Auto de Infração. Destaca que os fiscais fizeram isso sem qualquer determinação do órgão julgador.*

*Dada vista dos autos aos fiscais autuantes para ciência e pronunciamento acerca da manifestação do contribuinte, os autuantes se limitaram a declarar: “Ciente em 20/01/2014”.*

*Na sessão de julgamento do dia 15.4.14, decidiu-se determinar a remessa dos autos em nova diligência à repartição de origem (fls. 186-187), a fim de que os autuantes revissem os cálculos relativamente ao que foi decidido na diligência às fls. 150-151, sem ajustes quanto a exercícios anteriores, observando-se que alguma irregularidade relativa a exercícios anteriores somente poderá ser apurada mediante nova ação fiscal.*

*Em cumprimento à diligência, os autuantes prestaram informação (fls. 189-190) justificando a reconstituição do CIAP com a explicação de que assim agiram para solucionar as diversas demandas deste caso e também outras que porventura viesssem a ocorrer. Aduzem que, além das demandas descritas neste processo, outra ocorreu, provocada empresa, pois, durante a fiscalização, nos exercícios de 2011 e 2013, objeto de mais dois Autos de Infração, de nº 279692.0002/14-5 e 279692.0003/14-1, o autuado solicitou que fossem incluídos como entradas do ativo permanente, no cálculo do saldo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o ativo permanente, e, depois de verificar a documentação necessária, eles, autuantes, atenderam àquela solicitação, sendo que, além disso, não tinham sido efetuadas as baixas do ativo permanente alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 tiveram seu ciclo concluído. Acrescentam que, a fim de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa, e cientes da existência de processos de exercícios anteriores, estenderam os valores da “transposição” de estoques para o seu início em novembro de 2008, tendo em vista que provavelmente a empresa também demandaria em futuras diligências a inclusão da transposição em outros processos, e também efetuaram as baixas dos créditos fiscais cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e dos créditos fiscais das baixas do ativo permanente alienados no exercício, ambos não baixados pela empresa, conforme demonstrativos anexos, que consideram ter cunho didático e serem auto-explicativos. Informam que, em atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, seguindo a Instrução Normativa 53/13, e atendendo à demanda do autuado sobre a “transposição” de estoque e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e não baixados pela empresa, foram gerados novos débitos tributários mensais, como podem ser vistos no anexo à fl. 204.*

*Concluem dizendo que efetuaram a diligência fiscal determinada pelo CONSEF e, mediante as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal, com as alterações descritas, que resultaram na “reclamação” do crédito tributário no valor “total” de R\$ 346.807,60, conforme anexo à fl. 204.*

*O autuado voltou a manifestar-se (fls. 213/219) assinalando que, ao final da diligência, as autoridades fiscais teriam reconhecido que o valor remanescente do Auto de Infração corresponderia a R\$ 403.655,86 (sic). Observa que o órgão julgador havia determinado, mais uma vez, que as autoridades fiscais refizessem os*

cálculos sem os ajustes das planilhas dos anos anteriores, tendo ainda consignado que eventual irregularidade nos exercícios anteriores somente poderia ser apurada mediante nova ação fiscal. Reclama que, mesmo com essa orientação do órgão julgador, os fiscais, ao elaborarem as novas planilhas para apuração do cálculo do coeficiente de creditamento referente ao ano de 2009, recalcularam os saldos efetuando as baixas dos anos anteriores.

Assinala que os fiscais refizeram todas as planilhas do CIAP referentes aos exercícios de 2008 e 2009, e com isso não só alteram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do CIAP de 2009, referente ao presente Auto, mas também alteram a planilha do ano anterior, 2008, cujo valor já foi lançado pelo fisco e devidamente impugnado pela empresa, através do Auto de Infração 279692.0004/12-1.

Faz ver que o órgão julgador não determinou, ou sequer mencionou, a reconstituição das planilhas do CIAP para considerar esses valores, menos ainda a reconstrução das planilhas do CIAP de períodos passados, uma vez que esses valores já foram lançados em outros Autos de Infração.

Observa que o órgão julgador, no despacho às fls. 150-151, somente determinou a revisão fiscal deste Auto para acrescentar e excluir determinados valores no numerador e no denominador da equação do cálculo do coeficiente de creditamento do ano de 2009.

Tece uma série de considerações acerca do critério adotado nas transferências interestaduais. Alega que persiste a necessidade de que seja realizada uma correção quanto ao saldo apurado pela fiscalização nos cálculos apresentados. Conclui falando da necessidade de revisão do trabalho fiscal, pugnando pelo acatamento do valor reconhecido de R\$ 349.270,87.

As ponderações do autuado foram contestadas por um dos fiscais autuantes (fls. 223/229), que critica o “modus operandi” adotado pela empresa, que considera artificial, em forma de estorno indireto. Quanto ao saldo acumulado, afirma que a fiscalização procedeu como determina o RICMS, ao passo que o contribuinte, com o seu “modus operandi”, fica com os créditos fiscais sendo utilizados “ad aeternum”, e ainda repassa os mesmos créditos para suas filiais em outros Estados ao tributar as transferências interestaduais dos bens do ativo permanente, ou seja, paga as transferências para poder lá na frente aproveitar o crédito.

Conclui dizendo que não pode acatar os argumentos expostos pelo autuado, tendo em vista os diversos equívocos por ele cometidos na apuração do seu CIAP e por livre arbítrio ter optado por criar um “modus operandi” que não atende ao RICMS. Diz que mantém a ação fiscal, com as alterações indicadas na informação às fls. 189/210, que resultou na “reclamação” do crédito tributário no valor de R\$ 346.807,60, conforme anexo à fl. 204.

Em suma: após a diligência determinada às fls. 110/116, vieram aos autos elementos novos, que não fazem parte do objeto da autuação. Como aquela diligência não foi cumprida a contento, foi determinada uma segunda diligência às fls. 150-151, a fim de que os fiscais efetuassem a revisão relativamente ao que havia sido determinado na diligência anterior, compreendendo 3 coisas:

- a) as receitas de cessões onerosas de meios de redes (interconexões);
- b) os cartões telefônicos pré-pagos;
- c) os erros quanto aos CFOPs 5.910 e 6.910.

Não há como admitir que neste lançamento sejam incluídos elementos estranhos à imputação originária, não afetos ao fulcro da autuação. Ao cumprirem a diligência, apesar de a diligência ter sido para que os autuantes efetuassem a revisão relativamente aos três pontos acima assinalados, os fiscais, depois de procederem aos cálculos solicitados, resolveram, por conta própria, efetuar uma reconstituição do CIAP, pois, ao cumprirem a diligência, eles descobriram que não haviam incluído os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as entradas do ativo permanente de exercícios anteriores (2004 e 2005). Isso, repito, constitui um fato novo, pois a acusação, no Auto, é de que foi utilizado crédito “em valor superior ao permitido pela legislação”, em virtude do cálculo incorreto do coeficiente de creditamento do CIAP. Portanto, a acusação, no Auto, não se refere a baixas não efetuadas, e na diligência não foi determinado que os autuantes fizessem tal reconstituição do CIAP relativamente a baixas não efetuadas.

Não se venha a alegar que a “correção” neste caso visaria à busca da verdade material, pois não se aplica a busca da verdade material com mudança do fulcro da autuação, mediante inclusão de elementos novos, alheios ao cerne da imputação originária, inclusive retroagindo os cálculos para exercícios remotos, já alcançados pela decadência.

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. 204. O valor do crédito a ser glosado totaliza R\$ 346.807,60.

A defesa requer que todas as intimações atinentes a este lançamento sejam direcionadas aos advogados, nos endereços que indica (fls. 178-179). Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida,

ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR**

Respeitosamente, divirjo do voto proferido pelo ilustre Relator.

Isso porque, conforme discorrido no Relatório, os autuantes ao cumprirem a diligência consignaram que para solucionar as diversas demandas deste caso e também outras que porventura viessem a ocorrer, utilizaram para a correta apuração do crédito tributário a Instrução Normativa nº 53/13.

Aduziram ainda que, além das demandas descritas no processo outra ocorreu, provocada pelo empresa, pois, durante a fiscalização, nos exercícios de 2011 e 2013 (Autos de Infração nºs 279692.002/14-5 e 279692.003/14-1) o autuado solicitou que fossem incluídas como entradas do ativo permanente, no cálculo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o ativo permanente e, depois de verificar a documentação necessária, eles, autuantes, atenderam àquela solicitação, sendo que, além disso, a empresa não efetuou as baixas do ativo permanente alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 meses tiveram o seu ciclo concluído, conforme determina o art. 93, §17, V e VII, do RICMS/BA/97.

Ou seja, foram detectados três erros de fato incorridos pelo contribuinte.

O primeiro, totalmente favorável ao autuado, haja vista que as denominadas transposições – destinação de mercadorias adquiridas para comercialização existente no seu estoque para o ativo permanente – implicam em direito ao crédito fiscal, portanto, reduzindo a glosa objeto da autuação.

O segundo, desfavorável ao autuado, haja vista que as correções das baixas com exclusão dos respectivos créditos fiscais resultam na glosa do crédito fiscal apropriado indevidamente e, consequentemente, aumenta o valor do débito.

O terceiro, também desfavorável ao autuado, tendo em vista que a exclusão dos créditos fiscais mantidos indevidamente, após o prazo de 48 meses, resulta na glosa maior do crédito fiscal utilizado indevidamente.

É certo que o art. 145 do Código Tributário Nacional – CTN consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Significa dizer que, em princípio, o lançamento se torna definitivo com a notificação regular, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.

Entretanto, isso ocorre quando se tratar de alteração do lançamento motivada pela modificação de critério jurídico anteriormente adotado na autuação, ou seja, inexiste possibilidade de revisão do lançamento em face de ocorrência de erro de direito.

Ocorre que, no presente caso, não se trata nem de erro de direito nem de erro de fato incorrido pelos autuantes, mas sim em erros de fato incorridos pelo próprio autuado na sua escrita fiscal somente detectada por este após a autuação.

A meu ver, no presente caso, o procedimento adotado pelos autuantes é plenamente plausível e legalmente admissível, haja vista que os erros de fato foram incorridos pelo próprio contribuinte que, inclusive, no dizer dos autuantes, solicitou que fossem incluídas como entradas do ativo permanente, no cálculo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o ativo permanente – que lhe era favorável, por diminuir o valor do débito.

Ora, nada mais justo do que aceitar a argumentação defensiva e considerar os créditos fiscais que não foram escriturados pelo contribuinte, mesmo lhe sendo favorável, afinal, há de prevalecer sempre o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal.

Contudo, em respeito ao mesmo princípio da verdade material, os erros de fato incorridos pelo autuado concernentes às baixas não efetivadas referentes às saídas de bens do ativo permanente, assim como aos créditos fiscais mantidos indevidamente após o prazo de 48 meses, deverão ser considerados.

Por óbvio, se tais ajustes resultarem em agravamento da infração, não poderá ser exigido valor superior ao crédito tributário originalmente lançado. No caso, deverá ser recomendado a autoridade competente a lavratura de outro Auto de Infração, para exigir a diferença do imposto devido (art.156 do RPAF/99).

Apenas a título de registro, cabe observar o que foi decidido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF ao julgar o Auto de Infração nº. 279692.0012/11-6, lavrado contra essa mesma empresa (CLARO S.A.) conforme o Acórdão CJF Nº 0309-11/14.

No Relatório apresentado pela ilustre Conselheira/Relatora identifica-se o seguinte quanto às transposições de mercadorias que saíram do estoque para o ativo permanente do autuado:

(...)Em atendimento, os Autuantes intimaram o contribuinte (fl. 347), e refizeram o levantamento fiscal (fls.

358 a 367) expondo, às fls. 345 e 346, que refizeram os cálculos conforme solicitado por este Conselho e consoante os termos da Instrução Normativa nº 53/2013 (fls. 352 e 353), anexando novo demonstrativo de débito à fl. 361.

Relatam que além das demandas descritas nesse processo ora em julgamento (exercício de 2007), outra ocorreu provocada pela Impugnante qual seja essa que, durante a fiscalização do roteiro do CIAP, nos exercícios de 2011 a 2013, objeto dos Autos de Infração nº 279692.0002-14/5 e 279692.0003-14/1, o contribuinte, sujeito passivo naqueles dois e também no presente Auto de Infração, solicitou que fossem incluídos como entradas do ativo permanente, no cálculo do saldo acumulado do CIAP, os valores das transposições de mercadorias que saíram do seu estoque para o seu ativo permanente. Que assim a Fiscalização, após verificar a documentação necessária para tal procedimento, atendeu a esta solicitação do contribuinte. Que com a finalidade de apurar o saldo acumulado do CIAP da forma mais precisa, e ciente da existência de autuações relativas a exercícios anteriores, a Fiscalização estendeu os valores de transposição de estoque para o seu início em novembro/2007 (fls. 358 a 360), tendo em vista que, provavelmente, a impugnante também demandaria, em futuras diligências, a inclusão desta transposição para a correta apuração do saldo acumulado desses outros PAFs.

Os autuantes prosseguem expondo que intimaram o contribuinte a apresentar os valores referentes às operações descritas na Instrução Normativa nº 53/2013 e os valores relativos à transposição de estoque pelo contribuinte reclamada.

Aduzem que na aplicação das orientações contidas na Instrução normativa nº 53/2013 na inclusão dos valores relativos à transposição de estoque solicitada pelo autuado, foram criados novos demonstrativos, que anexou às fls. 358 a 357, sendo estes didáticos e auto-explicativos. Que assim, com a correção do coeficiente de creditamento, foram gerados novos valores de débitos tributários mensais, conforme planilha à fl. 361. Observam que interpretações divergentes da legislação ou equívocos podem ocorrer tanto nos trabalhos de auditoria fiscal, como também por parte do contribuinte e, nesses casos, consideram os momentos da diligência e da informação fiscal oportunos. Que, por responsabilidade funcional, têm que informar tais ocorrências e oferecer soluções. Concluem aduzindo que após as considerações apresentadas, mantêm a ação fiscal no novo valor total de ICMS para a Infração 01 de R\$160.013,39 (fl.361).

Já no voto proferido pela nobre Conselheira/Relatora foi consignado o seguinte:

(...)

Em atendimento, os Autuantes intimaram o contribuinte (fl. 347), e refizeram o levantamento fiscal (fls. 358 a 367) expondo, às fls. 345 e 346, que refizeram os cálculos conforme solicitado por este Conselho e consoante os termos da Instrução Normativa nº 53/2013 (fls. 352 e 353), esclarecendo, ainda, que consideraram a movimentação de mercadorias em estoque que foram destinadas ao ativo permanente, conforme solicitado pelo contribuinte e embasados na documentação fiscal exibida, em consequência elaborando novo demonstrativo de débito à fl. 361, tal como já relatado no Relatório que antecede este voto, restando ICMS a ser lançado no valor total de R\$160.013,39.

(...)

Por tudo quanto exposto, e diante da retificação dos cálculos fiscais inclusive em conformidade com o teor da Instrução Normativa nº 53/2013, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mas no valor histórico de ICMS de R\$160.013,39, conforme demonstrativo fiscal à fl. 361, elaborado pelos autuantes.

Conforme se infere da leitura dos trechos do Relatório e Voto acima reproduzidos, os valores atinentes às transposições de mercadorias em estoque que foram destinadas ao ativo permanente foram considerados pelos autuantes, o que resultou na redução do valor do ICMS devido para R\$160.013,39.

Ora, admitir-se apenas o erro de fato incorrido pelo autuado referente à transposição para reduzir a exigência fiscal e desconsiderar-se as baixas não realizadas e os estornos de crédito fiscal não efetuados, de fato, não soa razoável, haja vista que fere o princípio da verdade material.

Diante do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$1.491.392,17, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes de fl. 168 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 262 a 294. Em apertada síntese, o Recorrente historia os fatos do processo, reproduzindo trechos de parte das peças que o compõem, e pede a reforma parcial do julgamento arguindo preliminares de nulidade do julgamento de piso e de decadência do direito de lançar o débito relativo aos meses de janeiro a novembro de 2009, pelas razões a seguir.

Em relação à arguição de nulidade da Decisão de piso aduz que o Julgamento de piso seria nulo porque teria sido baseado em diligência realizada de forma indevida pelos autuantes. Que a manutenção do Auto de Infração pela Decisão de primeira instância ter-se-ia baseado na suposta comprovação de que ele, recorrente, ao apurar o valor dos créditos fiscais do CIAP a apropriar, não excluiu do saldo acumulado do CIAP os valores dos créditos fiscais mensais de ICMS referentes às saídas de bens do ativo, bem como não teria procedido à baixa após o encerramento do período de 48 meses para utilização dos créditos fiscais. Que os créditos tributários apurados pelo Fisco estão compreendidos entre os meses de janeiro a dezembro de 2009. Que os autuantes “*além de corrigirem os erros apontados pelas RECORRENTE na manifestação apresentada, entenderam, por conta própria, sem qualquer solicitação por parte da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por refazer todas as planilhas do CIAP referentes aos exercícios de 2008 e 2009, efetuando as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos, assim como computaram as baixas dos quadriênios que supostamente não haviam considerado anteriormente.*”

Que ele, contribuinte, insurgiu-se contra as baixas realizadas, e a JJF teria determinado que os autuantes refizessem os cálculos, obedecendo apenas às determinações feitas na primeira Diligência Fiscal, às fls. 150 e 151, sem qualquer ajuste quanto aos períodos anteriores. Que “*a 1ª Junta de Julgamento Fiscal*” também teria afirmado que qualquer irregularidade relativa a exercícios anteriores somente poderia ser apurada mediante nova ação fiscal.

Que os autuantes refizeram os cálculos, dessa vez de acordo com as determinações da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, sem efetuar as baixas dos quadriênios, reconhecendo que o valor remanescente do Auto de Infração corresponderia a R\$346.807,60.

Que contudo, para surpresa dele, Recorrente a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em decisão não unânime, acatou os cálculos elaborados pelo Fisco “*na segunda Diligência Fiscal, ao mudarem o escopo da Diligência Fiscal e a matéria tributária, e julgou o Auto de Infração nº 279692.0012/12-4 parcialmente procedente, afirmando que a RECORRENTE, durante o período autuado, teria deixado de recolher a quantia de R\$2.166.234,06 (dois milhões, cento e sessenta e seis mil, duzentos e trinta e quatro reais e seis centavos), conforme transcrição da ementa abaixo: (...)*

Que o Fisco, ao refazer os cálculos relativos à apuração dos créditos escriturados no CIAP, referentes ao exercício de 2009 e dos anos anteriores, efetuou as baixas por movimentação de transferências interestaduais e venda, expurgando os valores dos saldos acumulados, assim como computou as baixas dos quadriênios que o Fisco diz que não havia considerado anteriormente.

Que estes cálculos alteraram a planilha do demonstrativo do cálculo mensal do coeficiente de creditamento do CIAP de 2009, exercício alvo da autuação ora em lide, e também alteraram a planilha referente a 2008, exercício anterior, que é objeto de outro Auto de Infração, AI 279692.0004/12-1), já impugnado por ele, contribuinte.

Que após a JJF ter determinado que os autuantes não “alterassem” os valores de períodos anteriores na verificação das baixas relativas a creditamentos por ele, contribuinte, realizados, então os autuantes teriam “reconhecido” que o débito existente seria de R\$346.807,60.

O sujeito passivo diz que ele, contribuinte, já havia apresentado impugnação referente ao que já havia sido apurado e lançado no Auto de Infração, e o Fisco não poderia arguir fatos novos que prejudicassem a defesa, alterando o escopo da diligência realizada e reconstituindo todas as planilhas com novos fatores. Que se o Fisco entendesse que os cálculos originalmente elaborados estivessem incorretos, deveria cancelar este lançamento ora em lide e lavrar outro Auto de Infração, e que este foi o entendimento esposado no voto vencido.

Que uma vez que a Decisão foi baseada em resultado de diligência que ele, recorrente, entende indevido, então tal Decisão seria nula e os autos deveriam retornar para a 1ª instância, para que fosse proferida nova Decisão, com base no quanto solicitado pela JJF aos autuantes.

Em seguida o contribuinte diz que houve situação que entende teria sido idêntica, em que no

Julgamento do Auto de Infração nº 279692.0001/13-0 a 2ª JJF não acolheu as baixas realizadas pelo Fisco ao recalcular o coeficiente de creditamento, posto que tais baixas referiam-se a aquisições realizadas em exercícios anteriores ao então autuado [2010], tendo aquela JJF, naquele processo, julgado o Auto de Infração parcialmente procedente, mas considerando apenas os recálculos realizados pelo Fisco conforme fora solicitado por aquela 2ª JJF [Acordão JJF nº 0289-02/13].

Em seguida o recorrente diz que, alternativamente, se não julgada nula a Decisão de piso, então seja acolhido o resultado da Diligência no valor de R\$346.807,60, para os meses de janeiro a dezembro/2009, objeto da autuação ora em querela.

O contribuinte passa a alegar a ocorrência de decadência discorrendo sobre a natureza do ato administrativo e afirmando que tendo havido modificação do lançamento em diligência realizada após este lançamento de ofício originalmente realizado, e não tendo sido aquele lançamento de ofício homologado em sua inteireza, então ter-se-ia operado decadência quanto às retificações realizadas na diligência cujo resultado foi homologado na Decisão, porque este resultado só foi homologado em 2014, e por conseguinte, contando-se o prazo decadencial de cinco anos, a Decisão só poderia atingir débitos relativos a até o exercício de 2010 e que, em relação a 2010, já não havia débito a ser lançado de ofício.

Discorre a respeito às fls. 277 a 287 citando os artigos 142, 145, 150 §4º, 156 inciso V, 173 inciso I, todos do CTN; textos de doutrina, Decisões da esfera judicial em outras lides.

Afirma que no caso em apreço, não há dúvidas quanto a que a empresa realizou diversos recolhimentos ao longo do ano de 2009, e ainda que se entenda pela convalidação dos termos do Auto de Infração, no sentido que a empresa teria deixando de recolher parte do ICMS em razão de creditamento indevido, necessária se faria a aplicação do prazo decadencial a contar da data do fato gerador do tributo (artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional), e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter ocorrido, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Assevera que analisando os estritos termos do Auto de Infração, “*observa-se que exação fiscal aqui debatida encontra-se totalmente inexigível e extinta a relação jurídico-tributária (artigo 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional), vez que os créditos tributários relativos aos períodos anteriores a dezembro de 2014, já se encontravam extintos pelo fenômeno da decadência, contando do momento em que foi proferida a Decisão de 1ª Instância que acatou a Diligência Fiscal que alterou a matéria tributável.*”

O Recorrente elabora, à fl. 287 dos autos, a planilha a seguir transposta, aduzindo que esta contém o resumo dos resultados das diligências realizadas em fase de instrução processual:

Período	Histórico	Primeira Diligência (de acordo com as determinações da 1ª JJF)	Segunda Diligência (fora do escopo)	Terceira Diligência (de acordo com as determinações da 1ª JJF)
Jan/2009	179.722,21	(71.933,00)	126.960,90	(27.809,11)
Fev/2009	192.216,93	(70.818,51)	138.512,04	(25.836,55)
Mar/2009	215.769,23	(45.213,66)	159.198,76	(3.152,51)
Abr/2009	231.504,52	(30.239,73)	188.924,44	18.000,26
Mai/2009	336.010,91	(20.963,00)	171696,69	27.464,03
Jun/2009	252.721,07	(25.070,10)	189.480,29	31.842,93
Jul/2009	320.770,99	9.220,30	226.207,16	38.010,86
Ago/2009	294.432,21	(19.541,61)	94.518,82	53.011,01
Set/2009	300.203,41	(9.124,76)	218.857,37	46.806,93
Out/2009	295.989,25	(3.663,55)	215.797,29	52.471,07
Nov/2009	291.664,79	(6.107,97)	215.546,36	64.102,35
Dez/2009	296.803,23	(790,52)	220.533,94	71.846,43
Total	R\$ 3.207.815,75	R\$ 9.220,30	R\$ 2.166.234,06	R\$ 346.807,60

Em seguida o contribuinte afirma que “*Diante do exposto, deve ser reconhecida a decadência parcial – janeiro a novembro de 2009, do crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 279692.0012/12-4, com base no artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional, uma vez que a Decisão de 1ª Instância acatou a Diligência Fiscal que alterou a matéria tributável constante da autuação.*”

Quanto ao mérito, o recorrente afirma que o direito ao crédito em relação às aquisições de bens e mercadorias destinados ao ativo permanente dele, recorrente, surge a partir da entrada dos bens e das mercadorias no estabelecimento, com o consequente registro no Livro de Entradas, conforme *caput* do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Que o direito do crédito de bens destinados ao ativo permanente é fruído durante o período de 48 meses contados a partir da entrada de cada bem ou mercadoria no seu estabelecimento, nos moldes determinados pelo parágrafo quinto, inciso I, da mesma Lei Complementar nº 87/96.

Que a transferência de bem, ou mercadoria, para outro estabelecimento em outra Unidade da Federação, determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no seu CIAP, nos termos do inciso V, parágrafo quinto, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Que o Auto de Infração em tela exige o estorno do crédito em relação a transferências de mercadorias para estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação. Transcreve a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, e afirma que a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS.

Aduz que a Instrução Normativa nº 53, de 19 de outubro de 2013, da Superintendência de Administrativo Tributária do Estado da Bahia, que transcreve em parte, regulamenta o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e dispõe que não devem ser computados no valor total das operações de saídas ou prestações do período, nem no valor das operações de saídas e prestações tributadas, as transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado.

Afirma ser uma das maiores operadoras de telefonia do país, e que diante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, adota um procedimento que resulta no “*estorno indireto dos créditos*” relativos às suas operações de transferência, e que o ICMS é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais.

Que desta forma ele, contribuinte, estaria procedendo a dois recolhimentos a título de ICMS para os bens adquiridos para o seu estabelecimento e que posteriormente são transferidos para os estabelecimentos localizados nas demais unidades da Federação.

Que se este seu argumento não for acatado por este CONSEF, o que admite somente pelo princípio da eventualidade, então ele, Recorrente, iria demonstrar que o Fisco, de forma equivocada, teria exigido o estorno de todo o crédito referente aos bens transferidos para o seu estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação.

Que, diante do exposto, requer que o Auto de Infração seja cancelado, porque estaria “*demonstrado o “estorno indireto” dos créditos de “ICMS”, isto pela realização de novos recolhimentos em face de operações não tributadas, quais sejam, transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*”

Em seguida o contribuinte novamente aduz que caso os seus argumentos anteriormente expostos não sejam acolhidos, o que se verifica somente pelo princípio da eventualidade, então passaria a demonstrar que teria efetuado o recolhimento parcial do ICMS lançado, a título de saídas interestaduais.

Que o Fisco, ao lavrar o Auto de Infração nº 279692.0012/12-4, exige o estorno do ICMS à alíquota de 17%, que é a alíquota referente à aquisição interna de bens, mas que como ele, recorrente, teria procedido com recolhimentos a título de ICMS em operações que não seriam alcançadas pela tributação, então, a exigência do estorno sob a alíquota de 17% (dezessete por cento) consistiria em *bis in idem*.

Que o Fisco deveria “*reconhecer*” que ele, contribuinte, teria efetuado recolhimento de imposto à alíquota de 12%, quando das transferências interestaduais, pelo que o Fisco deveria calcular o imposto à alíquota de 5%, que é a diferença entre 17% e 12%.

O recorrente copia, à fl. 292 dos autos, as duas tabelas que apresentara à fl. 218, em sua

impugnação em sede de primeira instância:

Período	Baixa Saída Mensal – Alíquota 17% (Fiscalização)	Baixa Saída Mensal – Alíquota 12% (Impugnante)	Diferença apurada – Equivalente à Alíquota de 5%
Janeiro	-19.385,09	-13.683,59	-5.701,50
Fevereiro	0,00	0,00	0,00
Março	-24.276,11	-17.136,07	-7.140,04
Abril	-386,55	-272,86	-113,69
Maio	-31.712,52	-22.385,31	-9.327,21
Junho	-13.612,74	-9.609,00	-4.003,74
Julho	-17.634,53	-12.447,90	-5.186,63
Agosto	-22.195,29	-15.667,26	-6.528,03
Setembro	-40.469,63	-28.566,80	-11.902,83
Outubro	-30.504,62	-21.532,67	-8.971,95
Novembro	-60.711,17	-42.854,94	-17.856,23
Dezembro	-8.692,05	-6.135,56	-2.556,49
Total	-269.580,29	-190.291,96	-79.288,33

O Recorrente reafirma que “A aplicação desse racional, para o saldo credor acumulado durante o ano de 2009 ensejaria a apuração de um valor inferior àquele consignado como devido pela diligência, como se vê:”

Período	Sal. Acum. Claro	Saldo Diligência	Diferença	A Creditar Claro	A Creditar Diligência	A Pagar
jan/09	23.722.246,33	22.351.272,73	1.370.973,60	490.833,05	461.867,67	28.965,38
fev/09	24.350.834,31	22.989.877,27	1.360.957,04	504.214,46	475.398,03	28.816,44
mar/09	25.085.758,20	23.717.657,51	1.368.100,69	520.707,17	491.853,93	28.853,24
abr/09	25.592.435,82	24.222.486,34	1.369.949,48	530.317,92	501.284,57	29.033,35
mai/09	29.082.983,12	27.739.079,90	1.343.903,22	601.817,81	572.340,79	29.477,02
jun/09	30.432.773,69	29.084.853,81	1.347.919,88	630.205,68	601.926,29	28.279,39
jul/09	31.440.097,90	30.188.914,85	1.251.183,05	650.606,98	620.819,73	29.787,25
ago/09	32.313.821,03	31.056.106,95	1.257.714,07	668.801,85	632.997,01	35.804,84
set/09	32.373.333,21	31.103.718,75	1.269.614,46	670.053,81	643.254,17	26.799,63
out/09	32.325.240,11	31.046.652,34	1.278.587,77	668.155,98	640.509,11	27.646,86
nov/09	32.065.746,41	30.777.967,78	1.287.778,64	663.039,47	635.359,40	27.680,08
dez/09	32.214.872,68	30.906.946,60	1.307.926,08	667.982,10	639.854,70	28.127,39
Total	351.000.142,81	335.185.534,82	15814607,99	7.266.736,27	6.917.465,40	349.270,87

Aduz que com base nos pontos que expôs, “e na necessidade de revisão do trabalho fiscal”, pugna pelo provimento de seu Recurso Voluntário, com o reconhecimento do saldo remanescente correspondente a, no máximo, R\$349.270,87.

Afirma que “Este expediente deverá ser adotado por esta instância julgadora, sob pena de perpetuação do malsinado bis in idem em detrimento da Recorrente, o que não se pode, por certo, admitir.

Dessa forma, deve ser determinado que as D. Autoridades Fiscais reduzam o valor autuado relativo aos estornos em decorrência das saídas interestaduais, considerando os valores efetivamente recolhidos pela Recorrente durante o período autuado.”

Conclui pedido que seja reformada a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância para reconhecer:

- i) preliminarmente, a nulidade da Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, uma vez que foi proferida com base em Diligência Fiscal elaborada de maneira incorreta, realizada fora dos padrões ditados pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, alterando a matéria tributária anteriormente definida do Auto de Infração;
- ii) ainda preliminarmente, a decadência de todo o período autuado, com base no artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional, eis que, no momento da ciência da Decisão de 1<sup>a</sup> Instância que acatou a Diligência Fiscal, já havia transcorrido cinco anos do fato gerador;
- iii) no mérito, a ausência de prejuízo em razão do “estorno indireto” realizada pela RECORRENTE, na medida em que realizados pagamentos em face de operações não tributadas, ante a impossibilidade de identificação do momento da entrada do que será remetido em transferência; e
- iv) alternativamente, a redução do valor autuado, na proporção dos recolhimentos realizados pela RECORRENTE em face das saídas em transferências interestadual para estabelecimentos de sua titularidade em outras Unidades da Federação, operação não alcançada pela tributação, nos moldes da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 326 a 330 aduzindo que o crédito fiscal relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente será utilizado à razão de 1/48 ao mês, nos termos do artigo 29, §6º, da Lei do ICMS.

Que a questão a ser definida em cada caso concreto é o que deve figurar no numerador e no denominador da equação *"índice mensal de crédito é igual a operações de saídas ou prestações tributadas divididas sobre o total das operações de saídas ou prestações."*

Que encontrar o que deve ser levado em conta no numerador e no denominador dessa equação consistiria o cerne da questão no lançamento em lide.

Que visando elucidar o que deve constar no numerador e no denominador da esta equação, a JJF converteu o processo administrativo em diligência e os fiscais autuantes elaboraram novo demonstrativo à fl. 168, acatado pela Decisão recorrida.

Que em sede de Recurso Voluntário o autuado trouxe as mesmas questões da impugnação inicial e que foram esclarecidas na Decisão de base, com a qual a Procuradora afirma coadunar-se integralmente.

Expõe que preliminarmente o recorrente suscita a nulidade da Decisão alegando que fora proferida com base em Diligência fiscal elaborada de maneira incorreta mas que inobstante, ela, Procuradora, não vislumbra a ocorrência da nulidade, porquanto a revisão procedida pelos autuantes visou a elucidar as questões materiais postas nos autos, em atendimento ao princípio da verdade material e não induziram a quaisquer das nulidades previstas no artigo 118 do RPAF/BA.

Aduz que o recorrente suscita a decadência dos fatos geradores objeto do lançamento.

Que no tocante a esta assertiva, não trepida em afirmar que a mesma é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo *"codex"*. Que o art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Que na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Que esta regra se aplica às hipóteses de lançamento *"de ofício"* e *"por declaração"*. Que, quanto ao lançamento *"por homologação"*, há duas situações:

- a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; que, neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer *"in albis"* o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;
- b) o sujeito não antecipou o pagamento, ou o fez a menor que o devido); que, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Que se deve atentar, contudo, para que, aqui, o prazo decadencial se aplique ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo. Que, neste passo, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Que fácil se entremostra que o art. 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a *"atividade"* do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a *"atividade assim exercida"* é o pagamento antecipado. Cita texto do jurista Luciano Amaro. Afirma que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menor, desloca o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Assevera que é neste sentido que trafega a jurisprudência, cita decisão da esfera judicial, e afirma que quanto a este ponto não há como se aceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

Aduz que quanto ao mérito, entende que deve ser mantido o valor apurado mediante Diligência de fls. 154 a 156, cujo demonstrativo de débito de fl. 168 foi acatado pelo Julgamento de Primeira Instância, e que está em conformidade com recente Decisão proferida por esta 1<sup>a</sup> CJF, no Acórdão CJF nº 0309-11/14, em julgamento de Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa ora autuada.

Que o contribuinte solicita a realização de nova revisão fiscal, mas que o RPAF/BA prevê as hipóteses em que o Julgador deferirá o pedido de diligência, e no presente feito ela, Procuradora, observa a desnecessidade de nova diligência, mormente considerando que já foram realizadas diligências, dos resultados das quais houvera sido intimado o contribuinte, tendo de tais revisões resultado a diminuição do débito originalmente apurado, não tendo sido trazido ao processo, em sede de Recurso Voluntário, novos elementos probatórios, ou argumentos jurídicos, capazes promover outra revisão fiscal.

Afirma que os argumentos do contribuinte não são suficientes para modificar a Decisão objeto do Recurso, e conclui opinando pelo improviso do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de reexame necessário nos termos da alínea “a” do inciso I do artigo 169 do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário, interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2012 em razão de uma imputação, que é o alvo de ambos os Recursos:

Infração 1. Utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, sendo glosado crédito fiscal no valor histórico de R\$3.207.815,75, acrescido da multa de 60%.

Preliminarmente indefiro o pedido de realização de nova revisão, ou diligência fiscal, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento considerando, inclusive, que a apuração dos valores lançados de ofício deu-se a partir dos dados da documentação exibida ao Fisco pelo sujeito passivo.

Também preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação aos meses de janeiro a novembro do exercício de 2009 – tendo sido excetuado da arguição, pelo contribuinte, o mês de dezembro de 2009 - pontuo que esta alegação de decadência trazida em sede de Recurso Voluntário tem a peculiaridade de tratar não do lançamento de ofício em si, mas refere-se ao teor da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pretendendo o contribuinte que uma vez que durante a fase instrutória do processo os cálculos fiscais que originaram o lançamento de ofício que consubstancia o Auto de Infração foram retificados, então a Decisão seria algo como um novo lançamento de ofício, posto que, em suas palavras, as “revisões/modificações” realizadas pelo Fisco não se enquadrariam nas hipóteses do artigo 145 do CTN.

Assim entendendo, conforme discurso que traz às fls. 277 a 287 dos autos, parte do texto de seu apelo recursal, então na data do Julgamento de base, 16 de dezembro de 2014, teria ocorrido o termo final do prazo decadencial, pelo que, considerados os cinco anos antecedentes, consoante artigo 150, §4º, do CTN, estaria extinto o direito da constituição, de ofício, do crédito tributário.

Observo que tal tese de que a Decisão de piso seria um “novo lançamento” não encontra guarida sequer nos dispositivos normativos trazidos pelo contribuinte em sua argumentação, a saber os artigos 142, 145, 150 §4º, 156 inciso V, 173 inciso I, todos do CTN.

Aliás, muito pelo contrário, o inciso I do artigo 145 do CTN, que o contribuinte transcreve à fl. 278 dos autos, prevê que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, e isto é exatamente o caso concreto. Caso o

contribuinte não houvesse impugnado o lançamento de ofício, ainda assim a autoridade julgadora poderia determinar a realização de diligências saneadoras.

E em havendo uma impugnação, como houve, o próprio autuante, no exercício de sua função fiscalizadora, ao observar inconsistência quanto a dado relativo ao lançamento, teria a obrigação de corrigir seu equívoco, ainda que o contencioso administrativo não o solicitasse. O artigo 149 do CTN, citado apenas parcialmente pelo contribuinte, à fl. 279 dos autos, define que o lançamento, enquanto não extinto o prazo decadencial, também pode ser efetuado e revisto, de ofício, pela autoridade administrativa - pontuo que o CTN aqui refere-se à autoridade que efetua o lançamento, ou seja, ao autuante - quando se comprove erro, ou omissão, quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150 do CTN, além de outras hipóteses normativas. O artigo 150 do CTN, como se sabe, trata de lançamento por homologação.

Uma vez que a revisão ocorreu em decorrência de impugnação apresentada pelo contribuinte, está alicerçada no inciso I do artigo 145 do CTN, citado pelo recorrente.

A Decisão de base não se constituiu em novo lançamento de ofício, porque este foi realizado por meio do Auto de Infração que origina este processo, lavrado na data de 10/12/2012, para lançar crédito tributário referente aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2009. Ou seja, o Auto de Infração foi lavrado quando decorridos menos de três anos dos fatos geradores referentes ao período compreendido entre janeiro e novembro de 2009. Falece razão ao contribuinte.

Porém, ainda que o lançamento de ofício houvesse ocorrido em 2014, observo que à época do lançamento de ofício aplicar-se-ia ao caso o artigo 173, I, do CTN, porque o artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispunha na redação em vigor até 30/11/2014:

*COTEB:*

*art. 107-B.*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixava prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Mas, na verdade, os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2009, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/Profis no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 10/12/2012.

Na situação em foco, em que não se trata de Decisão relativa a vício de forma a ensejar nulidade, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para o efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de julgamento da lide, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Insta registrar que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Todavia, trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, razão pela qual não se pode fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído todo o exercício de 2009.

Ainda preliminarmente, o contribuinte alega que seria nula a Decisão de piso, porque baseada no resultado da diligência de fls. 154 a 156, na qual os autuantes explicitam, dentre outros pontos, que após análise da documentação recebida, do atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, segundo a Instrução Normativa 53/13; do atendimento à demanda do autuado sobre a transposição de estoque; e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e tais créditos não tinham sido baixados pela empresa, foi gerado novo demonstrativo dos débitos tributários mensais. Naquele momento, o Fisco anexou novos demonstrativos às fls. 158 a 159, reduzindo o valor histórico do imposto a ser lançado de ofício para R\$1.491.392,17, conforme novo demonstrativo de débito à fl. 168.

O contribuinte diz que esta Diligência não teria sido realizada de forma regular, pelo que estaria correto o teor do Voto Vencido no que tange à desconsideração de tal Diligência, e estaria, no entender do contribuinte, passível de nulidade a Decisão quando, conforme teor do Voto Vencedor, no resultado dessa Diligência lastreia-se.

Porém observo que estão presentes no processo os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/BA.

Está evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas na data da científica da lavratura do Auto de Infração e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Pontuo que o prazo de defesa, além da abertura originária para a primeira impugnação, quando da científica do lançamento de ofício, este prazo foi reaberto ao contribuinte por três vezes, conforme documentos de fls. 118/119; fls. 135/135-A, e finalmente documentos de fls. 171 e 172, documentos estes que tratam da científica, exatamente, acerca do resultado da diligência que reduziu o valor histórico de ICMS a ser lançado de ofício de R\$3.207.815,75 (valor lançado no Auto de Infração) para R\$1.491.392,17, conforme já citado novo demonstrativo de débito à fl. 168. Assim, o direito de ampla defesa do contribuinte foi documentadamente respeitado.

A Decisão está fundamentada, aborda todos os pontos objeto da lide, e determina com clareza o débito a ser lançado de ofício. Por conseguinte, inexiste vício a macular a validade da decisão.

Arguição de nulidade da Decisão rejeitada.

Quanto ao mérito da lide, isto será objeto de análise neste meu voto.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

A desoneração que o ensejou advém da retificação do lançamento fiscal levada a efeito com base no acolhimento de parte das alegações do contribuinte já em sede de informação fiscal, e posteriormente quando os autuantes, cumprindo o quanto especificado pela Junta de Julgamento Fiscal, e observando também as operações de baixa de crédito por conclusão do período de 48 meses de direito a uso de crédito por aquisição de bens de ativo permanente, novamente o reduziram.

Assim, conforme consta no Relatório que antecede este meu voto, já em sede de informação fiscal os autuantes, acolhendo parte das alegações defensivas, às fls. 102 a 105 reduziram de R\$3.207.815,75 para R\$2.817.405,52 o débito histórico de ICMS a ser lançado de ofício, em demonstrativo que colacionam à fl. 106 em papel e em mídia CD-R à fl. 107.

Em seguida, tendo a Junta de Julgamento Fiscal enviado o processo em diligência à repartição de origem, a fim de que os fiscais autuantes efetassem a revisão dos cálculos conforme solicitado anteriormente por aquela instância julgadora, os autuantes pronunciaram-se às fls. 154 a 156, dentre outros pontos assinalando que após análise da documentação recebida, do atendimento às providências solicitadas pelo CONSEF, com a correção do coeficiente de creditamento, seguindo a

Instrução Normativa 53/13; do atendimento à demanda do autuado sobre a transposição de estoque; e da baixa dos créditos cujo período de utilização de 48 meses havia sido concluído e tais créditos não tinham sido baixados pela empresa, foi gerado novo demonstrativo dos débitos tributários mensais. O Fisco anexou novos demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 158 a 159, novamente reduzindo o valor histórico do débito a ser lançado de ofício, desta vez de R\$2.817.405,52 para R\$1.491.392,17, conforme novo demonstrativo de débito à fl. 168.

Nas determinações minuciosamente listadas pela e. JJF foram consideradas as operações praticadas pelo contribuinte e cujos valores financeiros deveriam constar na equação prevista no §6º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96, na redação vigente no período de 01/01/2001 até à presente data, o que compreende os fatos geradores objeto da autuação:

*Lei 7.014/96:*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*(...)*

*§ 6º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo;*

*e*

*VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

*(destacado pela Relatora)*

Observo que a Administração Tributária do Estado da Bahia, diante da necessidade de uniformização de procedimentos fiscais para a apuração do coeficiente de crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e ao respectivo serviço de transporte, após ter sido lavrado o Auto de Infração em 10/12/2012, baixou a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial de 19 e 20/10/2013, e cujos dados corroboram o entendimento já seguidamente esposado por este Conselho quanto ao tema.

Para evitar a repetição desnecessária do quanto já exaustivamente exposto no Acórdão de base, cujos votos estão acordes quanto a este aspecto da obediência ao quanto previsto na mencionada Instrução Normativa nº 53/2013, e dos quais o integral teor compõe o Relatório que antecede este meu voto, endosso o quanto ali exposto acerca da necessidade de retificação do lançamento de ofício para adequação às diretrizes normativas e considero que não merece provimento o

Recurso de Ofício interposto.

Passo à análise do Recurso Voluntário.

Não merecem acolhida as alegações do contribuinte, do que resulta a manutenção integral do Acórdão recorrido.

Assinalo que até o momento desta sessão inexiste, nos autos, prova de autuação sobre o mesmo tema, sobre o ora recorrente, que tenha sido objeto de julgamento definitivo por este Contencioso mas, ainda que houvesse tal julgamento, que não se materializa neste processo, outra Decisão de mesma instância julgadora não vincularia a presente Decisão.

O contribuinte manifesta-se também contestando a não consideração, pelo Fisco, dos valores que ele, contribuinte, aduz que são relativos a recolhimentos que realiza quando procede a transferências interestaduais de bens do seu ativo, em *modus operandi* que ele, contribuinte, criou e denomina de "*estorno indireto*".

Conforme seus argumentos, o sujeito passivo propõe uma operação simplista em que o Fisco, sem considerar os dados reais de cada bem do ativo a que o contribuinte diz ter dado saída em transferência, faça uma subtração que consiste em:

- tome-se por base os valores relativos a "crédito mensal das baixas do ativo permanente";
- deduza-se o valor que o contribuinte atribui ser referente a saídas em transferência em relação às quais recolheu ICMS, independentemente de qual seja o bem do ativo a que possivelmente refira-se tal recolhimento;
- encontre-se a diferença quanto às baixas apuradas, e este seja o valor "máximo" cobrado na presente autuação.

Ocorre que este cálculo proposto pelo contribuinte não encontra lastro em qualquer norma tributária vigente, pelo que não pode se acatado.

Consoante visto no Relatório deste Acórdão e nos autos do processo, o contribuinte confessa que não escritura os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar dados atinentes às notas fiscais que, diz, acobertam as operações de transferências de bens de seu ativo. Confessa ainda que, por não ter registrados os dados individualizados de cada bem do ativo que recebe e ao qual dá saída em transferência, em decorrência também não realiza qualquer controle sobre a data de entrada, e nem a data de saída, de seus bens do ativo aos quais dá saída em operações de transferência. Assim confessando, entende que teria o direito a que fossem deduzidos, da glosa de crédito realizada pelo Fisco, os valores que, diz sem provar no autos, teriam sido referentes a recolhimentos realizados quando dera saída a bens do ativo que ele, contribuinte, sequer sabe quais foram em que data, segundo afirma, posto que confessa não ter registrado estes dados relativos a transferências.

Inexiste possibilidade jurídica de atendimento ao pleito do contribuinte. Seja porque cabe a cada sujeito passivo obedecer à legislação tributária, assim cumprindo todas as obrigações atinentes, inclusive as obrigações acessórias referentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do artigo 339, §1º, do RICMS/BA/97, e isto veda a criação de *modus operandi* ao arrepio da legislação; seja porque, se o contribuinte afirma não ter controle sobre a data de entrada e de saída de cada bem objeto de saída em transferência, então como o contribuinte poderá saber quando realizará o estorno previsto no inciso VII, §17, artigo 93 do citado RICMS/BA/97? uma vez que admite não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada, não saberá quando realizar o estorno relativo a cada um. Se aceito pela Administração Tributária o procedimento do contribuinte isto geraria a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal *ad aeternum*. Por conseguinte, falece razoabilidade e base normativa ao requerido pelo autuado.

Ainda quanto ao pleito recursal no sentido de que seja reconhecido que ele, recorrente, não deveria realizar o estorno de créditos nas transferências de bens do ativo imobilizado para

estabelecimentos fora do Estado da Bahia, porque procederia com dois recolhimentos a título de ICMS, o contribuinte não prova a duplicitade de recolhimentos, e em realidade tanto as transferências internas, quanto as interestaduais, de bens do ativo permanente, não devem figurar no numerador e nem no denominador da equação para cálculo do coeficiente de creditamento no CIAP, tal como já exposto tanto na solicitação de diligência transcrita pelo próprio contribuinte em suas manifestações nos autos deste processo, quanto no voto a quo, mas tais operações não constam no levantamento fiscal levado a efeito, tal como afirmam os autuantes, não tenho o contribuinte provado o contrário.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Embora não seja este o fulcro da autuação pondero, por ter sido o tema mencionado pelo contribuinte, que transferência interestadual de mercadorias configura-se como hipótese de incidência do ICMS a teor, inclusive, do artigo 13, §4º, da Lei Complementar 87/96.

Por oportuno assinalo que a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, inexiste óbice a seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99.

Em relação às baixas não realizadas tempestivamente pelo contribuinte, procedimento irregular que majorou indevidamente o valor do saldo credor de ICMS, e que foram corretamente realizadas na revisão fiscal, bem como também em relação ao pedido do contribuinte para que os seus créditos fiscais relativos a transposições de mercadorias do seu estoque para uso como bem do ativo imobilizado – dado que também foi corretamente considerado pelo Autuante na mesma revisão fiscal - observo que prevê a LC 87/96, em relação à apropriação de crédito por aquisição de bem do ativo permanente:

*Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*(...)*

*§5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e*

**VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.**

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

(...)

**Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

(destaques da Relatora)

Assim, em observância da verdade material, base da exigência de pagamento de tributos e de todo o processo administrativo fiscal, deve ser considerado o crédito fiscal comprovadamente existente.

O coeficiente de creditamento é aplicável apenas sobre o saldo credor de fato existente.

O contribuinte insurgiu-se contra o montante do saldo credor que ele próprio, sujeito passivo, escriturara e provou que, a despeito de não haver escrutinado o crédito relativo às transposições de estoque para ativo imobilizado, em verdade realizara tais transposições. O artigo 23, *in fine*, da LC 87/96, prevê que para o uso do crédito fiscal há a condicionante de sua escrituração regular.

Nesta mesma busca da verdade material o Fisco, examinando os livros e documentos do contribuinte, detectou que na formação do saldo credor de ICMS relativo ao ativo imobilizado o contribuinte, desrespeitando o teor do inciso VII do §5º do artigo 20 da mesma LC 87/97, após transcorrido o prazo de 48 meses continuou utilizando, indevidamente, crédito fiscal de ICMS em razão da aquisição de bens do seu ativo imobilizado.

A imputação alvo da demanda reporta-se a uso indevido de crédito fiscal em razão de entrada de bem do ativo imobilizado, tendo o contribuinte apropriado-se de valor superior ao permitido pela legislação.

Na revisão fiscal levada a efeito, na busca da verdade material, realizada esta inclusive a pedido do contribuinte, então o Fisco, tomando por base a escrita e os documentos fiscais do sujeito passivo, retificou o valor do saldo credor originalmente lançado, exatamente por ter apurado o saldo credor existente, sobre o qual incide o coeficiente de creditamento utilizado para apurar o crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado.

A imputação é utilização indevida de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado. Diversos podem ser os atos irregulares praticados por contribuinte do ICMS, a ensejarem a apuração indevida de crédito de imposto relativo a entrada de bem do ativo imobilizado.

Ao ressaltar um dos procedimentos irregulares praticados pelo contribuinte, na complementação da descrição da imputação, o Fisco não esgota todos os cálculos realizados para a apuração do crédito indevido de ICMS por aquisição de bem do ativo imobilizado.

Assim, o contribuinte promoveu a apuração incorreta do coeficiente mensal de creditamento, tal como está descrito no Auto de Infração. E, ao aplicar este coeficiente sobre o saldo credor de imposto, o fez sobre saldo credor que também calculara de forma equivocada, seja sem considerar créditos a que fazia jus – e que pediu fossem considerados, e o foram, na revisão fiscal realizada - seja ao considerar indevidamente créditos que deveria ter estornado.

A apuração do saldo credor sobre o qual o coeficiente de creditamento deve ser aplicado faz parte, necessariamente, da apuração do valor do crédito a ser utilizado pelo contribuinte, pela aquisição de bem destinado a seu ativo permanente. Inexistindo valor de saldo credor de imposto, inexistiria a base sobre a qual aplicar o mencionado coeficiente de creditamento

previsto no inciso I do §5º do artigo 20 da citada Lei Complementar 87/96.

Não houve qualquer mudança de fulcro de autuação e sim houve apenas, e tão-somente, revisão dos cálculos realizados, operação matemática que resultou em valor de imposto devido, inclusive, menor do que aquele originalmente lançado no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279692.0012/12-4, lavrado contra CLARO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.491.392,17, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS