

A. I. N° -279692.0005/15-2
AUTUADO -CLARO S/A
AUTUANTES -PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM -IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26. 10. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0169-01/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Consoante o § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, 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, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento. Caso haja desincorporação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 48 meses contado da data de sua aquisição, não deve ser admitido, a partir da data da desincorporação, o creditamento do imposto em relação à fração que corresponderia ao período restante, sendo que, ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado. No presente caso, restou comprovado que o autuado ao apurar o valor dos créditos fiscais do CIAP a apropriar não excluiu do saldo acumulado os valores dos créditos fiscais mensais de ICMS referentes às saídas de bens do ativo imobilizado no exercício de 2014, assim como utilizou indevidamente o crédito fiscal referentes às entradas ocorridas no exercício de 2010, cujo período de 48 meses para utilização dos créditos fiscais já utilizara e se esgotara, mantendo indevidamente o crédito indefinidamente. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/12/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$1.036.522,25, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) imputada ao autuado: Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2014. Consta adicionalmente na descrição da infração que: *Causando recolhimento a menor do ICMS, pois para apurar o valor real dos créditos do CIAP a apropriar, o contribuinte não excluiu do saldo acumulado do CIAP os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as saídas do ativo permanente ocorridas no exercício de 2014 nem sobre as entradas do ativo permanente ocorridas no exercício de 2010 cujo período de 48 meses para utilização dos créditos fiscais prescreveu,*

tudo apurado conforme Instrução Normativa Nº 53/2013, Livros Registro de Apuração, Saídas e Entradas apresentados pelo contribuinte via EFD – Escrituração Fiscal Digital, Anexos 41, 42, 43, 43-A, 44, 44-A, 44-B, 45, 46, 47 e da planilha auxiliar do PAF 274068.0005/11-5, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os Art. 93º, inciso V, alínea 'a' e o Art. 97º, inciso XII do decreto 6.284/97 do RICMS-BA.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.67 a 88) Inicialmente, reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Após, apresenta uma síntese dos fatos que culminaram na lavratura do Auto de Infração.

Alega a existência de equívocos incorridos pelos autuantes, os quais, segundo diz, impossibilitam o prosseguimento da exação fiscal em referência, conforme abaixo:

- todas as transferências de mercadorias realizadas pela empresa para estabelecimentos seus, localizados em outras Unidades da Federação, foram devidamente acompanhadas do recolhimento do ICMS, haja vista a impossibilidade de individualização dos bens, não havendo que se falar em ausência de estorno dos créditos tributários;
- ao contrário do quanto consignado no relatório do Auto de Infração, todos os créditos de ICMS decorrentes das entradas ocorridas durante o ano de 2010 foram devidamente baixados pela empresa;
- ainda que não tivessem sido baixados os créditos relativos às entradas ocorridas em 2010, o que diz admitir apenas em homenagem ao princípio do contraditório, uma vez escriturado o crédito, a sua utilização não se encontra limitada pelo prazo consignado naquele dispositivo legal, sob pena de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade que rege o ICMS;
- a multa aplicada pelo autuante, além de violar, claramente, o Princípio do Não Confisco, está fundamentada em dispositivo legal expressamente revogado pelo Estado da Bahia.

Diz que, alternativamente, caso não seja reconhecida a validade dos recolhimentos do ICMS que realizou em decorrência da impossibilidade de individualização dos bens, o que diz admitir apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, os Julgadores deverão, ao menos reconhecer os pagamentos efetuados para reduzir o valor autuado, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade.

Conclusivamente, diz que os créditos tomados são regulares, sólidos e, portanto, não há que se falar em imposto devido, tendo em vista que o Auto de Infração se pautou em métodos e critérios errôneos.

Observa que o direito ao crédito em relação às aquisições de bens e mercadorias destinados ao ativo permanente do contribuinte surge a partir da entrada dos bens e das mercadorias no estabelecimento, com a consequente escrituração no livro Registro de Entradas, conforme se verifica da disposição constante do *caput* do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Aduz que, desse modo, o 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 em seu estabelecimento, nos moldes determinados pelo § 5º, inciso I, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Prosseguindo, reporta-se sobre as restrições ao uso de créditos fiscais do ICMS, aduzindo o seu direito ao crédito em relação às transferências interestaduais.

Consigna que a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento da empresa em outra unidade da Federação determina o estorno do crédito relativo àquele equipamento no seu “CIAP”, nos termos do inciso V, § 5º, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Salienta que a autuação exige o estorno do crédito em relação a transferências de mercadorias para seus estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação. Destaca a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, reproduzindo a sua redação. Consigna que a referida Súmula afirma que a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS.

Menciona que a Instrução Normativa da Superintendência de Administrativo Tributária do Estado da Bahia nº 53/2013, regulamenta o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, conforme disposição que transcreve.

Salienta que se trata de uma das maiores operadoras de telefonia do país, estando presente em todas as Unidades da Federação. Diz 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 àquela transferência, visto que o ICMS é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais.

Aduz que, verdadeiramente, efetua 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, portanto, não havendo que se falar em crédito indevidamente aproveitado, uma vez que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a título de ICMS quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos, que consiste em uma operação não tributada.

Alega que estes recolhimentos eram efetuados por duas razões: (i) impossibilidade material de individualizar o momento da entrada do bem objeto da transferência, o que, naturalmente, não permite a baixa do bem do ativo imobilizado da empresa; e (ii) reduzir/afastar os prejuízos para o Estado da Bahia em decorrência daquela impossibilidade.

Explica que a impossibilidade material decorre do fato de que a empresa procede com a aquisição de grandes quantidades de produtos para o seu ativo imobilizado, os quais são registrados de acordo com o documento fiscal que lhes serve de respaldo, e não por item, o que justifica a impossibilidade de identificar, com segurança, o momento em que o bem a ser transferido teria ingressado no estabelecimento baiano.

Exemplifica, dizendo que adquire 1000 celulares para que sejam utilizados no mostruário de suas lojas. Esses aparelhos são registrados em seu ativo imobilizado pela nota fiscal por meio da qual foram adquiridos, e não por número de série de cada aparelho. O mesmo tipo de registro é feito quando os aparelhos são remetidos em transferência.

Reporta-se sobre o procedimento que adotou o qual denomina de “estorno indireto”.

Esclarece que o “estorno indireto” consiste em proceder com o recolhimento do ICMS em relação a uma operação, no caso transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, que seria desonerada da incidência, em decorrência da impossibilidade em identificar o momento em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado, o que não permite a realização do correspondente estorno.

Diz que, diante deste fato, chegou-se à adoção do “estorno indireto”, o qual consiste na realização de recolhimento de ICMS em relação a uma operação desonerada pela impossibilidade de realização do estorno determinado pela legislação.

Observa que conforme já dito anteriormente, não há dúvidas que a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular é uma operação não submetida à incidência do ICMS, na esteira do quanto já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, inclusive, à luz da Súmula nº 166.

Salienta que ainda que a situação fosse analisada pelo cenário mais conservador, o Estado da Bahia teria um benefício, pois a saída deveria considerar o valor do bem diminuído do tempo em

que o mesmo tenha ficado vinculado àquele estabelecimento, sendo que o débito de ICMS seria proporcionalmente menor.

Ressalta, nesse ponto, que a empresa atua em favor do Estado da Bahia, em razão da sua impossibilidade em individualizar e identificar o momento em que o bem objeto da saída em transferência tenha sido recepcionado, realizando sempre o recolhimento do tributo (débito do imposto) com base no valor “cheio” de aquisição do bem, isto é, com base no valor de entrada do bem e não de seu valor pós-depreciação.

Afirma que, desse modo, não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado, uma vez que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a título de ICMS quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da empresa, que consiste em uma operação não tributada.

Diz que se verifica que inexistiu prejuízo ao Erário Estadual, haja vista que a empresa promoveu ao cancelamento do crédito referente ao bem que deixou de ser parte do seu ativo imobilizado, só que, porém, pela via do “débito” do imposto e não mediante estorno do “crédito”.

Insiste que tal situação em nada altera a conclusão no sentido que não ocorreu falta do recolhimento do ICMS, como indevidamente sustenta a acusação fiscal, haja vista que a ausência do estorno do “crédito” não representou um valor a menos de recolhimento do tributo, pois plenamente compensado pela empresa ao tributar saídas dos mesmos equipamentos, as quais, originariamente, estariam acobertadas pela não incidência.

Conclusivamente, requer que o Auto de Infração seja desconstituído.

Prosseguindo, diz que em paralelo às razões acima expostas cumpre aos Julgadores atentar ao fato de que, ao contrário do quanto alegado pelos autuantes, a empresa realizou as devidas baixas mensais nos créditos de ICMS, decorrentes dos bens incorporados ao seu ativo permanente, após o término do prazo de 48 meses, isto relativamente ao período de 2010, que supostamente não mais poderiam ser utilizados durante o ano de 2014.

Observa que em conformidade com o estabelecido pelo artigo 20, § 5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, o direito do crédito de bens destinados ao ativo permanente é fruído pela empresa durante o período de 48 meses contados a partir da entrada de cada bem ou mercadoria no estabelecimento da mesma. Acrescenta que, dessa forma, de acordo com o disposto no inciso VII do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, ao término do prazo de 48 meses, os créditos não utilizados pelo contribuinte deverão ser estornados.

Salienta que conforme se verifica dos “Detalhamentos dos Bens que compõem o Total do Crédito Passível de Apropriação” (Bloco G do Sistema Público de Escrituração Digital – “SPED”) relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2014, (Doc. 03), as baixas relativas aos créditos remanescentes do período de 2010 foram devidamente realizadas após o término do quadragésimo oitavo mês, contado da data de entrada do bem no seu estabelecimento.

Assevera que, dessa forma, ainda que os julgadores não entendam pela aplicação da sistemática de “estorno indireto”, devem observar que o cálculo realizado pela Fiscalização, para considerar o saldo mensal do CIAP ao qual faria jus durante o ano de 2014, glosou, de forma equivocada, os créditos de ICMS decorrente de entradas no ativo permanente no ano de 2010, conforme se verifica do Anexo 43, constante do Auto de Infração, cujo teor reproduz.

Reitera que as entradas já foram baixadas pela empresa, não podendo, assim, ser objeto de glosa pela Fiscalização e consequente exigência de tributo.

Consigna que, desse modo, apenas considerando a remota hipótese de que os argumentos anteriormente expostos não sejam suficientes para o cancelamento integral da autuação, requer a realização de diligência pela Fiscalização, para que seja realizada a devida exclusão dos valores

relativos ao ano de 2010 dos cálculos constantes da autuação, haja vista as baixas mensais realizadas pela empresa estão comprovadas pela documentação (Doc.03).

Continuando, diz que apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, caso os Julgadores não coadunem com os argumentos acima, deve ser ressaltado que o crédito de ICMS decorrente das entradas para o ativo permanente da empresa realizadas no ano de 2010, ainda que não tivessem sido utilizados e devidamente baixados no Livro CIAP, foram devidamente escriturados em seu livro Registro de Apuração do ICMS.

Observa que o “crédito escritural” diz respeito ao crédito já devidamente escriturado nos livros fiscais próprios, no caso livro Registro de Entradas, dentro de cada período de apuração do ICMS, com a devida observância de todas as exigências previstas na legislação de regência.

Afirma que a suposta limitação temporal para utilização dos saldos credores de ICMS encontra abrigo, segundo os auuentes, no inciso VII do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor transcreve.

Diz que, assim sendo, nos termos do disposto no artigo acima referido, o “*saldo remanescente do crédito será cancelado*” ao término do quadragésimo oitavo mês a contar da data de entrada do bem no estabelecimento.

Alega, no entanto, que referido dispositivo legal não é claro ao que se refere ao “*saldo remanescente do crédito*”, sobretudo quando se tem em consideração que a escrituração do crédito de ICMS e a efetiva aplicação desse crédito para fins de determinação do montante do imposto a pagar são dois fatos jurídicos distintos, cujos períodos não devem necessariamente convergir. Ou seja, a questão sob análise cinge-se em saber se o prazo contido na referida norma consiste (i) em um termo para a escrituração das notas fiscais de entrada e seus respectivos créditos de ICMS; ou, (ii) em um termo para a efetiva utilização dos créditos do imposto cujos documentos fiscais já foram tempestivamente escriturados, isto é, ao aproveitamento ou transferência dos saldos credores de ICMS.

Salienta que a apuração do ICMS pelo contribuinte é fundada na técnica da não-cumulatividade, por meio da qual o valor devido pelo contribuinte é encontrado mediante o confronto entre as operações de saída tributáveis (débito do imposto) e as operações de entrada (crédito).

Assinala que, por outro lado, há algumas situações em que a legislação expressamente não permite a utilização de créditos, seja por saídas subsequentes isentas e/ou não tributadas, seja em razão da natureza dos bens adquiridos como, por exemplo, material de uso e consumo. Acrescenta que para estas, a vedação ao crédito foi opção do legislador complementar, a quem compete, de acordo com o Texto Constitucional, dispor sobre a sistemática de apuração do tributo.

Assevera que tais situações, no entanto, além de expressas na legislação complementar, são distintas da que ocorreu com o seu estabelecimento, haja vista que a utilização dos créditos não foi possível por ausência de saídas, tributadas ou não, o que impediu a geração de “débitos”, a serem compensados pelos créditos em questão.

Diz que, assim sendo, ante a natureza não-cumulativa do ICMS, o tratamento dado aos créditos devidamente escriturados, e não utilizados em decorrência de características específicas da operação do contribuinte, deve observar determinadas peculiaridades aplicáveis à sistemática do ICMS. Consigna que a especialidade inerente ao crédito de ICMS é indicada por Hugo de Brito Machado, conforme lição que reproduz.

Ou seja, o prazo de 48 meses previsto no inciso VII, parágrafo único, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, para utilização do crédito de ICMS, apenas poderia ser imposto ao contribuinte que tivesse meios de utilizar tais créditos para compensação de débitos apurados, e não o fez, caracterizando-se, assim, a sua inércia no exercício de um direito que a lei assim o assegura.

Sustenta, entretanto, que não havendo meios para o contribuinte utilizar os créditos de ICMS acumulados, em razão da insuficiência de débitos apurados, ou, ainda, ante a ausência de apuração de qualquer débito a pagar, o direito à manutenção de tais créditos para utilização em momento futuro não pode ser negado ao contribuinte, que se apropriou regularmente dos créditos em questão ao realizar operações sujeitas à incidência do ICMS, sob pena de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Registra que no mesmo sentido é o entendimento de parte da doutrina nacional, conforme transcrições que apresenta.

Assevera que, desse modo, a melhor interpretação para a norma constante do inciso VII, parágrafo único, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, é a de que se trata de um limite para a escrituração dos créditos de ICMS, mas não para sua utilização, não havendo qualquer prescrição no caso em tela.

Alega que, caso os argumentos apresentados acima não sejam acatados por este órgão julgador, o que admite somente pelo princípio da eventualidade, ao menos os recolhimentos efetivamente realizados pela empresa durante o período autuado deveriam ser reconhecidos como redutores das baixas do ativo imobilizado exigidas, conforme passa a expor.

Afirma que em vez de proceder com a glosa do equivalente a 17%, a Secretaria de Fazenda deveria exigir apenas o equivalente a 5%, resultado da diferença entre o que está sendo exigido pelo Estado da Bahia e o efetivo recolhimento de 12% realizado pela empresa (Doc. 02), uma vez que este seria o máximo prejuízo suportado pelo Fisco, isto quando viesse a ser materializado.

Salienta que a Fiscalização ao lavrar o Auto de Infração em questão, por ocasião do suposto crédito indevido, exigeu o estorno do ICMS sob a alíquota de 17%, que é a alíquota referente à aquisição interna de bens, conforme se verifica dos demonstrativos de débito apontados no lançamento realizado.

Alega, no entanto, que conforme mencionado anteriormente, procedeu com recolhimentos a título de ICMS durante o período autuado em operações que não são alcançadas pela tributação, então, a exigência do estorno sob a alíquota de 17% consiste em verdadeiro *bis in idem*.

Diz que esta situação fica bastante evidente a partir do quadro esquemático que apresenta, onde demonstra que a glosa realizada foi no patamar de 17%, quando poderia, no máximo, corresponder a 5%, haja vista o resultado da diminuição do valor registrado pelo Estado da Bahia (17%) daquele recolhimento feito pela empresa quando da transferência (12%).

Aduz que, desse modo, na composição dos novos cálculos, considerando os valores recolhidos pela empresa nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos localizados em diferentes Unidades da Federação, o valor do saldo remanescente corresponderia a, no máximo, R\$90.702,01.

Conclusivamente, diz que, caso os argumentos expostos não sejam suficientes para o cancelamento integral da autuação, deve ser julgado e reconhecido que o valor máximo devido ao Estado da Bahia, referente ao Auto de Infração em lide, equivale a R\$90.702,01, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade e perpetuação do malsinado *bis in idem*.

Prosseguindo, alega o caráter notoriamente confiscatório da multa aplicada ao presente caso, pois em patamar claramente exorbitante. Invoca os Princípios do Não Confisco, da Propriedade e da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade. Enfatiza que a multa aplicada, no patamar de 60%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a sua conduta não ensejou a aplicação de tamanha penalidade. Tece ampla consideração sobre a matéria, invocando, neste sentido, a posição da doutrina e jurisprudência.

Assevera que a multa respectiva no percentual de 60% autoriza sua redução, uma vez que o fato de estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à sua redução, expurgando-a do excesso constitucional.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que se reconheça a ausência de prejuízo em razão do “estorno indireto” realizado, 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;
- alternativamente, se reconheça a devida baixa realizada nos créditos de ICMS decorrente das entradas em seu ativo permanente realizadas durante o ano de 2010, devendo referidos valores serem excluídos da autuação;
- se determine, também, a redução do valor autuado na proporção dos recolhimentos realizados 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;
- se reconheça a flagrante violação aos Princípios do Não Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade ao imputar multa punitiva em patamar exorbitante;
- a produção de todos os tipos de provas em direito admitidas, em especial, a prova pericial e documental suplementar;
- consoante o disposto no artigo 39, inciso I, do Código de Processo Civil, sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados Drs. Marcos André Vinhas Catão, OAB/RJ nº 67.086, Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238; Júlio Salles Costa Janolio, OAB/RJ nº 119.528, e Leonardo Vinicius Correia de Melo, OAB/RJ nº 137.721, de forma conjunta, todos com escritório na Rua do Mercado nº 11, 16º andar, Centro, na Cidade do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls.115 a 125). Registram que este Conselho de Fazenda Estadual tem decisões sobre o tema em questão como, por exemplo, os Acórdãos CJF Nº 0309-11/14, CJF Nº 0275-11/15, JJF Nº 0191-01/14 e JJF Nº 0192-01/14. Reproduzem o voto referente ao Acórdão JJF Nº 0192-01/14.

Observam que o autuado admite que, além de não cumprir o determinado nos art.20, § 5º, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96 c/c o art.212, inciso XIII, e art. 309, § 2º, do RICMS/BA, criou um procedimento artificial próprio denominado de "estorno indireto", portanto, adotou uma peça de ficção como procedimento, diferente da Fiscalização da SEFAZ/BA que realizou todo o trabalho de auditoria fiscal lastreado no que determina o RICMS/BA e em documentação suporte. Reproduzem o art. 309, § 2º do RICMS/BA.

Assinalam que para a correta elaboração do CIAP são exigidas diversas informações sobre os bens que possibilitarão o aproveitamento dos créditos fiscais a serem apropriados proporcionalmente, em decorrência de entrada no estabelecimento, porém estas solicitações não foram cumpridas pelo impugnante. Citam e reproduzem entre as muitas as contidas nos art. 229 e 230 do RICMS/BA..

Salientam que sobre a correta elaboração do CIAP em conformidade com as normas legais, torna-se necessário calcular o saldo mensal acumulado e o coeficiente de creditamento. Dizem quanto a este último que o impugnante não apresentou nenhum questionamento, tendo em vista que a matéria foi pacificada pela Instrução Normativa 53/2013. Quanto ao saldo mensal acumulado do CIAP, transcrevem o que se faz necessário para sua correta apuração, conforme abaixo:

- a) Subtrair mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das baixas mensais de ativo permanente, tanto as ocorridas no exercício vigente como as do quadragésimo oitavo mês que concluíram seu ciclo.
- b) Adicionar mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício vigente.

c) Concluir as operações acima descritas encontrando-se o valor do saldo mensal acumulado atualizado.

Asseveram que, dessa forma, apuraram os cálculos do saldo mensal acumulado do CIAP, em consonância com o RICMS/BA, conforme demonstrado de forma didática e detalhado no Anexo 41 (fls.06 a 11), assim como os demais anexos, que compõe os trabalhos (fls. 12 a 23), todos baseados em documentação comprobatória, elaborados respeitando estritamente a legislação.

Registraram que durante a fiscalização do roteiro do CIAP, ocorreram extensas trocas de informações com os prepostos da empresa, via intimações, arquivos com documentos fiscais, telefonemas e correios eletrônicos (fls.30 a 39), tendo como objetivo dar oportunidade ao autuado de se manifestar quanto a dúvidas e/ou contestação dos valores encontrados durante o processo de fiscalização. Mencionam, a título exemplificativo, a solicitação do impugnante, para considerar no cálculo do saldo mensal acumulado dos valores referentes a entradas de ativo permanente, que tiveram como origem a transposição de estoque, porém, após esse fato, o impugnante não apresentou mais nenhuma demanda contestando os valores mensais do saldo acumulado do CIAP apurados pela Fiscalização. Dizem que se o autuado não apresentou nenhuma contestação e ou documentação, foi porque optou por não fazê-lo.

Esclarecem que ao final do trabalho fiscalizatório as planilhas do cálculo do saldo mensal acumulado do CIAP foram enviadas para o autuado se manifestar e verificar se continham algum erro/equivoco, sendo que este ao final respondeu o seguinte: - Correio eletrônico de 29/12/2015 (fl.31) "Valores validados conforme inclusões efetuadas".

Reportam-se sobre o questionamento do impugnante referente ao direito ao crédito em relação às "Transferências Interestaduais e Baixa" dos créditos relativos às entradas de bens no Ativo Permanente, após o término do prazo de 48 meses – entradas ocorridas em 2010.

Observam que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP, exclusivamente, no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados como pode ser observado no anexo 43-A (fls. 14/ 15), onde realizaram os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências, respeitando o disposto no art.20, § 5º, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96, conforme transcrição que apresentam.

Asseveram que em desconformidade com o artigo acima referido, o impugnante, em seu *modus operandi*, ao contrário do que afirma, não efetuou as baixas referentes às alienações dos bens do ativo permanente ocorridas no exercício, ficando, assim, os créditos fiscais sendo utilizados de modo *ad aeternum*, e, consequentemente causando recolhimento a menos do ICMS.

Dizem que outro agravante neste *modus operandi* adotado pelo impugnante é que além de querer utilizar os créditos fiscais *ad aeternum* no Estado da Bahia - por não efetuar as baixas do ativo permanente alienados no exercício - repassa os mesmos créditos fiscais 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.

Afirmam que, além disso, o impugnante interpreta erroneamente a Instrução Normativa 53/2013, pois esta instrução foi editada pela SEFAZ/BA exclusivamente para normatização quanto ao cálculo do coeficiente de creditamento e não quanto ao cálculo do saldo acumulado mensal, como quer fazer acreditar o impugnante, pelo visto apenas para tentar dar aspecto legal ao seu *modus operandi*, denominado de "*estorno indireto*". Reproduzem o item primeiro da Instrução 53/2013.

Asseveram que de modo algum houve glosa dos créditos de ICMS decorrentes de entradas no ativo permanente no ano de 2010, pois por obediência às disposições legais contidas no RICMS/BA efetuaram todas às baixas e entradas do Ativo Permanente quando da reconstituição do saldo mensal acumulado do CIAP, conforme claramente demonstrado nos anexos 43 e 44 (fls. 13 e 16)

referentes às saídas e entradas, respectivamente, observando-se mais uma vez que o impugnante quer adaptar as normas legais ao seu *modus operandi*.

Frisam que o impugnante alega que: "...faz-se necessário alertar este Colendo órgão julgador para os equívocos cometidos pela D. Autoridade Fiscal....", ocorrendo em tal afirmativa uma grave inversão de valores.

Dizem que se o próprio autuado reconheceu que não elabora o CIAP de acordo com o que determina o RICMS/BA e, que sua sistemática de "estorno indireto" é de difícil entendimento, então é ele quem se equivoca e quem deveria corrigir seu CIAP. Ou seja, não são as normas legais e os prepostos do Fisco que devem se adaptar ao seu *modus operandi*, mas sim o inverso, pois cabe ao sujeito passivo obedecer à legislação tributária.

Salientam que se a Fiscalização procedesse em conformidade com a pretensão do autuado, estaria sendo injusta com os outros contribuintes, inclusive do mesmo segmento, que obedecem ao que determina o RICMS/BA, haja vista que consideram a isonomia uma condição indispensável dentro das suas responsabilidades funcionais.

Afirmam que os meios de prova apresentados pelo impugnante, no caso docs. 02 e 03, fl. 112, não corroboram aos procedimentos exigidos pelo RICMS/BA para elaboração do CIAP. Dizem que supõem que estes devem ter sido criados/utilizados para suportar a sistemática denominada pelo impugnante de "estorno indireto", e, se ainda assim seus argumentos persistissem, esta compensação pretendida não estaria prevista no RICMS/BA, e, por responsabilidade funcional, somente podem validar procedimentos/valores previstos no RICMS/BA.

Ressaltam que sobre esse "*modus operandi*" utilizado pelo autuado existe o voto contido no Acórdão CJF Nº 0275-11/15, cujo texto reproduzem.

Conclusivamente, dizem que o autuado ao adotar um "*modus operandi*" fictício e não previsto nas normas legais, causou como consequência, um recolhimento a menos do ICMS aos cofres públicos, em face de utilização de créditos fiscais de ICMS relativos a entradas de bens do Ativo Imobilizado em valores superiores ao permitido pela legislação, conforme restou demonstrado no anexo 42 (fl. 12).

No tocante à alegação defensiva atinente à multa imposta, consignam que esta se encontra legalmente prevista na Lei 7.014/96, no seu art. 42, inciso II, alínea "f" e, por obediência funcional, seguiram as normas legais vigentes do Estado da Bahia.

Finalizam a peça informativa mantendo a autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por proposta do então Relator do presente PAF, Dr. José Bizerra Lima Irmão, converteu o feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), fls. 130/131, a fim de que fosse verificado por Auditor Fiscal designado se os autuantes consideraram corretamente as baixas que foram realizadas tempestivamente pelo contribuinte, nos termos dos artigos 20 § 5º, inciso VII c/c o art. 23 da LC 87/96, em relação à apropriação de crédito por aquisição de bem do ativo imobilizado. Foi recomendado que, para tanto, deveriam ser analisadas as planilhas acostadas ao Auto de Infração e as planilhas elaboradas pelo contribuinte. Solicitou-se, ainda, se necessário, se verificasse a tempestividade das baixas realizadas pelo contribuinte e o intimasse, para apresentar as notas fiscais de aquisição dos bens do ativo imobilizado que são objeto da autuação. Sendo o caso elaborasse novos demonstrativos fiscais.

O Auditor Fiscal da ASTEC designado para cumprir a diligência, emitiu Parecer ASTEC Nº 004/2017, no qual, conclusivamente, consignou que: (i) a verificação implica na prática de total conferência do procedimento fiscal; (ii) o nexo causal com possibilidade de implicação no saldo acumulado retroage a janeiro de 2007; (iii) a conferência referida pode implicar em refazimento do procedimento fiscal, tendo em vista estar na posse dos autuantes o histórico geral da ação fiscal original. O diligenciador manifestou o entendimento de que, aos autores do feito corresponde à

revisão elucidativa quanto à correta apropriação de crédito por aquisição do ativo imobilizado.

O autuado cientificado do Parecer ASTEC Nº. 004/2017 se manifestou (fls.140 a 145). Diz que de plano, conforme se verifica das conclusões obtidas pela diligência realizada, restou expressamente reconhecido que não há clareza nos cálculos realizados pela Fiscalização, indicando não haver como saber se foram realizadas as devidas baixas no caso em tela, relativamente aos valores que efetivamente deveriam ou não ser creditados pela empresa. Reproduz o texto do resultado da diligência.

Salienta que, desse modo, é possível observar que o Auto de Infração se encontra eivado de vícios que impediriam seu prosseguimento, uma vez que nem os autuantes, tampouco a diligência realizada, dão qualquer possibilidade para a identificação, com clareza, do objeto da presente autuação, sendo imperioso o reconhecimento de sua nulidade, consoante inteligência do artigo 18 do RPAF/BA.

Consigna que se deve ter em mente que, a partir do momento que nem a diligência fiscal ao qual foi convertido o julgamento foi capaz de analisar os dados informados pelos autuantes, não é possível que seja cumprido o disposto no supracitado diploma legal, ou seja, não é possível a determinação da natureza da infração a qual, supostamente, teria incorrido a empresa e, consequentemente, impossível é a apuração do débito tributário objeto da autuação.

Afirma que, assim sendo, após a própria diligência não ter conseguido apurar os créditos tributários que seriam devidos ou não pelo contribuinte, não pode a este ser imputada autuação cujo objeto é reconhecidamente incerto, sob pena de afronta aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, pois, a partir do momento em que a diligência não logrou êxito na análise da documentação acostada aos autos no que tange ao objeto da autuação, tampouco é dado à empresa a possibilidade de conhecer a suposta infração e, assim, lhe é furtada a oportunidade de que se defenda de maneira adequada do que lhe é imputado.

Sustenta que, assim sendo, imperioso é o reconhecimento da flagrante nulidade da presente autuação, em consonância com o disposto no artigo 18, inciso IV, § 1º, do RPAF/BA.

Alega, no entanto, que mesmo que este CONSEF não entenda pela flagrante nulidade do Auto de Infração, o que admite apenas por amor ao debate, não se pode olvidar das razões que ensejam o desprovimento da autuação. Salienta que (i) procedeu ao recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos, em razão da impossibilidade de individualização dos bens, não havendo que se falar em ausência de estorno dos créditos tributários; (ii) realizou as baixas referentes às entradas do ano de 2010; (iii) não teria prazo para a utilização do crédito tributário referente ao ano de 2010, caso não houvesse procedido a baixa desses, e que (iv) teve imputada multa em valor que viola o Princípio do Não Confisco, bem como fundamentada em dispositivo legal expressamente revogado pelo Estado da Bahia.

Ressalta que as transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos da empresa não constitui fato gerador apto à incidência do ICMS, eximindo-a de tal recolhimento, conforme disposto na Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça.

Reafirma a razão pela qual é passível de creditamento de ICMS proveniente da aquisição de bens para o seu ativo imobilizado, conforme o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, apresentada na Defesa inicial.

Assevera que, desse modo, não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado, uma vez que o referido crédito está lastreado, também, em um novo recolhimento realizado a título de ICMS quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da empresa, que consiste em uma operação não tributada.

Diz que, por outro lado, deve se atentar, ainda, ao fato de que procedeu à baixa dos créditos de ICMS referentes às entradas ocorridas em 2010. Contudo, ainda que esta Junta de Julgamento Fiscal não entenda pelas evidentes nulidades da autuação, deve ser observado que o cálculo realizado

pela Fiscalização, para considerar o saldo mensal do CIAP ao qual faria jus durante o ano de 2014, glosou, de forma equivocada, os créditos de ICMS decorrente de entradas no ativo permanente no ano de 2010, conforme se verifica do Anexo 43 constante do Auto de Infração, conforme transcrição que apresenta.

Repete que tais entradas já foram baixadas pela empresa, não podendo, assim, ser objeto de glosa pela Fiscalização e consequente exigência de tributo, o que já foi cabalmente demonstrado. Diz que, alternativamente, se os pontos acima não forem aceitos pelos Julgadores, deverão ser reconhecidos os recolhimentos realizados, como redutores das baixas do ativo imobilizado exigidas durante o período autuado. Repete o que dissera na Defesa inicial sobre este argumento. Do mesmo modo, no que concerne à multa imposta, repete o que dissera na Defesa inicial.

Pede que todas as intimações atinentes ao presente caso sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, Dr. Maurício Pedreira Xavier, com endereço na Avenida Professor Magalhães Neto, nº 1.550, Edifício Premier Tower Empresarial, salas 301/2, Pituba, Salvador-BA, CEP 41.810-012, Cel. (71) 99981-7877, Tel. (71) 3484-8490, www.xbadv.com.br, mauricio@xbadv.com.br e mauricioxavier@ig.com.br, como de direito.

Os autuantes se pronunciaram (fls. 152 a 159). Apresentam uma análise detalhada sobre as solicitações contidas na diligência. Reproduzem os artigos da LC 87/96, citados na solicitação da diligência, no caso o art. 20, § 5º e o art. 23.

Inicialmente, esclarecem que o autuado nunca realizou tempestivamente nenhuma baixa referente às aquisições do seu ativo permanente, haja vista que admite em seus argumentos defensivos (fls. 66 a 88) que não elaborava o CIAP conforme determinado pela Lei 7.014/96 e o RICMS/BA, e que para substitui-lo efetuava um método denominado de “estorno indireto” Reproduzem literalmente o que foi dito pelo autuado à fl. 74 da peça defensiva, acrescentando grifo: “*Dante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, a mesma adota um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquela transferência, visto que o “ICMS” é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais.*”

Salientam que essa informação é corroborada pelo Auditor Fiscal da ASTEC, bem como no voto proferido no Acórdão JJF Nº. 0194-01/14, cujas transcrições apresentam.

Respondendo objetivamente as questões e solicitações aduzidas na diligência, dizem que:

- conforme questionado pelo CONSEF – Sim. A fiscalização considerou corretamente as baixas que foram realizadas tempestivamente pelo contribuinte, obedecendo à disposição legal contida nos termos dos artigos 20 § 5º, inciso VII c/c artigo 23 ambos da LC 87/96, como pode ser comprovado, nos papéis de trabalho de auditoria/planilhas constantes nos seguintes anexos deste PAF:

Anexo 41 - Cálculo do Saldo Acumulado do CIAP (fls. 6 a 11):

Coluna C: Onde constam os valores das saídas de ativo permanente do exercício fiscalizado, no caso deste PAF, o do exercício de 2014;

Coluna D: Onde constam os valores das baixas de ativo permanente cujo período de 48 meses foi finalizado, no caso as entradas de ativo permanente do exercício de 2010;

Coluna E: Soma dos valores das colunas C e D, onde constam os valores totais dos créditos mensais de ICMS sobre o total das baixas do ativo permanente a serem efetuadas.

a) *Anexo 42 - Planilha de Cobrança da Infração 01 (fl. 12):*

Coluna C: onde constam os valores totais dos créditos mensais de ICMS sobre o total das baixas do ativo permanente, conforme total mensal oriundo da coluna D do Anexo 43.

b) Anexo 43 - Desincorporações Totais do Ativo Permanente (fl. 13):

Coluna B: Onde constam os valores das saídas de ativo permanente do exercício fiscalizado, no caso deste PAF, o do exercício de 2014, conforme total mensal oriundo da coluna K do Anexo 43-A;

Coluna C: Onde constam os valores mensais das baixas de ativo permanente cujo período de 48 meses terminou, no caso as entradas do exercício de 2010, conforme total mensal dos valores de créditos de ICMS, sobre as entradas de ativo permanente do exercício de 2010, oriundos das linhas 121 a 132 da coluna D do anexo 41;

Coluna D: Soma dos valores das colunas B e C, onde constam os valores totais dos créditos mensais de ICMS sobre o total das baixas do ativo permanente.

c) Anexo 43-A – Desincorporações do Ativo Permanente do Exercício de 2011 (fls.14 e 15):

Coluna K: Onde constam o total mensal das saídas de ativo permanente do exercício fiscalizado, no caso deste PAF, o do exercício de 2014.

Acrescentam que é possível, sim, identificar os valores e a data de entrada dos bens desincorporados a partir de janeiro de 2007, pois estes constam na coluna F (Crédito mensal de ICMS sobre as entradas de Ativo Permanente) do Anexo 41 (fls. 6 a 11).

Dizem que, dessa forma, conforme o anexo supracitado coube-lhes cumprir o determinado na legislação e para isso tiveram que reconstituir o Saldo Acumulado do CIAP (Anexo 41, fls. 6 a 11), tendo em vista o fato do contribuinte nunca ter efetuado o CIAP como determina o RICMS/BA.

No que tange ao nexo de dependência, discordam do opinativo do Auditor Fiscal da ASTEC quando diz que: “a) A planilha de fl. 06 a 12 é uma reconstituição do saldo acumulado CIAP (controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente) desde a primeira entrada de ativo imobilizado (jan/04), tendo por base de dados os valores das entradas e saídas de ativo imobilizado escriturados pelo contribuinte;”. Observam que, na realidade, as planilhas do saldo acumulado do CIAP estão contidas entre as folhas 06 a 11 dos autos.

Afirmam que exatamente para não criar nexo de dependência entre os vários Autos de Infração é que reconstituíram o saldo acumulado do CIAP (histórico de entradas e saídas do ativo permanente do autuado) que é justamente o elo entre estes vários autos. Acrescentam que a planilha Saldo Acumulado (Anexo 41, fls.6 a 11) possibilita que os Autos de Infração, sobre CIAP, possam ser julgados de forma independente. Exemplificativamente, dizem que: Caso o julgador queira saber o valor do saldo acumulado ou os valores de baixas e ou entradas de um período basta consultar a planilha Saldo Acumulado, pois a mesma está presente em todos os Autos de Infração sobre este roteiro. Frisam que assim também consta no Acórdão JJF N° 0191-01/14.

Prosseguindo, reportam-se sobre a Manifestação do impugnante após o Auditor Fiscal da ASTEC

concluir a diligência. Dizem que o impugnante admite 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 àquela transferência, visto que o ICMS é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais. Acrescentam que o impugnante diz que não há clareza nos cálculos realizados pela Fiscalização e informa que procedeu ao recolhimento de ICMS nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos, em razão da impossibilidade de individualização dos bens.

Invocam e reproduzem os artigos 229, 230 e 309, § 2º, do RICMS/BA, que versam sobre o CIAP, para rechaçar a argumentação defensiva.

No que tange à alegação defensiva atinente à ausência de norma legal que fundamente o “método de estorno indireto”, destacam o que foi consignado no Acórdão CJF Nº. 0309-11/14, transcrevendo excerto do voto.

Ressaltam que para a Fiscalização acatar solicitações, não apenas do autuado, mas de qualquer outro contribuinte, faz-se necessário ter uma norma legal para suportar tal decisão, porém infelizmente não existe norma legal que satisfaça as solicitações do impugnante.

No tocante à alegação defensiva atinente aos recolhimentos efetuados a título de ICMS nas transferências interestaduais, destacam o que foi dito no Acórdão CJF Nº 0309-11/14, cujo trecho do voto transcrevem conforme a seguir: “*Embora não seja este o fulcro da autuação ponderosa, 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.*”

Observam que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados como pode ser observado no anexo 43-A (fls. 14/15), no qual realizaram os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências, respeitando o disposto no art.309, § 2º, inciso V, do RICMS/BA, cuja redação reproduzem.

Assinalam que em correio eletrônico de 29/12/2015 (fl. 31), o impugnante corrobora com os valores de baixa de créditos de ativo imobilizado encontrados pela Fiscalização, conforme transcrição que apresentam.

Asseveram que em desconformidade com o artigo do RICMS/BA, acima referido, o impugnante em seu *método de estorno indireto* cometeu grave infração por não ter efetuado as baixas referentes às alienações dos bens do ativo permanente, ocorridas no exercício, e tampouco efetuado as baixas cujo período de 48 meses teve seu ciclo concluído, descumprindo o disposto no art.309, § 2º, inciso VII, do RICMS/BA.

Aduzem que, desse modo, utilizando o *método de estorno indireto*, o impugnante mantém os créditos fiscais infinitamente e, por consequência, causa recolhimento a menos do ICMS. Acrescentam que, além disso, constataram outro agravante no referido *método de estorno indireto* adotado, pois, além de pretender utilizar os créditos fiscais, infinitamente, no Estado da Bahia - por não efetuar as baixas, do ativo permanente, alienados no exercício e tampouco as baixas cujo período de 48 teve seu ciclo concluído – o autuado repassa os mesmos créditos fiscais para suas filiais em outros estados ao tributar a transferências interestaduais dos bens do ativo permanente. Ou seja, paga as transferências para poder lá na frente aproveitar o crédito fiscal.

Quanto à alegação defensiva de falta de clareza nos cálculos, afirmam que não tem sentido tal alegação, haja vista que o processo de apuração de valores do saldo mensal acumulado do CIAP foi totalmente embasado em documentação suporte e amplamente discutido com o impugnante, conforme se verifica nas intimações e respostas acostadas às fls.30 a 39 dos autos.

Conclusivamente, dizem acreditar que com a aplicação das normas legais, apresentação dos

papéis de trabalho de auditoria/planilhas suportados em documentação comprobatória, atenderam as demandas tanto do CONSEF como do Contribuinte e se colocam a disposição para dirimir eventuais questões quanto ao trabalho desenvolvido.

Finalizam mantendo o Auto de Infração.

A 1ª JJF, considerando que na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado alegou que somente fora cientificado do Parecer ASTEC nº 004/2017, contudo, não tinha sido cientificado do resultado da diligência apresentado pelos autuantes, converteu o feito em diligência à IFEP/SERVIÇOS (fl.166), a fim de que fosse dada ciência ao autuado.

O autuado cientificado sobre o pronunciamento dos autuantes se manifestou (fls.172 a 174). Consigna que por meio do Parecer nº 07/2017 [004/2017] a ASTEC informou ser impossível verificar se os autuantes consideraram corretamente as baixas que foram realizadas na escrituração dos livros de Registros Fiscais da empresa, reconhecendo assim, a obscuridade nos cálculos realizados quando do lançamento do crédito tributário que ora se discute.

Alega, no entanto, que conforme se verifica da manifestação dos autuantes a diligência realizada nos autos, estes se limitaram a indicar os anexos do Auto de Infração em lide, para justificar os cálculos realizados. Acrescenta que o mesmo ocorreu quando se manifestaram sobre a impossibilidade de identificação dos valores, bem como a data de entrada dos bens desincorporados a partir do período de janeiro de 2007.

Salienta que o Parecer nº 07/2017 [004/2017] foi elaborado pela ASTEC justamente com base nas planilhas acostadas ao Auto de Infração, tendo concluído pela impossibilidade de confirmação dos valores ali constantes. Alega, entretanto, que os autuantes simplesmente reiteraram o que consta nas referidas planilhas, sem proceder à devida revisão elucidativa quanto à correta apropriação de crédito decorrente da aquisição de bens para o ativo imobilizado, demonstrando, de plano, a flagrante nulidade do Auto de Infração.

Conclusivamente, diz que não sendo possível a apuração do débito tributário objeto da autuação, não pode lhe ser imputada autuação cujo objeto é reconhecidamente incerto, sob pena de afronta aos Princípios Constitucionais do Contradictório e da Ampla Defesa.

Consigna, porém, que ainda que o órgão julgador não entenda pela flagrante nulidade do Auto de Infração, não se pode olvidar das razões que ensejam o desprovimento da autuação, haja vista que (i) procedeu ao recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais entre os seus estabelecimentos, não havendo que se falar em ausência de estorno dos créditos tributários; (ii) realizou as baixas referentes às entradas do ano de 2010; (iii) não teria prazo para a utilização do crédito tributário referente ao ano de 2010, caso não houvesse procedido a baixa desses, e que (iv) teve imputada multa em valor que viola o Princípio do Não Confisco, bem como fundamentada em dispositivo legal expressamente revogado pelo Estado da Bahia.

Finaliza a Manifestação sustentando que a exigência fiscal deve ser extinta.

Os autuantes se pronunciaram sobre a Manifestação do autuado (fl. 178) mantendo a autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento infração à legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) imputada ao autuado, decorrente de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no exercício de 2014.

Inicialmente, não acolho a nulidade arguida. O lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com as determinações do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99. Inexistem vícios ou falhas que pudesse inquinar de nulidade o lançamento. A conduta infracional imputada ao autuado se encontra descrita claramente.

Identifica-se, sem qualquer dificuldade, o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e o montante do débito. Os elementos elaborados pela Fiscalização - planilhas e demonstrativos –, cujas cópias foram entregues ao autuado, permitem constatar o procedimento adotado bem como os valores apurados. Inexistiu qualquer ofensa ao direito de ampla defesa e do contraditório do autuado.

Ademais, em face das alegações defensivas o feito foi convertido em diligência, a fim de que os tópicos aduzidos pelo impugnante que necessitavam de esclarecimentos para convencimento dos Julgadores e decisão da lide fossem esclarecidos.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, conforme aduzido pelo impugnante.

No mérito, conforme a acusação fiscal, o contribuinte utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, o que resultou em recolhimento a menos do imposto.

No presente caso, verifica-se que o autuado incorreu em duas irregularidades; (i) não efetuou as baixas relativas aos créditos mensais de ICMS sobre as saídas do ativo permanente no exercício 2014; ((ii) utilizou indevidamente o crédito fiscal referentes às entradas ocorridas no exercício de 2010, cujo período de 48 meses para utilização dos créditos fiscais já utilizara e se esgotara, mantendo o crédito indefinidamente.

Observa-se que os autuantes para a apuração do saldo mensal acumulado do CIAP reconstituíram os seus valores, desde o início das atividades do autuado neste Estado, considerando as entradas e saídas do ativo permanente durante todo o período, conforme demonstrado na memória de cálculo, e documentação no anexo 41 (fls. 06 a 12).

Constata-se que assiste razão aos autuantes quando dizem que houve troca de informações constante com os prepostos da empresa, além do que o levantamento foi embasado na Instrução Normativa N° 53/2013, livros Registro de Apuração, Saídas e Entradas, apresentados pelo ontribuinte via EFD – Escrituração Fiscal Digital, Anexos 41, 42, 43, 43-A, 44, 44-A, 44-B, 45, 46, 47, conforme, inclusive, consta na acusação fiscal.

Quanto à argumentação defensiva atinente às transferências, cabe observar que a legislação do ICMS, especialmente a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, estabelece a incidência do imposto nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo aplicável, desse modo, a Súmula nº 166 invocada pelo impugnante.

Relevante destacar que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, após profundo estudo sobre a questão envolvendo operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, elaborou o Incidente de Uniformização nº. PGE 2016.169506-0, no qual firmou o entendimento de que, não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Entretanto, no que tange às operações interestaduais, ressalvou a PGE que este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp I.I25.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, §4º, da LC 87/96.

Destacou a PGE que, efetivamente, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

Ressaltou que, além disso, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP Nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, 94º, da LC 87/96.

Conclusivamente, consignou que, assim sendo, tem-se aí valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Portanto, não resta dúvida que nas transferências interestaduais há sim incidência do imposto.

Quanto aos recolhimentos efetuados a título de ICMS nas transferências interestaduais, coaduno com o entendimento dos autuantes no sentido de que não procede a argumentação defensiva, haja vista que a repercussão da operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente com relação ao CIAP diz respeito, exclusivamente, aos valores de créditos fiscais de ICMS a serem baixados, consoante o art. 93º, §17º, inciso V, do RICMS/BA, inexistindo relação com os valores recolhidos a título de transferências. Observo que os procedimentos relativos à baixa dos créditos fiscais referentes a tais transferências constam no anexo 43-A, fls. 14/15 dos autos.

Por óbvio, caso tenha recolhido indevidamente o imposto, caberá ao contribuinte, querendo, providenciar a restituição do indébito mediante a formalização de pedido específico, conforme previsto no Código Tributário Nacional – CTN e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao resultado da diligência, considero relevante o registro feito pelos autuantes no sentido de que, o autuado nunca realizou tempestivamente nenhuma baixa referente às aquisições do seu ativo permanente, haja vista que admite em seus argumentos defensivos (fls. 66 a 88) que não elaborava o CIAP conforme determinado pela Lei 7.014/96 e o RICMS/BA, e que para substitui-lo efetuava um método denominado de “*estorno indireto*”

No tocante ao aludido “*estorno indireto*”, cabe assinalar que se trata de matéria que já foi objeto de julgamento no âmbito deste CONSEF, inclusive pela sua Segunda Instância, conforme o Acórdão CJF Nº. 0275-11/15, no qual a ilustre Conselheira/Relatora proferiu o seguinte voto:

[...]

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, §17º, 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.

Portanto, acorde com o voto acima reproduzido, não há como acolher a pretensão defensiva para que seja considerado o procedimento que adotou no denominado “estorno indireto”, haja vista que em desconformidade com a legislação tributária.

Merece destaque o registro feito pelos autuantes no sentido de que, a Fiscalização considerou corretamente as baixas que foram realizadas tempestivamente pelo contribuinte, obedecendo à disposição legal contida nos termos dos artigos 20 § 5º, inciso VII c/c artigo 23 ambos da LC 87/96, como pode ser comprovado, nos papéis de trabalho de auditoria/planilhas constantes nos Anexos 41 - Cálculo do Saldo Acumulado do CIAP (fls. 6 a 11); 42 - Planilha de Cobrança da Infração 01 (fl. 12); 43 - Desincorporações Totais do Ativo Permanente (fl. 13); 43-A – Desincorporações do Ativo Permanente do Exercício de 2011.

Constatou que assiste razão aos autuantes quando dizem que é possível, sim, identificar os valores e a data de entrada dos bens desincorporados a partir de janeiro de 2007, pois estes constam na coluna F (Crédito mensal de ICMS sobre as entradas de Ativo Permanente) do Anexo 41 (fls. 6 a 11), referente à reconstituição do Saldo Acumulado do CIAP, que tiveram que realizar, em face do autuado nunca ter efetuado o registro no CIAP conforme estabelecido no RICMS/BA.

Relevante ainda observar que a reconstituição do saldo acumulado do CIAP afastou um possível nexo de dependência entre os vários Autos de Infração lavrados pelos autuantes contra a mesma empresa, haja vista que a planilha Saldo Acumulado (Anexo 41, fls. 6 a 11) possibilita que os Autos de Infração, sobre CIAP, possam ser julgados de forma independente.

Diante do exposto, a autuação é integralmente subsistente.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações atinentes ao presente caso sejam direcionadas ao seu advogado no Estado da Bahia, Dr. Maurício Pedreira Xavier, com endereço na Avenida Professor Magalhães Neto, nº 1.550, Edifício Premier Tower Empresarial, salas 301/2, Pituba, Salvador-BA, CEP 41.810-012, Cel. (71) 99981-7877, Tel. (71) 3484-8490, www.xbadv.com.br, mauricio@xbadv.com.br e mauricioxavier@ig.com.br, nada obsta que o pedido seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária, contudo, ressalto que as hipóteses de intimação estão previstas no art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0005/15-2**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.036.522,25**, 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, 28 de setembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR