

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0005/15-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM CELULAR S.A.  
**RECORRIDOS** - TIM CELULAR S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0200-02/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 31/08/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0213-11/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. É admitida a apropriação proporcional do crédito fiscal de bens do ativo imobilizado, desde que tais bens sejam destinados à manutenção da atividade fim do estabelecimento. Efetuada correção no cálculo do valor devido na Infração 1, o que a torna parcialmente subsistente. As Infrações 2 e 3 são subsistentes. Afastada as preliminares de nulidade. Acatada a prejudicial de mérito da decadência para afastar da autuação os períodos anteriores a outubro de 2010 na infração 1. Indeferida a solicitação de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/09/2015, exige ICMS no valor de R\$9.236.282,66, mais multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 1 - 01.03.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.094.317,45, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2010.*

*Consta que esse fato causou recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não apurou devidamente o saldo acumulado do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) e também não determinou corretamente o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP. Também foi consignado que, para apuração dos valores do crédito mensal do CIAP a utilizar no exercício de 2010, a fiscalização realizou o levantamento dos dados do CIAP do exercício de 2009 para obter o saldo inicial do ano de 2010, que vem a ser o saldo final do mês de dezembro de 2009. Assim, a planilha de cálculo do CIAP 2009 foi juntada apenas com intuito de demonstrar a determinação do saldo final apurado ao final do período de 2009, conforme orientação contida na Instrução Normativa nº 55/2013. Foi ressaltado que no período de janeiro/2009 até agosto/2010 foram juntados os dados da empresa TIM NE S/A, CNPJ: 01.009.686/0002-25 e Inscrição Estadual: 46963714, por ter sido incorporada pelo autuado no mês de setembro/2010.*

*Infração 2 - 01.03.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.087.112,75, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de setembro e outubro de 2014.*

*Consta que esse fato causou recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não apurou devidamente o saldo acumulado do CIAP e também não determinou corretamente o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP, conforme orientação contida na Instrução Normativa nº 55/2013. Também foi explicado que os valores dos créditos de CIAP referente ao período de 2011 não foram utilizados pela empresa no*

exercício de 2011, mas sim no exercício de 2014 e, por esse motivo, as datas de ocorrência da infração se referem aos meses de setembro e outubro de 2014.

**Infração 3 - 01.03.12:** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.054.852,46, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de abril e maio de 2015.

Consta que esse fato causou recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não apurou devidamente o saldo acumulado do CIAP e também não determinou corretamente o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP, conforme orientação contida na Instrução Normativa nº 55/2013. Foi ressaltado que os valores dos créditos de CIAP referente ao período de 2012 não foram utilizados pela empresa no exercício de 2012, mas sim no exercício de 2015 e, por essa razão, é que as datas de ocorrência da infração se referem aos meses de abril e maio de 2015.

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela Procedência em Parte pelos seguintes fundamentos:

#### VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor histórico de R\$9.236.282,66, relativo a três infrações, divergentes apenas quanto aos exercícios, pois todas decorrem da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriado em valor superior ao permitido pela legislação, visto que o autuado não apurou corretamente o saldo acumulado do livro CIAP e também não determinou de forma acertada o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP. A Infração 1 trata de fatos ocorridos durante os meses de janeiro a dezembro de 2010, a Infração 2 cuida dos meses de setembro e outubro de 2014 e a Infração 3 versa sobre os meses de abril e maio de 2015.

Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade da diligência que foi realizada, sob o argumento de não tinha sido cumprida em sua totalidade. Também alegou que o diligente não se pronunciou sobre os supostos equívocos na apuração do coeficiente de creditamento. Pediu o refazimento da diligência, sob pena de nulidade.

Participei - não na condição de relator - da decisão que converteu os autos em diligência à IFEP SERVIÇO. No entanto, após assumir a relatoria deste processo, modifiquei o meu posicionamento quanto à necessidade da diligência que foi efetuada.

Inicialmente, ressalto que a realização de diligência destina-se a fornecer ao julgador subsídios para o deslinde de pontos controversos, sendo que o julgador não fica obrigado a decidir a lide segundo esses subsídios. Desse modo, a diligência é um procedimento destinado a atender uma necessidade que venha a ter o julgador, portanto, quando o julgador entende que já possui elementos suficientes para decidir as questões em análise, não caracterizará cerceamento de defesa o julgamento antecipado da lide.

No que tange à questão acerca do saldo inicial do livro CIAP a ser considerado em relação ao exercício de 2010, o meu posicionamento sobre essa matéria não justifica a realização de diligência, conforme demonstrarei ao apreciar o mérito da lide.

Quanto à apuração do coeficiente de creditamento do ICMS lançado no livro CIAP, cabia ao autuado apresentar as comprovações do que alegara, especialmente quando se observa que as provas dessas alegações defensivas estariam na escrituração fiscal e contábil do sujeito passivo e, portanto, poderiam ter sido trazidas autos na defesa ou no pronunciamento posterior. Se o deficiente possuía alguma prova e, por algum motivo, estivesse impossibilitado de apresentá-la, ele deveria ter demonstrado essa impossibilidade, o que não foi feito no caso em tela.

Pelo acima exposto, afasto a preliminar de nulidade referente ao alegado atendimento parcial da diligência realizada, bem à falta de pronunciamento do diligente quanto aos supostos equívocos na determinação do coeficiente de creditamento. Também pelos motivos acima, afasto o pedido de realização de uma nova diligência para complementação da diligência já realizada.

O autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 02/10/10, pois considera que o termo inicial da contagem do prazo decadencial se faz a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, já que o ICMS está sujeito ao lançamento por homologação.

Divirjo dessa tese defendida pelo impugnante, pois, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de

*homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, vigente à época).*

*A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, não há o que se falar em pagamento antecipado do imposto, haja vista que os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante roteiro específico de auditoria fiscal e, portanto, em relação aos montantes lançados não houve o lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o autuado. Por esse mesmo motivo, não há como se aplicar ao caso em análise a respeitável jurisprudência que foi citada na defesa.*

*Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2010, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/15 para constituir o crédito tributário. Assim, não ocorreu a decadência arguida na defesa, já que o Auto de Infração em comento foi lavrado em 24/09/15.*

*Adentrando ao mérito da lide, inicialmente passa a analisar a questão acerca de qual saldo computar como sendo o inicial do exercício de 2010: segundo o autuado, deveria ter sido considerado o saldo constante no seu livro CIAP, no valor de R\$ 21.505.857,87; já de acordo com o autuante, o saldo correto seria de R\$ 7.799.130,96, obtido a partir do Auto de Infração nº 279692.0001/10-6, anteriormente lavrado.*

*Não vislumbro reparo a fazer no procedimento adotado pelo autuante, pois os lançamentos que foram efetuados pelo autuado em seu livro CIAP relativamente aos exercícios anteriores a 2009 continham equívocos, os quais ensejaram a lavratura do Auto de Infração nº 279692.0001/10-6, o qual foi julgado procedente em primeira e segunda instâncias por este CONSEF, conforme os Acórdãos JJF Nº 0262-01/11 e CJF Nº 0317-11/12.*

*Caso o autuante tivesse considerado o saldo equivocado constante no livro CIAP do autuado, no valor de R\$ 21.505.857,87 (fl. 8), estaria computando esse saldo erroneamente apurado a mais como se correto fosse. Não se pode olvidar que o controle dos saldos decorrentes de aquisições de bens do ativo permanente passa por ajustes em função de baixa de bens, procedimento este que, segundo o autuante, não era observado pelo contribuinte fiscalizado.*

*A tese defensiva de que o procedimento adotado pelo autuante acarretava uma dupla exigência do imposto não se sustenta, uma vez que os ajustes efetuados na ação fiscal anterior eram necessários e deviam ser mantidos, como efetivamente o foram. Como bem foi salientado pelo autuante na informação fiscal, as glosas dos créditos ocorridas nos exercícios anteriores não são mais objeto de cobrança no presente Auto de Infração.*

*Em face ao exposto, assiste razão ao autuante quando considerou como saldo inicial do exercício de 2010 o valor de R\$ 7.799.130,96, obtido a partir do Auto de Infração nº 279692.0001/10-6, anteriormente lavrado, sendo que esse procedimento não incidiu em bis in idem.*

*Ao tratar da apuração do coeficiente de creditamento na ação fiscal, o autuado sustentou que a aplicação da Instrução Normativa nº 53/13 é inválida, pois afronta o princípio da irretroatividade da lei tributária, bem como altera o critério jurídico aplicável ao lançamento.*

*O aproveitamento de créditos fiscais de ICMS decorrente de aquisição de bens destinados ao ativo permanente e os critérios a serem observados na apropriação desses créditos estão previstos no art. 20, §5º, da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 29, §6º, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96.*

*A Instrução Normativa 53/2013, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 19 e 20/10/13, apenas explica como a fiscalização deverá proceder ao apurar os referidos créditos fiscais, em total conformidade com a Lei nº 7.014/96. Considerando que essa citada Instrução Normativa apenas esclarece dispositivos já fixados em Lei, nada impede que os procedimentos nela previstos sejam aplicação a fatos ocorridos antes de sua publicação, bem como fica claro que não houve qualquer alteração de critério jurídico previsto em Lei.*

*O defendente alega que, na determinação do coeficiente de creditamento, foram excluídos do numerador alguns valores lançados na coluna “Valor Contábil” conforme o Anexo 9 (fls. 98/103).*

*Esse argumento defensivo não pode ser acatado, pois, no citado Anexo 9, não há informação acerca dos cálculos efetuados pelo sujeito passivo. Não se sabe qual a origem dos valores que são apresentados pelo contribuinte. Conforme foi bem explicado na informação fiscal, trata-se de um argumento genérico, impreciso, carente de comprovação.*

*Quanto às prestações lançadas sob os CFOPs 5307 e 5949, assiste razão ao autuante, pois, apesar dos argumentos trazidos na defesa, esses CFOPs constam no Anexo da Instrução Normativa 53/13, a qual esclarece a forma como são computados os créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens do ativo permanente, observando o disposto na Lei nº 7.014/96.*

*No que tange aos supostos valores DETRAF, o argumento defensivo não pode ser acolhido por falta de prova que lhe dê sustentação. A ação fiscal foi realizada com base de dados fornecidos pelo próprio autuado em*

arquivos magnéticos, nos quais não constaram valores referentes a essas prestações. Considerando que o autuado alegou a existência de supostos valores, cabia a ele o ônus de prova a veracidade de sua alegação, o que não foi feito. Cabe ressaltar que essa alegação defensiva poderia ser facilmente comprovada pelo autuado mediante a apresentação de sua escrituração fiscal com essas operações.

As alegadas receitas financeiras também não foram comprovadas pelo autuado. A simples apresentação de sua escrituração fiscal poderia comprovar a existência dessas supostas receitas, porém o autuado nada trouxe aos autos para provar seu argumento. Assim, mais uma vez não há como se acolher esse argumento defensivo por falta de prova.

Os demonstrativos de fls. 104/127 e 128/129, trazidos na defesa, não contêm as comprovações correspondentes aos valores considerados pelo defendant, o que impede o seu acolhimento. O autuado deveria ter indicado os equívocos que entendia presente na autuação e ter trazido aos autos os correspondentes documentos comprobatórios, pois, nos termos do art. 123 do RPAF/99, a defesa deve estar acompanhada de documentos que respaldem o argumento defensivo.

Quanto aos valores que foram estornados, conforme a planilha de fl. 62, assiste razão ao autuado, pois, em relação a esse item, a defesa trouxe a comprovação do seu argumento, conforme se pode constatar às fls. 130/135v. Assim, seguindo o posicionamento do autuante na informação fiscal, excluo da Infração 1 os valores relacionados à fl. 62 dos autos, no total de R\$ 89.613,00.

Em face ao acima exposto, a Infração 1 subsiste parcialmente no valor de R\$ 3.004.704,45, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR.	MULTA	AUTO INFRAÇÃO	EXCLUSÕES	ICMS DEVIDO
31/01/10	60%	296.499,01	10.146,49	286.352,52
28/02/10	60%	297.823,91	15.048,31	282.775,60
31/03/10	60%	297.724,24	8.747,63	288.976,61
30/04/10	60%	292.254,97	8.505,99	283.748,98
31/05/10	60%	262.559,20	4.154,96	258.404,24
30/06/10	60%	267.049,31	7.681,61	259.367,70
31/07/10	60%	248.675,39	7.684,52	240.990,87
31/08/10	60%	242.947,12	5.870,05	237.077,07
30/09/10	60%	232.304,19	4.675,98	227.628,21
31/10/10	60%	223.735,55	5.702,37	218.033,18
30/11/10	60%	222.418,64	6.144,95	216.273,69
31/12/10	60%	210.325,92	5.250,14	205.075,78
VALOR DEVIDO INFRAÇÃO 1		3.094.317,45	89.613,00	3.004.704,45

Considerando que os argumentos defensivos rebatidos acima abarcam as três infrações que compõe o lançamento e que a única alegação defensiva que foi acolhida alterou apenas a primeira infração, as Infrações 2 e 3 subsistem em sua totalidade.

A multa de 60%, indicada na autuação, está correta, pois é a prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96, para a irregularidade que foi apurada no Auto de Infração. Quanto ao alegado caráter de confisco dessa multa, friso que se trata de uma penalidade prevista na legislação tributária estadual, não cabendo a este órgão julgado administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade dessa citada legislação, nos termos ao art. 125, I, da Lei nº 5.956/81 (COTEB).

Por fim, ressalto que não há como se reduzir ou dispensar essa referida multa, pois, como tal penalidade decorre de descumprimento de obrigação principal, o atendimento de tais pedidos ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Em face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 9.146.669,66, conforme a tabela apresentada a seguir:

INFRAÇÕES	AUTO DE INFRAÇÃO	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO
1	3.094.317,45	PROCEDENTE EM PARTE	3.004.704,45
2	3.087.112,75	PROCEDENTE	3.087.112,75
3	3.054.852,46	PROCEDENTE	3.054.852,46
TOTAL	9.236.282,68	---	9.146.669,66

Com base nos, 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, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Inconformado com a Decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisando as mesmas razões da defesa inicial, visando a reapreciação da Decisão de piso, sob os seguintes

fundamentos:

Após tecer um breve relato dos fatos, a Recorrente passa a discorrer sobre a preliminar de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa por entender que a diligência realizada não foi eficaz, vez que não apurou todos os pontos suscitados pela Junta de Julgamento Fiscal.

Informa que a decisão de fl. 145 determinou a realização de três providências na diligência e apenas duas delas foram cumpridas, não tendo sido realizada a medida indicada no item 2 da decisão, consistente na análise dos lançamentos no conta corrente do ICMS relativo ao livro CIAP, o que permitiria avaliar as incorreções no cálculo do coeficiente de creditamento.

Afirma que, ao invés de se retificar e se complementar a diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, o v. acórdão recorrido indeferiu o pedido da Recorrente de complementação da diligência, o que também o inquia de nulidade, pela flagrante violação ao direito de defesa da Recorrente e ao princípio da verdade material.

Assim, suscita a recorrente o acolhimento da presente preliminar, a fim de que o processo seja convertido em nova diligência, para que se consiga concluir todas as providências anteriormente determinadas à fl. 145, com a análise do lançamento corrente de ICMS da Recorrente, de modo a se aferir a correção do cálculo do coeficiente de creditamento de ICMS.

Quanto à decadência arguida (que é uma prejudicial de mérito e não uma preliminar de nulidade), entende estarem decaídos os fatos geradores anteriores a 02/10/2010, vez que sua intimação se deu apenas em 02/10/2015.

Defende a aplicação do art. 105, §4º do CTN, vez que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial no caso concreto deve ser contado a partir do fato gerador do imposto, máxime porque houve o pagamento de ICMS pela Recorrente, conforme se verifica dos livros de Registro de Apuração do ICMS juntados aos autos (doc. 7 da Impugnação), havendo divergência tão somente acerca do *quantum debeatur*.

Assim, passa para as razões de mérito.

No primeiro tópico, intitulado “*A Impossibilidade de Glosa de Crédito Proveniente de outro Auto de Infração – A Ocorrência de Bis in Idem*”, aduz que a autoridade fiscalizadora ao efetuar o cálculo do crédito de ICMS que a recorrente teria direito, considerou os efeitos reflexos da glosa de créditos de ICMS promovida no Auto de Infração nº 279.692.0001-10/6, lavrado sobre esta mesma matéria, mas relativo a exercício fiscal anterior, consoante indicado no campo “Observações” do Anexo A referente ao exercício de 2009, do Auto de Infração.

Por esse motivo é que o saldo inicial acumulado apurado pelo Fisco do Estado da Bahia diverge do saldo inicial acumulado indicado pela Recorrente no CIAP.

A título de exemplo, destaca que, para calcular o crédito CIAP de 2010, o Fisco parte de um saldo inicial acumulado já sensivelmente reduzido, no valor de R\$7.799.130,96, por força da glosa de créditos de ICMS realizada no Auto de Infração nº 279.692.0001-10/6, ao passo que o saldo inicial acumulado contabilizado pela Recorrente em seu livro CIAP (doc. 8 da Impugnação) é de R\$ 21.505.857,87, ou seja, uma diferença de R\$13.706.726,91, que tem um impacto significativo no valor final do crédito CIAP a apropiar.

Assim, foram feitas, mês a mês, adições e exclusões pertinentes relacionadas a esse valor, com o desconto do crédito de ICMS no valor que a D. Fiscalização reputou pertinente, até se apurar o crédito de ICMS que supostamente deveria ser glosado a cada mês, em uma espécie de reescrituração contábil do CIAP da Recorrente.

Defende a recorrente que tal apuração não poderia ter partido de um saldo inicial acumulado diverso do indicado pela Recorrente no CIAP para apurar o valor do crédito que seria devido a cada ano, considerando que o valor do saldo credor de ICMS acumulado inicial já foi glosado pela

referida autuação lavrada com relação a exercício fiscal anterior.

Esclarece que a contabilização do saldo credor acumulado de ICMS nos moldes efetuados no presente Auto de Infração implica uma dupla exigência do imposto, isto é, um bis in idem tributário.

Aponta que, embora a diligência tenha andado bem ao determinar que se desconsiderasse essa redução e se partisse do saldo inicial do crédito original existente, mais uma vez, de forma contraditória, no momento do julgamento de primeira instância, o acórdão ignorou essa determinação da diligência e considerou o saldo credor equivocado utilizado pela autuação.

Cita caso análogo, em que houve a quitação de um débito de outra autuação, com o consequente creditamento do ICMS destacado na nota fiscal de entrada, onde a Primeira Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia reconheceu o direito ao crédito do ICMS para aproveitamento em período posterior.

Conforme entendimento do precedente, tendo em vista a cobrança e o pagamento do ICMS correspondente ao crédito fiscal glosado, defende a Recorrente que deverá ter reconhecido o seu direito ao crédito de ICMS anteriormente escriturado, uma vez que recolheu o imposto a ele correspondente. Vale dizer, como a autuação relativa ao exercício anterior foi mantida, a Recorrente fará jus ao saldo credor acumulado no valor original registrado em seu livro CIAP no início dos exercícios seguintes, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido.

Assevera que a infração que lhe foi imputada, nos termos do artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei Estadual nº 7.041/1996, correspondente à falta de recolhimento do imposto por creditamento indevido, não pode subsistir porque essa redução do saldo credor acumulado inicial do exercício de 2010 é uma simples decorrência natural e inevitável da glosa de crédito de ICMS já devidamente punida na autuação lavrada anteriormente, não podendo a Recorrente ser punida duas vezes pelo mesmo fato.

No segundo tópico, qual seja: “*O Cálculo Equivocado da D. Fiscalização do Estado da Bahia na Apuração do Coeficiente de Creditamento*”, afirma que houve uma clara falha no cálculo do coeficiente de creditamento de ICMS no caso concreto, bem como aplicação retroativa da IN nº 53/2013 para os exercícios anteriores à sua edição.

Informa que o item 6 da IN nº 53/2013 determina que, para ser computada na apuração dos valores referentes às operações de saídas e de prestações tributadas, bem como na apuração do valor total das saídas ou das prestações do período, a operação ou a prestação deve estar enquadrada em algum dos CFOP's constantes do Anexo Único do dispositivo, onde se encontram relacionados todos os CFOP's que devem compor o numerador e o denominador do cálculo do índice de creditamento:

$$\% \text{ Creditamento} = \frac{\text{Total das operações tributadas (base de cálculo)} + (\text{Inclusões do numerador}) - (\text{Exclusões do numerador})}{\text{Total das Saídas (Vlr. Contábil)} - (\text{Determinadas Exclusões})}$$

Passa a discorrer sobre o cálculo, criando um subgrupo do segundo tópico.

No primeiro subgrupo, aborda: “Valores da Coluna “Valor Contábil” - Valores Excluídos Indevidamente pelo Fisco do Numerador do Coeficiente”, afirmando que o Fisco excluiu do numerador alguns valores lançados nos CFOPs que não constam do ANEXO da referida IN nº 53/2013.

Apresenta que o valor total das operações praticadas pela Recorrente foi considerado como aquele valor escriturado na coluna “VALOR CONTÁBIL”. Ocorre que foram consideradas para fins do cálculo apenas aquelas operações lançadas na coluna descrita como “BASE DE CÁLCULO” do imposto. Assim, dos valores lançados na coluna “VALOR CONTÁBIL” uma parte foi

completamente excluída e inadmitida para fins de cálculo do referido coeficiente, como se correspondesse a operações isentas e não tributadas, o que não é o caso.

Assim, alguns valores registrados nos CFOPs que constam do Anexo Único da IN nº 53/2013 foram indevidamente excluídos do numerador pelo Fisco do Estado da Bahia quando do cálculo do coeficiente de creditamento.

Cita planilha anexa que evidencia os valores indevidamente excluídos pelo Fisco do Estado da Bahia do numerador quando da apuração do coeficiente em questão (doc. 9 da Impugnação), o que pode ser comprovado por meio da complementação da diligência.

O segundo subgrupo trata da “Recarga Virtual” – Valores Incluídos Indevidamente pelo Fisco no Coeficiente - CFOP 5949.

Explica que a chamada “Recarga Virtual” nada mais é do que uma modalidade de recarga de créditos do serviço de telefonia móvel celular/pessoal (“SMP”) pré-pago e que, portanto, também é regida pelas disposições contidas no Convênio 115/2003.

Aduz que recolheu o ICMS sobre o valor total dos créditos ativados de SMP pré-pago, no mês em que ocorreu a sua ativação e disponibilização no terminal particular dos seus clientes. Esse registro foi feito sobre o valor total faturado aos seus clientes no respectivo mês, que foi escruturado no respectivo livro de Registro de Saída, tendo o Recorrente recolhido devidamente o valor do imposto apurado.

Informa que o ICMS pago sobre as prestações pré-pagas está demonstrado na série G, cujas prestações estão demonstradas no respectivo arquivo do Convênio ICMS 115/2003, bem como consolidadas no livro Registro de Saídas, numa linha específica que totaliza as operações desta série. No entanto, parte das recargas que são tributadas na ativação e que estão na série G são viabilizadas por meio de cartões distribuídos pela Recorrente a parceiros distribuidores.

Assim, o valor desses cartões de recarga disponibilizado aos distribuidores da Recorrente é lançado no CFOP 5949, e quando a recarga é ativada pelo cliente comprador, é gerada a NFST série G, contabilizada no CFOP 5307, no momento em que ocorre a saída definitiva da recarga.

Neste caso, assevera que para documentar a entrega desses cartões de recarga aos seus parceiros distribuidores, a Recorrente emite uma nota fiscal com CFOP 5949, sem tributação pelo ICMS. Como essas operações escruturadas no CFOP 5949 constituem simples remessa física de cartões, elas não são consideradas pela Recorrente no denominador do coeficiente de creditamento, posto que já estão lançadas como operação tributada na série G do CFOP 5307. Assim, para que não ocorram, no mesmo mês, saídas duplicadas para a mesma operação, os valores lançados no CFOP 5307 devem compor o denominador, mas os valores relativos apenas às remessas efetuadas aos distribuidores, registradas no CFOP 5949, não devem compor este valor.

Condena a atitude do Fisco que, apesar de ter incluído no denominador os valores das recargas lançadas no CFOP 5307, adicionou ao numerador os valores lançados no CFOP 5949, razão pela qual a presente autuação também merece ser cancelada. Tais diferenças serão detalhadamente evidenciadas mais adiante e com auxílio de planilhas elaboradas pela Recorrente.

No terceiro subgrupo, qual seja, “*DETRAF - Valores Excluídos Indevidamente pelo Fisco do Estado da Bahia do Numerador do Coeficiente*”, alega que o Fisco deixou de considerar no numerador do coeficiente de creditamento os valores do Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (“*DETRAF*”), relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março, julho, outubro e novembro de 2011.

Explica que as operações lançadas no DETRAF correspondem às cessões onerosas de meio de rede, entre empresas de telecomunicação, que são prestações sujeitas ao deferimento do ICMS e que não devem ser consideradas como isentas ou não tributadas para fins de redução do coeficiente de creditamento de bens do ativo permanente.

Cita disciplina legal expressamente prevista na Cláusula Décima do Convênio ICMS 126/1998, a qual determina que o tributo é devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, conforme dispõe a legislação vigente à época dos fatos aqui discutidos (redação dada pelo Convênio ICMS 31/2001).

Diz que a operação em questão é sim tributada pelo ICMS, havendo apenas o diferimento do imposto para a prestação posterior. Ou seja, não se pode simplesmente descaracterizar essa prestação e tratá-la como se fosse uma operação isenta e não tributada, que não está sujeita ao ICMS. Mas, muito pelo contrário, por refletirem operações tributadas, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre elas seja transferida a terceiro, essas operações devem ser consideradas para fins de cálculo do referido coeficiente, de forma a se permitir o aproveitamento proporcional do crédito do imposto sobre a aquisição de bens do ativo permanente.

Apresenta jurisprudência administrativa que vem reconhecendo a ilegitimidade de autuações análogas à presente e permitindo o creditamento de ICMS sobre a aquisição de bens do ativo permanente na proporção das cessões de meios de redes, conforme se verifica pelo acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (“CC/RJ”), bem como acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (“CC/MG”) em que o próprio Fisco Mineiro reconhece o diferimento a que estão sujeitas às prestações de serviços de comunicação por meio de interconexão de redes, reconhecendo que essas operações devem ser consideradas como tributadas para fins do cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS.

Em suma, atesta a Recorrente que cumpriu estritamente os termos do inciso II, do § 5º, do artigo 20 da LC 87/1996, tendo aproveitado os créditos de ICMS sobre bens do ativo permanente na proporção das saídas tributadas sobre o total de saídas, excluindo apenas as operações realmente isentas e não tributadas pelo imposto, que não é o caso daquelas registradas no DETRAF.

Quanto as “*Receitas Financeiras - Valores Incluídos Indevidamente pelo Fisco do Estado da Bahia no Coeficiente*”, aduz que destaca em sua Nota Fiscal de Serviços de Comunicação Modelo 22 cobranças relacionadas a itens financeiros, atividades que não configuram fato gerador do ICMS, sendo que tais atividades correspondem à cobrança de venda parcelada de aparelho celular, de juros e de multas por atraso, de licenciamento de software, de contratação de seguros, entre outros.

Deste modo, defende que os valores correspondentes às receitas financeiras da Recorrente devem ser excluídos tanto do numerador quanto do denominador, quando do cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS, pois não configuram fatos geradores do ICMS, ao mesmo tempo não podem ser considerados como isentos e não tributados, o que também pode ser comprovado por meio da complementação da diligência.

Em se tratando das “Divergências no Numerador e no Denominador do Coeficiente”, a Recorrente procura incluir no numerador e no denominador apenas aquelas operações e prestações que efetivamente envolvem a circulação de bens e a prestação de serviços, e não meras movimentações de bens ou atividades completamente alheias à incidência do ICMS.

Assim, elaborou planilhas anexas aos docs. 10 e 11 da Impugnação, que demonstram, de forma analítica, as operações e prestações que devem ser consideradas para fins de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, demonstrando as divergências existentes com os valores e as operações contabilizados pelo Fisco.

Por fim, pugna pelo reconhecimento das preliminares suscitadas e, caso não sejam aceitas, o provimento do presente Recurso Voluntário para canelar integralmente o crédito tributário reclamado no Auto de Infração em referência, bem como o cancelamento da multa de 60%, aplicada sobre a diferença apurada entre o saldo credor acumulado inicial apurado pelo Fisco do

Estado da Bahia e o originalmente utilizado pela Recorrente.

## VOTO

Inicialmente, passemos à análise da preliminar de nulidade e prejudicial de mérito da decadência suscitadas pela Recorrente.

Pleiteia a Recorrente a nulidade da decisão de piso por cerceamento do direito de defesa, vez que, em seu entendimento, a diligência realizada não apurou todos os pontos apresentados pela Junta de Julgamento Fiscal (fl. 145), já que o item 2 não foi abordado.

Em informação fiscal apresentada após a diligência e manifestação do Contribuinte (fls. 174 /175), o autuante disse ser descabida tal alegação de nulidade, uma vez que *não mencionou a execução do item 2 objetivamente na diligência fiscal (fls. 149 a 155), por acreditar ser desnecessário, na medida em que juntou novos demonstrativos que traziam toda a nova conciliação de todos os lançamentos realizados, exatamente como foi feito no lançamento de crédito no momento da lavratura do AI.*

Deste modo, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, haja vista que a diligência realizada percorreu todos os pontos suscitados no pedido de diligência, como visto acima. Todas as alterações realizadas pelo autuante consideraram as requisições da diligência.

Ultrapassadas tais questões, passemos a análise do Recurso de Ofício.

O Recurso de Ofício é oriundo da redução da infração 1 de R\$3.094.317,45 para R\$3.004.704,45.

Nas razões de defesa apresentadas pelo Contribuinte, restou comprovado em planilha apresentada (fl. 62) que os valores indicados foram estornados pelo Sujeito Passivo no seu livro de Registro de Apuração, tendo o autuante, reconhecido em sede de informação fiscal as alegações, e abatido do montante devido pelo Recorrente os valores constantes na planilha Anexo A da infração 1 no valor de R\$89.613,00.

Tal entendimento foi confirmado pelo julgador de piso, que elaborou tabela com os novos valores devidos. Vejamos:

DATA OCORR.	MULTA	AUTO DE INFRAÇÃO	EXCLUSÕES	ICMS DEVIDO
31/01/10	60%	296.499,01	10.146,49	286.352,52
28/02/10	60%	297.823,91	15.048,31	282.775,60
31/03/10	60%	297.724,24	8.747,63	288.976,61
30/04/10	60%	292.254,97	8.505,99	283.748,98
31/05/10	60%	262.559,20	4.154,96	258.404,24
30/06/10	60%	267.049,31	7.681,61	259.367,70
31/07/10	60%	248.675,39	7.684,52	240.990,87
31/08/10	60%	242.947,12	5.870,05	237.077,07
30/09/10	60%	232.304,19	4.675,98	227.628,21
31/10/10	60%	223.735,55	5.702,37	218.033,18
30/11/10	60%	222.418,64	6.144,95	216.273,69
31/12/10	60%	210.325,92	5.250,14	205.075,78
<b>VLR. DA INFRAÇÃO 1</b>		<b>3.094.317,45</b>	<b>89.613,00</b>	<b>3.004.704,45</b>

Assim, após análise da planilha apresentada juntamente com os valores apurados pelo autuante, coaduno minha compreensão com a decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Quanto ao Recurso Voluntário, importante frisar que as três infrações tratam de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriado em valor superior ao permitido pela legislação, mudando somente os períodos do exercício fiscalizados.

Em relação a prejudicial de mérito da decadência arguida, razão total assiste a Recorrente.

Trata a infração 1 de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a entrada de bem do ativo imobilizado. Por ser o ICMS um imposto de natureza homologatória, de apuração mensal, inquestionável que o prazo decadencial adotado deve ser o disposto no art. 150, §4º do CTN, e não o do art. 173, I como defende o julgador de piso. Vejamos o disposto no artigo supramencionado:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Conforme entendimento exarado no voto de primeiro grau, a Junta de Julgamento Fiscal não acatou a decadência, por defender que *de acordo com a legislação vigente à época dos fatos (art. 107-A, I, do COTEB), o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Ocorre que tal dispositivo do COTEB já nasceu condenado, visto que a própria Constituição Federal sempre determinou ser a Lei Complementar de âmbito nacional o instrumento responsável por tratar do instituto da suspensão e decadência. Logo, sua aplicação não deve prosperar, até porque tal dispositivo encontra-se revogado.

Ademais, o posicionamento do nosso ordenamento jurídico vem entendendo pela aplicação do art. 150, §4º em se tratando de crédito indevido, como é o caso do julgado do STJ, o qual dispõe que:

*"ICMS. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. (...) 1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o AgRg nos EREsp 1.199.262/MG (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 7.11.2011), pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de lançamento suplementar, decorrente do pagamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido, é aplicável a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Agravo regimental não provido". (AgRg no REsp 1238000/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 29/06/2012)". (grifado).*

A Procuradoria Geral do Estado, em Incidente de Uniformização, vem entendendo pela aplicação do art. 150, §4º do CTN quando houver comprovação de pagamento, em montante inferior, ao das operações declaradas. Vejamos:

#### 6. Incidência de Uniformização nº PGE2016.194710-0

*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

Ressalte-se que, em se tratando de creditamento indevido, há que se reconhecer que houve o pagamento do imposto, vez que não existe crédito sem pagamento anterior que o conceda.

Entretanto, apesar do longo avanço do Estado quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN, conforme consagrado pelo Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS, entendo que o pagamento, por si só, do ICMS não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Como já dito, em sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Deste modo, conforme posicionamento por mim adotado em outros julgados, encontram-se decaídos todos os períodos anteriores a outubro de 2010, já que a ciência do referido processo se deu em 02/10/2015.

Assim, restariam decaídos os períodos de 31/01/2010 a 30/09/2010 da infração 1, subsistindo tão somente os meses de outubro, novembro e dezembro de 2010, conforme tabela abaixo apresentada:

DATA OCORR.	MULTA	AUTO DE INFRAÇÃO	EXCLUSÕES	ICMS DEVIDO
31/10/10	60%	223.735,55	5.702,37	218.033,18
30/11/10	60%	222.418,64	6.144,95	216.273,69
31/12/10	60%	210.325,92	5.250,14	205.075,78
<b>VLR. DA INFRAÇÃO 1</b>		<b>3.094.317,45</b>	<b>89.613,00</b>	<b>639.382,65</b>

Em relação à aplicação da Instrução Normativa nº 53/13 nos períodos anteriores à sua vigência (2010 no caso em apreço), entendo que tal dispositivo tem o condão de esclarecer os procedimentos para aproveitamento de crédito do ICMS de bens do ativo imobilizado que já eram utilizados anteriormente, estando em total conformidade com a legislação fiscal, não tendo que se falar em irretroatividade, vez que não houve alteração que ensejasse tal instituto.

Uma das alegações trazidas pelo Recorrente foi a de *bis in idem* em relação à infração 1, visto que a autoridade fiscalizadora ao efetuar o cálculo do crédito de ICMS que a recorrente teria direito, considerou os efeitos reflexos da glosa de créditos de ICMS promovida no Auto de Infração nº 279.692.0001-10/6, lavrado sobre esta mesma matéria, mas relativo a exercício fiscal anterior, consoante indicado no campo “Observações” do Anexo A referente ao exercício de 2009 do Auto de Infração.

Assim, o Fisco partiu de um saldo inicial acumulado já sensivelmente reduzido, no valor de R\$7.799.130,96, por força da glosa de créditos de ICMS realizada no Auto de Infração nº 279.692.0001-10/6, ao passo que o saldo inicial acumulado contabilizado pela Recorrente em seu livro CIAP foi de R\$ 21.505.857,87.

Diante de tais alegações, em informação fiscal, o autuante explicou que, considerar o CIAP e não os valores do Auto de Infração nº 279.692.0001-10-6, estar-se-ia assumindo automaticamente este saldo (a maior) como correto, o que não é, vez que a fiscalização anterior já apurou o saldo segundo determina a legislação fiscal.

Contrariando o entendimento do fiscal autuante, a 6ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência (fl. 167), e solicitou no item 1 que fosse considerado o saldo inicial acumulado registrado no livro CIAP de R\$21.505.857,87.

Apesar de não concordar, assim procedeu o fiscal autuante, elaborando novos demonstrativos (fls. 151 a 154).

Em voto de Primeira Instância, o julgador acompanhou o entendimento do autuante, vez que, conforme suas palavras: *caso o autuante tivesse considerado o saldo equivocado constante no livro CIAP do autuado, no valor de R\$21.505.857,87 (fl. 8), estaria computando esse saldo erroneamente apurado a mais como se correto fosse.*

Compartilho de tal entendimento. Os valores constantes no CIAP constavam erros em seus levantamentos, o que ensejou a Autuação Fiscal nº 279.692.0001-10/6. Assim, considerar os valores do CIAP em detrimento dos encontrados no processo administrativo é desconsiderar a fiscalização realizada e insistir no erro.

Assim, não há que se falar em *bis in idem*, vez que está se tomado como saldo inicial o valor correto, em conformidade com a legislação fiscal.

Por esse motivo, acompanho o julgamento de piso, devendo-se considerar o saldo inicial do exercício de 2010 o valor de R\$7.799.130,96, obtido a partir do Auto de Infração anteriormente

lavrado.

Quanto às questões trazidas em relação ao cálculo do coeficiente de creditamento, comungo do entendimento esposado pela Junta de Julgamento Fiscal de que as alegações do recorrente quanto às exclusões de numeradores da coluna “valor contábil”, as receitas financeiras e os valores DETRAF careceram de provas efetivas. O Contribuinte, em sede recursal, repisou tão somente os termos da defesa inicial, não aproveitando a oportunidade de contra argumentar de forma objetiva, incorrendo no art. 143 do RPAF/99.

Ademais, em relação às prestações lançadas nos CFOPs 5307 (5.307/6.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte) e 5949 (5.949/6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), constam no Anexo Único da Instrução Normativa 53/13, o que garante a composição do crédito de tais aquisições no coeficiente de creditamento vergastado.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Voluntário, subsistindo parcialmente a infração 1 no valor de R\$639.382,65, tendo em vista a aplicação da decadência supracitada, mantendo inalteradas as questões de mérito subsistentes.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269135.0005/15-2, lavrado contra **TIM CELULAR S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.781.374,86**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de Julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS