A. I. Nº - 298636.0081/13-0
AUTUADO - TIM CELULAR S/A.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/07/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0076-04/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Provado está que o sujeito passivo apropriou de valores superiores ao permitido pela legislação. O art. 93, §17º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97, autoriza o uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento. Acima de 48 meses da entrada do ativo no estabelecimento não é permitido o uso do crédito no livro CIAP. Razões de defesa parcialmente procedente. Refeito os cálculos do uso do crédito indevido do livro CIAP. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2013, exige ICMS no valor de R$9.746.621,30, conforme demonstrativo às fls. 08 a 10 e CD/mídia à fl. 15 dos autos, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 - 01.03.12: Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação nos meses de janeiro a dezembro de 2009 e janeiro a agosto de 2010, conforme o demonstrativo às fls. 08/10 dos autos. Lançado ICMS no valor de R$9.746.621,30, com enquadramento no artigo 93, parágrafo 17, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte apresenta defesa, às fls. 37/45 dos autos, na qual, com fundamento nos artigos 22 e 123 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, apresenta impugnação ao Auto de Infração em epígrafe, com base nas razões de fato e de direito que a seguir passo a descrever:

Diz que, em breve resenha dos fatos, que, o presente PAF, cuida de autuação lavrada contra a Impugnante com fundamento no suposto aproveitamento de créditos de ICMS a maior, referentes a aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado, ocorrido no período de janeiro de 2009 a agosto de 2010, nos termos que descreve, onde destaca os dispositivos que ampara a autuação, bem assim os da multa aplicada, como penalidade pela suposta infração cometida.

Ato continuo destaca que a autuação não merece prosperar, uma vez que:

(a) *"O fiscal autuante, ao afirmar que a autuada deixou de cancelar o saldo remanescente de créditos fiscais oriundos da aquisição de ativo imobilizado ao final do 48º mês da data da entrada do bem no estabelecimento,* ***não tomou o cuidado de observar que a empresa simplesmente não tomou créditos depois de decorridos 48 meses da aquisição de bens destinados ao seu ativo, uma vez que regularmente esgotou os créditos originados na parcela de nº 48, que passou a não constar mais do saldo acumulado****. Em outras palavras:* ***a infração descrita não corresponde à realidade****, conforme se verifica da simples análise*

do Livro CIAP Modelo C, bem como dos Livros de Registro de Entradas dos períodos posteriores ao da tomada dos créditos. Para se constatar a higidez do procedimento adotado pela empresa, requer desde já a realização de nova diligência fiscal;"

(b) Além disso, cumpre frisar o descabimento da multa cominada pelo fisco estadual em 60% do montante referente ao imposto supostamente devido, inicialmente **porque não há que se falar em qualquer imposto inadimplido**. Ademais, é refulgente, sobre a égide do STF, que tal penalidade é flagrantemente confiscatória e desproporcional, pois transpõe, em muito, os limites da razoabilidade.

É o que diz que passa a demonstrar.

- "*3.1. Do equívoco da fiscalização na verificação do procedimento de tomada de crédito fiscal oriundo de aquisição de ativo imobilizado. Do regular esgotamento do saldo quando do aproveitamento da fração mensal de nº 48. Da inexistência de apropriação de crédito após o 48º mês.*"

Inicialmente, diz ressaltar a flagrante inexigibilidade da cobrança ora impugnada, porquanto ausente certeza e liquidez ao crédito tributário constituído sobre presunções equivocadas do fiscal autuante, conclusão que se alcança a partir da análise dos anexos da autuação. Isso porque, conforme se verá adiante, o procedimento fiscalizatório alcançou os valores exigidos através de metodologia desvinculada da realidade fática.

Observa que, em poucas palavras, basta notar que a infração acusa a Impugnante de utilizar crédito fiscal a destempo, mas não discrimina qual teria sido a data de entrada do bem do ativo que deu origem ao crédito, ou qual a nota fiscal que traz este registro, ou em qual momento o saldo desta entrada teria passado a ser irregular.

Destaca que a glosa procedida simplesmente cancelou o saldo acumulado escriturado por presumir tratar-se de saldo indevidamente aproveitado após os 48 meses permitidos pela lei, mas não observou que nos livros fiscais da empresa é possível verificar minuciosamente o histórico do saldo acumulado, a data das entradas que compuseram o crédito e o regular esgotamento do saldo acumulado de cada uma das entradas pela apropriação da parcela de nº 48, inexistindo crédito indevido!

Isso porque em todos os meses entre os anos de 2005 e 2010, como pode ser observado por meio dos Livros de Registro de Entrada destes períodos, houve a entrada de bens destinados ao ativo fixo da Autuada, gerando novos créditos a serem acumulados.

Da mesma forma, na medida em que os créditos das respectivas entradas foram sendo apropriados, aduz que mês a mês eles foram se esgotando, com a tomada da parcela de nº 48 (a última parcela), como se pode observar pelo Livro de Apuração de Crédito de ICMS, o que implica que em cada mês há um novo saldo acumulado de crédito a ser apropriado, considerando as novas entradas e o esgotamento das entradas ocorridas há 48 meses. Trata-se da lógica básica e elementar da sistemática de aproveitamento do CIAP.

Para se comprovar a higidez do procedimento adotado, a Impugnante pede a realização de nova diligência fiscal, por agente fiscal estranho à lide, e para tanto junta a estes autos CD contendo os Livros de Registro de Entrada, além dos Livros de Apuração de Crédito de ICMS – Modelo C, dos anos de 2005 a 2010, bem como e o Relatório de Acompanhamento CIAP do período autuado (doc. nº 04 – CD contendo os livros fiscais digitalizados), para a qual apresenta os quesitos enumerados no tópico subsequente.

A título de exemplo, destaca o seguinte trecho do Relatório de Acompanhamento de CIAP 01/2009 (doc. nº 04, cit.), a partir do qual diz que é possível constatar a plena regularidade do procedimento adotado pela Impugnante:

CIAP0001 — ACOMPANHAMENTO DO CREDITO DE ATIVO IMOBILIZADO — 04/07/2013 - 11:46:36
RAZAO SOCIAL: TIM NORDESTE S/A - M002 — PAGINA: 1
CNPJ: 01.009.686/0002-25 — PERIODO: 01/01/2009 A 31/01/2009

Descricao	Dt. Entrada	CFOP	---- Diferencial ----- Parc	Vlr ICMS	Num.NF	Parc	Vlr ICMS	Valor Baixas ate Periodo	Cred. Possivel no mes 1/48	Cred. Efetivo no mes	Credito nao Utilizado no Mes	Saldo a Creditar
-NOKIA 1220	01/02/2005	1949			327328	48	218,48		4,55	4,55	0,00	0,00
-NOKIA 6560	[illegible]	1949			327194	[illegible]					0,00	

Diz que o registro fiscal é claríssimo: no mês de janeiro de 2009, o crédito fiscal relativo à entrada acobertada pela Nota Fiscal de aquisição de ativo imobilizado nº 327.328, ocorrida em 01.02.2005, encontrava-se na quadragésima oitava fração aproveitável (a última fração), implicando em um saldo a creditar sobre tal operação de entrada, a ser levado para o mês subsequente, no valor zero.

Observa que a questão é deveras simples: ao dividir o todo a ser creditado em 48 frações, após os 48 meses de aproveitamento regular do crédito acumulado há o natural esgotamento do saldo, não restando dúvidas quanto à inexistência de tomada de crédito irregular no caso!

Ressalta que, a partir dos livros fiscais é possível observar que todas as notas fiscais que compuseram o crédito apropriado no mês de janeiro de 2009 tiveram entrada a partir de fevereiro de 2005, ocorrendo o mesmo para todo o período glosado e objeto da presente impugnação.

Neste sentido questiona: *"como pôde o fiscal autuante ter alcançado conclusão diversa, sem relacionar na autuação uma única operação que tenha dado origem a crédito fiscal tomado em momento posterior ao 48º mês permitido pela legislação, nem mesmo por amostragem?"*

Para que dúvidas não remanesçam, aduz que basta ver que corretamente escriturou a Nota Fiscal nº 327.328 no Livro de Registro de Entradas do período de fevereiro de 2005 (doc. nº 04, cit.):

REGISTRO DE ENTRADAS-RE-MODELO P1/A

Contribuinte : MAXITEL S.A - 0002
Inscr.Est. : 46963714
Folha : 166

CNPJ : 01.009.686/0002-25
Mes ou Periodo/ano : 01/02/2005 - 28/02/2005

(a) Codigo de Valores Fiscais
1 - Operacoes com Credito de Imposto
2 - Operacoes sem Credito de Imposto - Isentas ou nao Tributadas
3 - Operacoes sem Credito de Imposto - Outras

Data de Entrada	Documentos Fiscais: Especie	Serie/Subse	Numero	Data do Documento	Codigo Emitente	UF Orig	Valor Contabil	Codificacao: Contabil	Fiscal	Valores Fiscais: ICMS/IPI	Cod (a)	Base de Calculo/Valor da Operacao	Aliq.	Imposto creditado	Observacoes
										IPI	2	9,77		0,00	323373
01/02/2005	NF	16	327319	01/02/2005	202703	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324364
01/02/2005	NF	16	327320	01/02/2005	202670	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324247
01/02/2005	NF	16	327323	01/02/2005	202752	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324569
01/02/2005	NF	16	327325	01/02/2005	202663	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324257
01/02/2005	NF	16	327326	01/02/2005	202680	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324204
01/02/2005	NF	16	327327	01/02/2005	199644	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF
										IPI	2	9,77		0,00	324142
01/02/2005	NF	16	327328	01/02/2005	CTRPL39	BA	1.285,16		1949	ICMS	3	1.285,16	0,00	0,00	100056432
										IPI	3	1.285,16		0,00	
[illegible]	NF	16	[illegible]	[illegible]	[illegible]	BA	9,77		1949	ICMS	1	9,77	17,00	1,66	Devolução da NF

Diz que é notar, por fim, que o Livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP Modelo C discrimina que a mesma Nota Fiscal nº 327.328, que teve entrada em 01.05.2005, foi regularmente baixada em 01.02.2009, como é feito regularmente, mês a mês, com cada uma das entradas que esgotaram o crédito com a apropriação da 48ª parcela. Destaca página 213 do livro CIAP, ano 2009.

Em face do exposto, diz que resta indubitável a improcedência da autuação ora impugnada, porquanto presumiu, equivocadamente, que estaria tomando crédito sobre entradas ocorridas há mais de 48 meses, porquanto os livros fiscais fazem prova inconteste em contrário.

Dessa forma, reitera o pedido de revisão fiscal, para que se verifique definitivamente a regularidade do creditamento feito, nos termos a seguir expostos.

- *3.2. Da necessidade de realização de nova verificação fiscal.*

Com fito de comprovar a regularidade do creditamento glosado pelo fisco baiano, requer seja determinado por este e. CONSEF a realização de diligência fiscal, por agente fiscal estranho à lide, sobre os Livros de Registro de Entrada, além dos Livros de Apuração de Crédito de ICMS – Modelo C, dos anos de 2005 a 2010, bem como sobre o Relatório de Acompanhamento CIAP do período autuado (doc. nº 04, cit.), com objetivo de responder aos seguintes questionamentos:

(1) Analisando os livros fiscais da empresa Impugnante, é possível verificar qual a data de entrada dos bens destinados à composição do ativo imobilizado que deram origem aos créditos fiscais glosados na presente autuação?

(2) Em caso de resposta positiva, é possível afirmar que a empresa Impugnante, no período autuado, se apropriou de crédito fiscal originado de entradas ocorridas há mais de 48 meses da data do creditamento glosado? Caso positivo, quais operações deram origem a estes créditos e qual a data de entrada destes bens?

Diz que requerida diligência fiscal comprovará, a partir da investigação dos pontos acima numerados, que a presente autuação é completamente ilegítima, devendo ser prontamente cancelada, ante ao regular procedimento adotado pela Impugnante na sua tomada de créditos fiscais de ativo imobilizado neste Estado.

- *3.3. Sucessivamente: da desproporcionalidade e da confiscatoriedade da multa aplicada. Do limite de 30% do crédito tomado colocado em acórdão paradigma do STF.*

Inicialmente, diz que cumpre anotar que, como decorrência lógica da constatação de que a empresa Impugnante não deixou de recolher qualquer valor a título de ICMS, tão pouco se apropriou de quaisquer créditos indevidos, não há que se falar na imposição de multa na ordem de "*60% (sessenta por cento) do* ***valor do imposto não recolhido***", por óbvio.

Mas ainda que assim não fosse, o que se admite apenas a título de argumentação, aduz que é certo também que o montante devido a título de multa fiscal pela Impugnante no referido percentual de 60% do crédito tributário apurado verifica-se descabidamente abusiva e desproporcional, acarretando, com isso, flagrante violação ao princípio do não-confisco em matéria tributária, inscrito no artigo 150, inciso IV da Constituição da República. Cita ementa do Acórdão de decisão do STF - RE 523471 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, DJ 23.04.2010.

Desse modo, destaca que, caso se entenda devido o ICMS exigido pela Fazenda Estadual – o que se admite ex absurdo – a penalidade pecuniária aplicada deve ser reduzida a patamares não confiscatórios.

Pelo exposto, pede a procedência da presente impugnação, com a consequente anulação do auto de infração impugnado e a extinção do crédito tributário nele exigido, com o arquivamento do processo fiscal instaurado. Sucessivamente, pede a redução da multa fiscal a patamares não confiscatórios, nos termos acima aduzidos.

A fl. 90 dos autos o d. agente Fiscal Autuante desenvolve sua Informação Fiscal, que a seguir passo a descrever:

Diz que a planilha apresentada no Auto de Infração nas folhas 8 a 10, junto com os livros de registros do CIAP entregues pelo contribuinte em atendimento a intimação, comprovam matematicamente (portanto de forma exata) que o autuado descumpriu o procedimento estabelecido pelo Art.93, § 17, Inciso VII do RICMS\BA e se utilizou de crédito a maior, devendo pagar a Fazenda Pública o que lhe é devido.

Complementa destacando que os registros do CIAP se encontram presentes no Auto de Infração gravados em CD-R (envelope da folha 15), ao tempo que diz não ter impresso dado o volume de papel que seria muito grande. Observa que todo o trabalho, com todos os demonstrativos, se

encontra gravado no CD-R do envelope da folha 15. Finaliza aduzindo que a multa aplicada é estabelecida pela Lei 7.014/96 no seu Art. 42, Inciso II, alínea "f" como consta no Auto de Infração.

Dessa forma pede que seja julgado procedente o presente Auto de Infração para que a Fazenda Pública não seja prejudicada em seus direitos.

Assim, para afirmação da verdade material, em sessão de pauta suplementar do dia 24/09/2013, a 5ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC (fl. 93) para que sejam adotadas as seguintes providências:

- *Intimar a empresa a apresentar documentos comprobatórios de que ao final do 48º mês da entrada dos bens no estabelecimento, o saldo remanescente foi cancelado, quando deverá ser efetuada análise dos documentos em cotejo com o demonstrativo do autuante, com apresentação de relatório conclusivo sobre a procedência ou não da alegação do impugnante.*
- *O impugnante deve ser cientificado do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de dez dias para manifestação, e em seguida, o processo deverá retornar a este Conselho.*

Ás fls. 95/98 vê-se o relatório do resultado da Diligência Fiscal produzida pelo Auditor Fiscal Antonio Barros Moreira Filho, que ao cientificar o sujeito passivo, este traz aos autos, às fls. 104/107, os mesmo argumentos apregoados em sede de defesa, com o adendo de que a assessoria técnica (ASTEC) se omitiu quanto a atender ao pedido da diligência na sua inteireza; e, por conseguinte pugna pela realização de nova diligência fiscal.

Por sua vez, o agente Fiscal (fls. 121/122) ao manifestar sobre o Parecer produzido, pelo Auditor Fiscal Antonio Barros Moreira Filho, traz aos autos explicação da Auditoria desenvolvida, que deu causa ao Auto de Infração em tela, que a seguir resumidamente destaco:

Diz que ao analisar os livros CIAP mês a mês percebe-se que o defendente, ao transferir o saldo credor acumulado remanescente do mês para o mês seguinte transfere o valor total sem nenhum abatimento, quando deveria abater o valor remanescente anterior aos últimos 48 meses. Exemplifica: "*o saldo acumulado remanescente de 28 de fevereiro/2009 é de R$29.491.500,91 e o saldo transferido para março/2009 é o mesmo valor R$29.491.500,91. Este procedimento é repetido em todos os meses de 2009 e 2010, portanto o valor utilizado pelo autuado como base de crédito a ser apropriado é o saldo acumulado de todos os créditos de aquisição do ativo permanente inclusive os relativos às entradas de bens anteriores aos últimos 48 meses*.".

Neste contexto, diz que, para obter a diferença entre o crédito devido, segundo a legislação; e o utilizado pelo autuado, desenvolveu a planilha no Excel de fls. 8 a 10. Momento seguinte descreve a forma como chegou aos valores postos na planilha citada.

Voltando os autos ao Relator anterior, Ildemar Jose Landin, entendendo que a diligência foi inconclusiva submeteu o presente PAF na sessão de pauta suplementar do dia 22/01/2013, da 5ª JJF, em que se decidiu converter o processo novamente em diligência à ASTEC para que fossem adotadas as seguintes providências:

- *Designar Auditor Fiscal, distinto do que fez a primeira diligência, para intimar a empresa a apresentar documentos comprobatórios de que ao final do 48º mês da entrada dos bens no estabelecimento, o saldo remanescente foi cancelado, quando deverá ser efetuada análise dos documentos em cotejo com o demonstrativo do autuante, com apresentação de relatório conclusivo sobre a procedência ou não da alegação do impugnante.*

Em seguida, deverá ser dado ciência ao impugnante e ao autuante para se manifestarem acerca dos fatos apurados na diligência, quando então, deverá o processo retornar a este Conselho de Fazenda.

Às fls. 125/128 dos autos acostado o Parecer ASTEC nº 084/2016, agora de lavra do Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, assim passo a destacar:

Compulsando os autos, o i. Agente Fiscal Diligente diz que, analisando os argumentos de acusação e defesa, tomando por base a planilha de apuração do CIAP (fls. 8-10) e os arquivos magnéticos constantes do CD-R (fl. 15) contendo os livros fiscais, inclusive o CIAP do período janeiro 2005 a agosto 2010 autuados pelo Auditor Fiscal autor do Auto de Infração e que serviram de base para a presente exigência tributária, dentre outras considerações, observa:

a) A despeito das dificuldades encontradas no tratamento dos dados dispensado na análise pormenorizada dos mais de 50.000 registros de NF's relacionados à autuação existentes apenas no livro CIAP que constam dos arquivos autuados no formato original (*txt)*, trabalho sem o qual impossível seria uma segura análise comparativa na forma requerida pelo nobre Relator (aliás, impossibilidade já exposta na anterior diligência desta ASTEC às fls. 95-98), entendendo que os elementos autuados contêm suficientes informações para os trabalhos exigidos na diligência solicitada, o que dispensou a exigência de apresentação de documentos comprobatórios adicionais por parte da empresa autuada;

b) Analisando pormenorizadamente a planilha de fls. 8-10 que sustenta a autuação constatou que, ainda que elaborada com esmero e com base nos registros efetuados pela empresa (dados relativos ao saldo do crédito acumulado em jan/2005 e lançamentos das entradas e baixas de crédito entre jan 2005 a agosto 2010) ela contempla incongruências que distorce ou diverge da verdade material do caso em apreço, conforme a seguir:

b.1) Para encontrar o crédito de ICMS que a empresa teria acumulado (R$5.136.751,74) nos últimos 48 meses anteriores ao primeiro mês da autuação (jan 2009) que foi dividido na parcela 1/48 aplicando o coeficiente 0,95 relativo ao percentual das saídas tributadas sobre as saídas totais que a empresa registrou em jan 2009 (R$102.121,88), de modo a determinar o crédito de direito que o contribuinte deveria ter apropriado em jan 2009, os considerando verdadeiros, o autuante deduziu do saldo acumulado no CIAP em jan 2009 (R$29.614.241,78) o saldo acumulado em jan 2005 (R$24.477.490,04);

b.2) Embora, de fato, nessa operação contenha a soma de todos os créditos relativos às entradas de ativo dos últimos 48 meses (fev 2005 a jan 2009) para formar o saldo acumulado a ser fracionado na parcela 1/48 a ser utilizado conforme a Direito, aplicando o coeficiente relativo às saídas tributadas sobre o total das saídas, essa operação também contempla todas as baixas de crédito de ICMS que a empresa efetuou a partir de fev 2005, mas cujas entradas ocorreram nos 48 meses anteriores a fev 2005, ou seja entre fev 2001 a jan 2005;

b.3 Em outras palavras, as baixas ocorridas a partir de fev 2005 e consideradas pelo autuante em sua planilha referem-se tanto a créditos relativos às entradas ocorridas entre fev 2005 a jan 2009, como os relativos a entradas anteriores a fev 2005 e que figuravam no saldo acumulado em 31 de jan 2005 (R$24.477.490,04) usados entre fev 2005 a jan 2009, e essa lógica compromete o cálculo matemático feito pelo autuante com relação ao crédito para uso do contribuinte. Portanto, o resultado original exigido, por obvio, acha-se distorcido;

c) Verificando que o livro CIAP de fev 2009 (fl. 107) registra a baixa da Nota Fiscal nº 327.328 entrada em 01.02.2005 partiu para verificar se isso transcendia aos demais créditos, de modo a confirmar ou não a afirmativa do contribuinte com relação ao não uso de crédito fiscal posterior ao 48º mês;

d) Analisando os dados do livro CIAP, conforme demonstrativos anexos (sintético e analítico), constatou que as baixas de crédito de ICMS ocorridas no período da autuação (jan 2009 a agosto 2010) correspondem às entradas de crédito de ICMS ocorridas entre fev 2005 a agosto de 2006, o que confirma a afirmação defensiva com relação à baixa das NF's do livro CIAP em face da exaustão do uso do crédito fiscal relativo às NF's de entrada de ativo permanente no 48º, por todo o período autuado;

e) Entretanto, ainda que confirmado o acerto no procedimento de entradas e baixas do crédito de ICMS no CIAP, constata-se no mesmo livro que o contribuinte utilizou mensalmente no

período autuado todo o crédito de ICMS do CIAP sempre dividindo o saldo acumulado nesse livro na fração 1/48, como se todas as saídas de sua atividade empresarial tenham ocorrido no âmbito de tributação do ICMS, a despeito de nos seus registros fiscais constarem operações sem tributação de ICMS (Ex: o crédito utilizado em jan 2009 decorre da parcela 1/48 do saldo devedor: R$29.614.241,78 / 48 = R$616.963,37);

f) Assim, considerando os registros das saídas totais e saídas isentas constantes da planilha que suportam a exigência fiscal original (fls. 8-10), elaborou nova planilha de modo a ajustar o procedimento fiscal nos seguintes termos:

f.1) Considerando que o direito legal para utilização de crédito fiscal relativo a aquisição de ativo imobilizado limita-se às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, desprezou o saldo acumulado em jan 2005 (R$24.477.490,04), já que independentemente da discussão sobre sua baixa, tal crédito só poderia ser utilizado nos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008, razão pela qual neste caso não cabe qualquer discussão quanto ao crédito acumulado que consta registrado no CIAP do contribuinte em jan 2005, tendo em vista que a exigência fiscal acusa crédito indevido no período jan 2009 a agosto 2010;

f.2) Tendo o exposto no item anterior como fato e caso vencido, dos registros do CIAP feito pelo próprio contribuinte extraímos os créditos de ICMS ocorridos entre fev 2005 a jan 2009 (demonstrativos anexos) para formar o verdadeiro crédito que o contribuinte acumulou até dez 2008 (R$29.623.018,81) que acrescido das entradas de ICMS de jan 2009 (R$211.873,65) e baixas de ICMS ocorridas em jan 2009 (que se refere à parcela 1/48 de entradas de ICMS dos anteriores 48 meses: R$1.330.167,44) forma o crédito acumulado de jan 2009 (R$28.504.725,02), cuja fração 1/48 na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, conforme demonstrativo anexo, forma o crédito a que o contribuinte tem por direito (R$566.692,01) que, confrontado com o valor utilizado pelo contribuinte naquele mês (R$616.963,37), implica no crédito indevido de **R$50.271,36**;

g) Assim, a partir do saldo que constatou acumulado e restante em 31-01-2009 com base nos registros do CIAP, somando as entradas de ICMS e deduzindo as baixas nele registradas, o mesmo procedimento foi utilizado para os demais meses da autuação apurando os consequentes saldos de ICMS acumulados utilizáveis na fração 1/48 e na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, de modo que adequando o procedimento fiscal aos registros do contribuinte o valor da exigência fiscal original fica ajustado de R$9.746.621,30 para **R$779.963,08,** conforme o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - Infração 01					
Data Ocorr.	**Data vencto**	**Base Cálculo**	**Alíq. %**	**Multa %**	**ICMS devido**
31/01/2009	09/02/2009	295.713,89	17	60	50.271,36
28/02/2009	09/03/2009	314.379,75	17	60	53.444,56
31/03/2009	09/04/2009	213.407,68	17	60	36.279,31
30/04/2009	09/05/2009	303.436,56	17	60	51.584,22
31/05/2009	09/06/2009	290.241,62	17	60	49.341,07
30/06/2009	09/07/2009	284.851,31	17	60	48.424,72
31/07/2009	09/08/2009	269.197,09	17	60	45.763,51
31/08/2009	09/09/2009	260.593,83	17	60	44.300,95
30/09/2009	09/10/2009	239.931,92	17	60	40.788,43
31/10/2009	09/11/2009	223.472,60	17	60	37.990,34
30/11/2009	09/12/2009	211.368,86	17	60	35.932,71
31/12/2009	09/01/2010	203.724,38	17	60	34.633,14
31/01/2010	09/02/2010	194.928,00	17	60	33.137,76
28/02/2010	09/03/2010	221.464,79	17	60	37.649,01
31/03/2010	09/04/2010	186.928,39	17	60	31.777,83
30/04/2010	09/05/2010	184.783,31	17	60	31.413,16
31/05/2010	09/06/2010	159.936,46	17	60	27.189,20
30/06/2010	09/07/2010	180.329,05	17	60	30.655,94

31/07/2010	09/08/2010	180.094,60	17	60	30.616,08
31/08/2010	09/09/2010	169.233,99	17	60	28.769,78
Total da Infração 01					**779.963,08**

Às fls. 140/143 o sujeito passivo, manifesta sobre o Parecer ASTEC nº 084/2016 nos seguintes termos:

Diz tratar-se de autuação lavrada em virtude do suposto aproveitamento de créditos de ICMS a maior, referentes a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, no período de janeiro de 2009 a agosto de 2010.

Passo seguinte aduz que, ao impugnar o lançamento fiscal, a TIM demonstrou o equívoco da fiscalização na verificação do procedimento de tomada de crédito fiscal oriundo de aquisição de ativo imobilizado, uma vez que a Empresa efetuou o regular esgotamento do saldo quando do aproveitamento da fração mensal de nº 48.

Diante disso, destaca que a 5ª JJF solicitou à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC) que realizasse a diligência confrontando os documentos comprobatórios da Empresa com o demonstrativo do Autuante, a fim de verificar se, ao final do 48º mês da entrada dos bens no estabelecimento, o saldo remanescente foi cancelado.

Assim diz que as conclusões alcançadas pelo Sr. Auditor Fiscal no presente Parecer corroboram com a defesa sustentada, visto que, à luz do seu entendimento, a manifestação à fls. 126 dos autos, confirma a afirmação defensiva com relação à baixa das NF's do livro CIAP em face da exaustão do uso do crédito fiscal relativo às NF's de entrada de ativo permanente no 48º (mês), por todo o período autuado.

Em sendo assim, diz que o pressuposto fático pelo qual a Empresa foi autuada, restou completamente rechaçado.

No entanto, refazendo os cálculos do CIAP, diz que o Auditor Fiscal concluiu que haveria um suposto crédito indevido no valor de R$779.963,08. Destaca que essa diferença apropriada a maior, conforme concluiu o Sr. Auditor, decorre da desconsideração do saldo acumulado em janeiro de 2005. Veja que, ao recompor o CIAP com vistas a apurar o saldo acumulado em janeiro de 2009, ele anula os créditos iniciais:

SECRETARIA DA FAZENDA
CONSEF/ASTEC

AI: 298636.0081/13-0
Contribuinte: TIM Nordeste.
Inscrição: 46.963.714
Periodo Fiscalizado: Exercícios 2009 e 2010

	A	B	C=A-B
Mês/Ano	Entr ICMS	Baixa ICMS	Cred. Acum 48 meses
jan/05			-
fev/05	294.153,44	-	294.153,44
mar/05	163.174,18	-	457.327,62
abr/05	439.625,46	-	896.953,08
mai/05	2.422.094,43	-	3.319.047,51
jun/05	895.118,03	-	4.214.165,54

Vale dizer, destaca a defendente, a consideração de que a TIM não possuía qualquer crédito acumulado de ativo permanente registrado no CIAP em janeiro de 2005 falseia a apuração dos créditos de ICMS utilizáveis.

Esclarece: *"a Empresa não discute o fato de que os créditos advindos das entradas ocorridas em janeiro de 2005 somente poderiam ser aproveitados pelos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008; mas o fato de que saldo acumulado em janeiro de 2009, (ponto de partida para o refazimento dos cálculos), advém da soma dos créditos acumulados pela Empresa desde janeiro de 2005. Isto é, o Fiscal faz uma confusão entre saldo acumulado de créditos e créditos adquiridos no mês. Evidente que os créditos adquiridos em janeiro de 2005 não podem mais ser creditados em janeiro de 2009, no entanto, a desconsideração de todo o saldo acumulado de crédito impacta a sistemática do cálculo do CIAP nos períodos posteriores."*

Em outras palavras, diz que a anulação do saldo de janeiro de 2005, repercute no valor apurado a título de saldo acumulado em fevereiro de 2005, que interfere no saldo de março de 2005 e assim sucessivamente, até falsear o resultado encontrado como saldo acumulado em janeiro de 2009.

Diz que, apenas os valores que remanesceram, após decorridos 48 meses das entradas que deram origem aos créditos, podem ser desconsiderados, mas nunca todo saldo acumulado de créditos de janeiro/2005! Em janeiro de 2005 são lançados créditos do mês que serão apropriados nos próximos 48 meses, impactando o saldo acumulado de todo o período posterior, inclusive em janeiro de 2009.

Com efeito, diz que o cálculo do CIAP deve ser refeito pelo Auditor Fiscal sem a desconsideração do saldo acumulado de janeiro de 2005. Ademais, não bastasse a incorreção do cálculo nesta parte, aduz que a exigência que pretende perpetrar o Auditor não é possível, visto que, conforme previsão do art. 146 do CTN, é inviável a revisão de lançamento mediante modificação do critério jurídico anteriormente adotado para os mesmos fatos que o motivaram.

Assegura que, o fundamento pelo qual o Auditor supõe devido o débito de R$779.963,08 decorre, claramente, de uma nova revaloração jurídica dos critérios adotados pela Fiscalização para a constituição do lançamento. Afinal, o presente auto de infração foi lavrado sob a imputação de que a TIM teria apurado seus créditos "sem cancelar o saldo remanescente ao final do quadragésimo oitavo mês da data da entrada do bem no estabelecimento", mas não porque a TIM teria utilizado crédito do CIAP "*como se todas as saídas de sua atividade empresarial tenham ocorrido no âmbito de tributação do ICMS*".

Portanto, pela impossibilidade de se exigir qualquer valor sob o fundamento diverso da autuação, e com fulcro no art. 145 do RPAF/BA, pede a Autuada nova intimação ao Sr. Auditor Fiscal, para que responda ao seguinte questionamento:

- *Refazendo o cálculo para considerar o saldo acumulado de créditos registrado em janeiro de 2005, bem como os lançamentos e baixas de créditos entre janeiro de 2005 e agosto de 2010, a TIM creditou valores a maior? Se sim, qual valor?*

Por sua vez, o agente Fiscal Autuante ao tomar conhecimento do Parecer ASTEC 084/2016, produz nova Informação Fiscal à fl. 146, afirmando que fez uma análise dos argumentos apresentados no resultado da diligência da ASTEC e chegou à conclusão de que o referido parecer está correto e concorda com o ajuste do valor histórico cobrado para o valor de R$779.963,08.

Voltando os autos à 5ª JJF (fl. 152/153), esta, em sessão de pauta suplementar do dia 14/12/2016, decidiu por converter o processo novamente em diligencia à ASTEC, para que o mesmo Auditor Fiscal que realizou a diligência anterior, Jorge Inácio de Aquino adote as providências a seguir enumeradas:

- *1 – Apreciar os questionamentos da manifestação do impugnante, especialmente quanto à desconsideração do crédito acumulado para elaboração de novo demonstrativo, e quanto à revaloração jurídica dos critérios adotados para o cálculo do ICMS remanescente, escrevendo textualmente os fundamentos que resultaram no demonstrativo de imposto devido às fls. 127/28, do Relatório de Diligência, respondendo efetivamente se estar a se tratar de nova infração diferente da que foi descrita no lançamento original.*

- *2 – Se houve a partir das justificativas dos itens "f", "g" e "h.1" aplicação do critério de ajustes do crédito lançado em função da relação entre as saídas totais e as saídas isentas, explicar como foi aplicado o quociente de creditamento, a partir da razão entre saídas tributadas e o total das saídas incluídas as operações isentas e não tributáveis, visto que no demonstrativo às fls. 127/28 não há qualquer referência deste fator de creditamento.*
- *3 – Trazer analiticamente o demonstrativo da diligência anterior, informando como foram obtidas as bases de cálculo do demonstrativo, além da razão para aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo, visto que está a se falar nos autos, de erro na apropriação de créditos acumulados e não de operações tributáveis à alíquota de 17%.*

Após a diligência, dar vistas ao autuante e ao impugnante, e só então retornar o processo a este Conselho de Fazenda.

Às fls. 156/161 dos autos é acostado o Parecer ASTEC nº 47/2017 de produção do Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, como requerido pela 5ª JJF, no novo pedido de Diligência Fiscal (fls. 152/154), cujo relatório é apresentado na mesma sequência do solicitado, em que passo a descrever:

Item "1" do Pedido: "Apreciar os questionamentos da manifestação do impugnante, especialmente quanto à":

a) desconsideração do crédito acumulado para elaboração de novo demonstrativo:

Assim posiciona o d. Agente Fiscal Diligente: Diz que a legislação a respeito (Art. 29, §6º da Lei nº 7.014/96, art. 309, §2º do RICMS/BA, cujas regras de escrituração e modelos de controle de entrada e saída constam do Ajuste SNIEF 08/97 e suas alterações), podendo o CIAP ser feito de forma global (acumulando crédito) ou individualizado por bem, ordena que o direito ao uso do crédito de ativo imobilizado limita-se ao ICMS relativo às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, **apropriados mensalmente na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, excluindo-se os valores relativos às saídas por desincorporação** (Lei 7.014/96: art. 29, §6º, inciso V; RICMS-BA: inciso V do §2º do art. 309).

Acrescenta que, considerando que o direito para uso de crédito fiscal relativo a aquisição de ativo imobilizado limita-se às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, conforme demonstrado nos arquivos magnéticos anexados ao Parecer nº 84/2016 (fls. 125-135), converteu os arquivos do livro CIAP de *txt* de todo o período com repercussão no lançamento fiscal-tributário em revisão (fev-2005 a agosto 2010) para *acess* e, depois, para *ecxel* e, após constatar a integralidade dos dados originais, ajustando-a, refizemos a planilha original da autuação (fls. 08-10) que, além de constar do CD da diligência (fl. 134) também consta impressa dos autos (fls. 132-134).

Conclui que, se o direito ao uso do saldo acumulado de crédito em jan-05 (R$24.477.490,04) se limita há 48 meses, logo a preclusão temporal desse direito ocorreu em dez-08, razão pela qual não há falar em repercussão de tal saldo a partir de jan-09 quando, independentemente de seu uso há que ser zerado no livro CIAP.

Por outro lado, diz que, considerando que o primeiro mês da autuação é jan-09, há que se apurar qual crédito por entrada de ativo o contribuinte acumulou nos anteriores 48 meses, nestes se incluindo jan-09. Portanto, assegura que o saldo acumulado para a apropriação na forma autorizada pela legislação (1/48 na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, excluindo-se os valores relativos às saídas por desincorporação) no primeiro mês da autuação foi assim apurado:

> *"Crédito por entradas nos anteriores 47 meses (fev-05 a dez-08, R$29.623.018,81) acrescido das entradas de ICMS de jan 2009 (R$211.873,65), deduzindo-se as baixas de ICMS ocorridas em jan 2009 (R$1.330.167,44, que se referem à parcela 1/48 de entradas de ICMS dos anteriores 48 meses, mais desincorporações). Isto forma o saldo de crédito acumulado de jan 2009, R$28.504.725,02, que na planilha autoexplicativa da autuação que ajustamos*

mantendo os mesmos índices de proporcionalidade de saídas tributáveis sobre as saídas totais (0,95) apura-se o crédito de direito R$566.692,01 enquanto o contribuinte usou R$616.963,37. Da diferença entre eles resulta o crédito indevido ajustado de ***R$50.271,36,*** *depurando-se, assim, o valor originalmente exigido (R$514.841,49)."*

Diz que esse procedimento repete-se para os demais períodos da autuação, de modo que a exigência fiscal pelo lançamento em apreço resta reduzida de R$9.746.621,30 para **R$779.963,08**.

b) "e quanto à revaloração jurídica dos critérios adotados para o cálculo do ICMS remanescente, escrevendo textualmente os fundamentos que resultaram no demonstrativo de imposto devido às fls. 127/28, do Relatório de Diligência, respondendo efetivamente se estar a se tratar de nova infração diferente da que foi descrita no lançamento original".

Assim posiciona o d. Agente Fiscal Diligente: Como se vê no seu descritivo, a infração é que o contribuinte "*utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação*" **no período jan 2009 a agosto 2010,** cujo critério adotado consta claramente demonstrado na planilha de apuração do CIAP de fls. 08-10 indicando-se os índices relativos à proporcionalidade das saídas tributáveis sobre as saídas totais (coluna "H" da planilha) para, conforme o comando normativo (Lei nº 7.014/96: art. 29, §6º, inciso V; RICMS-BA: inciso V do §2º do art. 309) apurar o crédito de direito em confrontação com o apropriado pelo contribuinte, cuja diferença originalmente exige no lançamento em apreço (coluna "K" da planilha).

Diz que claramente pontuou no Parecer nº 84/2016 (pontos "b", "b.1", "b.2", "b.3", "c", "d" e "f") que o levantamento original (planilha de fls. 08-10) apresentava incongruência com relação ao saldo acumulado considerado para rateio do crédito mensal de direito (coluna "I" da planilha) que confrontado com o crédito utilizado pelo contribuinte (coluna "J" da planilha) resultou no crédito originalmente tido como indevido.

Ressalta que o procedimento fiscal original já atendia o comando normativo original com relação à proporcionalidade das saídas tributáveis sobre as saídas totais. Neste sentido, por ocasião da diligência simplesmente cuidou de corrigir o saldo acumulado para efeito de rateio do crédito de direito, atendendo fielmente o comando normativo, ou seja, limitando o uso do crédito de ICMS relativo às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, **apropriados mensalmente na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, considerando as baixas efetuadas pelo contribuinte, seja em face do esgotamento do prazo de 48 meses, seja por desincorporação do ativo antes do esgotamento desse prazo.**

Nesse critério (que é o mesmo do levantamento original), apenas extraindo os créditos de ativo que o contribuinte escriturou, apurou o correto saldo acumulado para o rateio na proporção originalmente apontada (coluna "H" da planilha da diligência de fls. 132-134, que corresponde à coluna "I" da planilha original, fls. 08-10). Acrescenta que o crédito utilizado pelo contribuinte é o mesmo apontado em ambas planilhas (coluna "I" da planilha da diligência e coluna "J" da coluna da autuação).

Momento seguinte, após descrever outras variáveis que repercutiram no valor do novo débito da autuação, diz que não há que se falar em revaloração jurídica do fundamento ou mudança de critério jurídico do caso concreto, como alega o representante legal do contribuinte, pois a valoração original foi e segue sendo a de que o contribuinte *"utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação",* razão pela qual, salvo melhor juízo, o argumento defensivo se constitui de mera falácia jurídica.

Item "2" do Pedido: "*2 – Se houver a partir das justificativas dos itens "f", "g" e "h.1" aplicação do critério de ajustes do crédito lançado em função da relação entre as saídas totais e as saídas isentas, explicar como foi aplicado o quociente de creditamento, a partir da razão entre saídas*

tributadas e o total das saídas incluídas as operações isentas e não tributáveis, visto que no demonstrativo às fls. 127/28 não há qualquer referência deste fator de creditamento;"

Assim posiciona o d. Agente Fiscal Diligente: Diz que, como houve no procedimento fiscal original, também no da diligência houve aplicação do critério de ajustes do crédito lançado em função da relação entre as saídas totais e as saídas isentas.

Mais adiante discorre alguns considerados sobe os itens *"f", "g"* e *"h.1",* culminando com a apresentação de um extrato da planilha da diligência (fls. 132/134) em que demonstra a fórmula de cálculo do "*fator de creditamento*", ou seja, I = (F – G)/F, onde I=é o "*coeficiente de creditamento*"; F= "*Total das Saídas*"; e G="*Saídas Isentas*".

Item "3" do Pedido: *"3 – Trazer analiticamente o demonstrativo da diligência anterior, informando como foram obtidas as bases de cálculo do demonstrativo, além da razão para aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo, visto que está a se falar nos autos, de erro na apropriação de créditos acumulados e não de operações tributáveis à alíquota de 17%".*

a) "Trazer analiticamente o demonstrativo da diligência anterior, informando como foram obtidas as bases de cálculo do demonstrativo".

Assim posiciona o d. Agente Fiscal Diligente: Diz que as informações anteriores, juntamente com uma revisita completa ao Parecer nº 84/2016 (incluindo seus anexos) respondem plenamente ao pedido.

b) "razão para aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo, visto que está a se falar nos autos, de erro na apropriação de créditos acumulados e não de operações tributáveis à alíquota de 17%".

Assim posiciona o d. Agente Fiscal Diligente: Diz que o ICMS devido apontado no demonstrativo de débito de fls. 127/128 corresponde aos valores efetivamente apropriados a mais que o permitido pela legislação e isto implicou em redução do ICMS que o autuado recolheu, possivelmente com variadas alíquotas, conforme o destino de suas operações.

Nesse caso, aduz que a especificação analítica da alíquota originária do crédito usado indevidamente em conformidade com origem do ativo, além de ser inexequível dado ao volume de operações, não conduz repercussão quanto à infração detectada, ou melhor, quanto à indevida vantagem que o contribuinte obteve com sua ação em desacordo com a legislação a respeito.

Portanto, como já constava do demonstrativo de débito original (fl. 01), a alíquota de 17% foi mantida para preencher o espaço da base de cálculo do demonstrativo, procedimento que, além de habitual na *práxis* dos procedimentos fiscais e facultar a garantia do direito decorrente do interesse público, não implica em qualquer prejuízo a direito do contribuinte.

Às fls. 165/168, voltando aos autos, o sujeito passivo assim posiciona sobre o Parecer ASTEC 47/2017:

Trata-se de autuação lavrada em virtude do suposto aproveitamento a maior de créditos de ICMS referentes a aquisições de bens do ativo permanente, que, conforme identificado no auto de infração, teria sido calculado em "*desacordo com o estabelecido no §17 do Art. 93*" – ou seja, sem considerar o cancelamento do saldo remanescente de crédito advindo de bens do ativo imobilizado após o quadragésimo oitavo mês.

Após regularmente impugnada, diz que a Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC), por meio do Parecer n° 84/2016, concordou com a defesa apresentada, reconhecendo que a Empresa efetuou o regular esgotamento do saldo quando do aproveitamento da fração mensal de n° 48. No entanto, refazendo os cálculos do CIAP, o Auditor concluiu que haveria um suposto crédito remanescente no valor de R$779.963,08, decorrente: (i) de equívoco no cálculo do saldo acumulado até dezembro de 2008 e (ii) desconsideração das saídas isentas no cálculo do coeficiente de creditamento.

Contra tal parecer, diz ter manifestado solicitando esclarecimentos quanto à apuração do saldo remanescente e ao novo critério jurídico adotado para justificar a autuação (cálculo do coeficiente de creditamento), apresentando a seguinte pergunta a ser respondida pelo Auditor:

> *"Refazendo o cálculo para considerar o saldo acumulado de créditos registrado em janeiro de 2005, bem como os lançamentos e baixas de créditos entre janeiro de 2005 e agosto de 2010, a TIM creditou valores a maior? Se sim, qual valor?"*

Tal manifestação levou a 5ª JJF converter o processo novamente em diligência à ASTEC para que auditor respondesse ao quesito elaborado pela Empresa e apreciasse os questionamentos apresentados quanto à desconsideração do crédito acumulado e quanto à revaloração jurídica do lançamento.

No entanto, não obstante a especificidade das questões postas pela Empresa e pela Junta de Julgamento, à luz do seu entendimento, o Parecer n° 47/2017 não analisou o quesito apresentado pela TIM CELULAR S/A., de forma que as respostas fornecidas pelo Auditor Fiscal não foram satisfatórias para esclarecer as questões levantadas pela Impugnante, ainda existindo dúvidas sobre o método de apuração e a legitimidade do crédito supostamente devido, que devem ser, portanto, esclarecidas.

Primeiramente, diz que, conforme já explicitado em sua manifestação ao segundo parecer da ASTEC, o suposto crédito remanescente decorre da desconsideração do saldo acumulado em janeiro de 2005, que foram indevidamente anulados pelo Auditor. Ao ser questionado sobre o método de apuração, o Agente fazendário se limitou a afirmar que "*se o direito ao uso do saldo acumulado de crédito em janeiro de 2005 (R$24.477.490,04) se limita há 48 meses, logo a preclusão temporal desse direito ocorreu em dez-08, razão pela qual não há que se falar em repercussão de tal saldo a partir de jan-09 quando, independentemente de seu uso, há que ser zerado no livro CIAP*".

Neste contexto diz que a resposta apresentada pelo Parecer n° 47/2017, contudo, não responde aos questionamentos apresentados pela TIM, que, afirmou expressamente em sua manifestação que "*a Empresa não discute o fato de que os créditos advindos das entradas ocorridas em janeiro de 2005 somente poderiam ser aproveitados pelos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008*".

Não se questiona, portanto, o prazo para creditamento instituído pela legislação tributária, sendo indiscutível que o crédito de janeiro de 2005 não pode mais ser aproveitado em janeiro de 2009. Em realidade, o argumento levantado pela Impugnante foi o fato de que cancelar o saldo acumulado de janeiro de 2005 falseia a apuração dos créditos de ICMS utilizáveis nos períodos seguintes – questionamento esse que, em nenhum momento, foi objeto de análise do Parecer.

Aduz que, a anulação do saldo de janeiro de 2005 repercute no valor apurado a título de saldo acumulado em fevereiro de 2005, que interfere no saldo de março de 2005 e assim sucessivamente, até falsear o resultado encontrado como saldo acumulado em janeiro de 2009. Com isso, ao cancelar o saldo acumulado de janeiro de 2005, o Auditor diminui, injustamente, o valor do crédito ao qual a Impugnante teria direito em fevereiro de 2005 e em todos os meses seguintes.

Entende que o cálculo dos créditos advindos dos bens do ativo permanente deve ser refeito pelo Auditor Fiscal sem a desconsideração do saldo acumulado de janeiro de 2005 – nos termos requeridos pela Impugnante em sua manifestação ao segundo Parecer Técnico e que, todavia, não foi apreciado pelo agente fiscal, que se limitou a afirmar que tais créditos devem ser aproveitados na proporção de 1/48, regra essa que não está em discussão e que foi fielmente cumprida pelo contribuinte.

Ademais, não bastasse a incorreção do cálculo nessa parte, que não foi devidamente esclarecida pelo Fiscal, o fundamento pelo qual o Auditor supõe devido o débito de R$779.963,08 decorre claramente de uma revaloração jurídica dos critérios adotados pela Fiscalização para a constituição do lançamento – o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN.

Diz que, o Auditor, ao se manifestar sobre tal indagção, afirmou que o contribuinte, durante o período autuado, utilizou todo o crédito que registrou no CIAP, "*sempre dividindo o saldo acumulado nesse livro na fração de 1/48, como se todas as suas saídas de sua atividade empresarial tenham ocorrido no âmbito da tributação do ICMS*". A partir dessa constatação, concluiu, falaciosamente, que "*a valoração original foi e segue sendo a de que o contribuinte 'utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação"*.

Ocorre que, ao contrário do que alega o Auditor Fiscal, diz que o critério jurídico da autuação não pode ser uma afirmação genérica como "*apropriação de valor superior ao crédito permitido pela legislação*". Para que os contribuintes possam exercer o seu direito constitucional de ampla defesa, devem ser conferidos aos mesmos todos os fundamentos nos quais se funda a autuação, tornando-se indispensável, nesse caso, a correta identificação do motivo pelo qual houve a apropriação a maior de créditos advindos de bens do ativo permanente.

Aduz que a apropriação de valor superior ao permitido pela legislação decorre da (1) tomada de créditos de bens que não se classificam como ativo imobilizado. (2) em virtude da desconsideração das saídas isentas e não tributadas. (3) em decorrência da apropriação arbitrária de créditos. Conclui afirmando que os motivos pelos quais levam à apropriação a maior de créditos de CIAP podem ser fundamentados nos mais diversos critérios jurídicos – sendo de extrema importância a correta identificação deste para que o contribuinte possa compreender os fundamentos da autuação e apresentar, caso entenda devido, a correta defesa para o caso.

Desse modo, diz que, como a autuação, inicialmente, fundamentava a apropriação de crédito a maior no art. 93, §17 do RICMS/BA – ou seja, em virtude do não cancelamento do saldo remanescente de crédito advindo de bens do ativo imobilizado após o quadragésimo oitavo mês, o Agente fazendário não pode, após formalizado o lançamento, pretender justificar a autuação com base em outro critério jurídico, no caso, a desconsideração das saídas isentas ou não tributadas, em descumprimento à regra do art. 20, §5º, II da LC n° 87/96.

Portanto, pela impossibilidade de se exigir qualquer valor sob o fundamento diverso da autuação, e com fulcro no art. 145 do RPAF/BA, pede a nova intimação do Sr. Auditor Fiscal para que responda ao questionamento já feito na manifestação ao Parecer n° 084/2016 e não respondido pelo agente fazendário em seu estudo anterior, qual seja:

a) Refazendo o cálculo para considerar o saldo acumulado de créditos registrado em janeiro de 2005, bem como os lançamentos e baixas de créditos entre janeiro de 2005 e agosto de 2010, a TIM creditou valores a maior? Se sim, qual valor?

Pede, ainda, que seja igualmente respondido o seguinte quesito:

b) Qual o fundamento jurídico apresentado no auto de infração para justificar a apropriação a maior de créditos advindos de bens do ativo permanente durante o período autuado? Qual a nova justificativa apresentada para adequar o procedimento fiscal aos registros do contribuinte e fundamentar a apropriação de crédito indevida? Essa nova justificativa pode ser extraída do campo "enquadramento legal" do auto de infração?

Decorrido todos esses fatos, com o retorno do presente PAF para prosseguimento da instrução processual na forma da legislação, a Coordenadoria Administrativa do CONSEF, encaminha os autos a este Relator, em virtude de sua redistribuição pelo afastamento do Relator Ildemar José Landin.

Na sessão de julgamento do dia 28/06/18, o Contribuinte Autuado, através do seu patrono, devidamente constituído, em mesa, apresentou memorial, acrescentando manifestação complementar sobre o Parecer ASTEC nº 47/2017 de fls. 156/161, onde diz que não se atentou o auditor diligente, que, para ajustar o cálculo do crédito na proporção das saídas isentas e não tributadas, isto é, a proporcionalidade objeto do livro CIAP, que diz respeito a reconstituição do demonstrativo de débito da autuação, que faz parte integrante do Parecer ASTEC nº 84/2016 de fls.

125/127, efetuou o estorno de R$27.263,05 no livro de Apuração do ICMS (LAICMS), relativo ao mês de janeiro de 2009.

Com isso, assevera que o valor total de créditos advindos de bens do ativo permanente e utilizado no livro fiscal próprio (LAICMS) foi de R$589.700,32 (R$616.963,37 - R$27.263,05), inferior àquele considerado pelo Parecer da ASTEC nº 84/2016, constante do demonstrativo de débito (fl. 134) que apura o novo débito tributário objeto da autuação em lide, ou seja, foi considerado o valor de R$616.963,37, no mês de janeiro de 2009, sem tampouco considerar o estorno de crédito lançado no livro de Apuração do ICMS de R$27.263,05, relativo a proporção de saídas isentas e não tributadas.

Nessa vertente, observa que a referida situação se repete em todos os meses do período autuado, sendo necessária, portanto, a baixa dos autos em diligência para que os cálculos da ASTEC sejam refeitos no sentido de apurar o valor efetivamente creditado.

Após a análise das documentações apresentadas, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que devem ser observados a fim de que o curso das ações processuais siga sem intercorrências ou anormalidades, a 4ª JJF, na sessão de julgamento do dia 28/06/2018, decidiu converter o presente processo em diligência à ASTEC no sentido de designar o mesmo Fiscal Diligente que emitiu os dois últimos Pareceres, ou seja, o Parecer ASTEC nº 47/2017 e Parecer ASTEC nº 84/2016, para que sejam adotadas as seguintes providências:

a) ***1ª Providência:*** intimar o sujeito passivo a apresentar o livro de Apuração do ICMS, que abarque o período da ação fiscal; ou no caso do defendente ter entregue a Escrituração Fiscal Digital (EFD), utilizá-la, sem tampouco desenvolver a intimação antes citada, com isso confirmar se efetivamente o defendente procedia, como está posto no memorial, a aplicação da proporcionalidade do uso do crédito advindo do livro CIAP, ou seja, lançava no livro de Apuração do ICMS (LAICMS) todo o crédito da fração 1/48 que entendia ser o devido, e momento seguinte, no mesmo mês de uso do crédito, lançava a débito do valor do estorno do crédito nas proporções das saídas isentas e não tributadas;

b) ***2ª Providência:*** constatando que assim procedeu o sujeito passivo em todos ou em alguns dos meses da ação fiscal, como assim destacou no memorial acostados aos autos, desenvolver novo demonstrativo de débito da autuação, a partir da planilha que faz parte integrante do Parecer ASTEC nº 84/2016, agora considerando os valores lançados no livro de Apuração do ICMS, correspondente aos estornos de crédito, que se relacionam a proporcionalidade de uso do crédito permitido pela legislação, trançando considerações, se assim entender necessário, na forma do que dispõe § 6º do art. 127 do RPAF/BA

c) ***3ª Providência:*** encaminhar o demonstrativo e a nova informação fiscal desenvolvida, como estabelecido no item "b" acima, ao órgão competente da INFAZ, que deve cientificar o autuado e o autuante, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo.

Após as providências solicitadas, os autos deverão ser devolvidos ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

O Fiscal Diligente volta aos autos à fl. 195, em atendimento ao pedido de diligência da 5ª JJF, através do Parecer ASTEC nº 71/2018, onde apresenta novo demonstrativo de débito da autuação, alterando o valor ajustado anterior do valor remanescente de R$779.963,08 (fl. 134) para o valor de R$464.053,38 (fl. 196), ao constatar que, de fato, as alegações da defendente procedia, isto é, o defendente lançava a débito, na sua escrita fiscal, valores de estorno do crédito que não houvera sido considerado no levantamento do débito remanescente da autuação de fl. 134 dos autos.

A defendente, às fls. 202/205, tomando conhecimento do Parecer ASTEC nº 71/2018, não obstante outras considerações sobre o resultado da diligência, registra, à fl. 203, de que, ainda que tenha sido irretocável o trabalho do Fiscal Diligente, quanto a consideração dos valores correspondentes

aos estornos de créditos lançados no Livro de Apuração do ICMS no período autuado, a diferença apropriada apontada no citado parecer, conforme já demonstrado anteriormente, decorre da desconsideração do saldo acumulado em janeiro de 2005. E volta a trazer aos autos as mesmas considerações anteriormente postas quando houvera oportunidade de manifestar, que, aliás, já foi objeto de análise deste Relator no presente voto.

Por sua vez, o agente Fiscal Autuante à fl. 232, ao tomar conhecimento do Parecer ASTEC nº 71/2018 e da manifestação do defendente, limitou-se apenas dar o de acordo com o posicionamento do diligente da ASTEC, sem tampouco traçar qualquer comentário sobre o resultado da diligência, muito menos da manifestação do defendente.

VOTO

Inicialmente constato que o sujeito passivo postula a nulidade da autuação, alegando flagrante inexigibilidade da cobrança ora impugnada, porquanto ausente certeza e liquidez ao crédito tributário constituído sobre presunções equivocadas do agente Fiscal Autuante, conclusão que diz alcançar a partir da análise dos anexos da autuação, sob a perspectiva de que o procedimento fiscalizatório alcançou os valores exigidos através de metodologia desvinculada da realidade fática.

Entendo razão não assistir ao sujeito passivo, vez que, na forma do § 1º, do art. 18, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar o débito tributário devido, devendo as incorreções serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, como assim procedeu este colendo Conselho de Fazenda, através de pedidos de diligências fiscais à ASTEC, realizadas por Fiscais estranho ao feito, cujos os resultados considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide.

Neste contexto, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto e sua base de cálculo, apurado consoante o levantamento produzido em sede de Diligência Fiscal pela ASTEC, através do Parecer nº 084/2016 de fls. 125/128 e CD/Mídia de fl. 135, ratificado pelo Parecer nº 47/2017 de fls. 156/161, associado ao ajuste produzido pelo Parecer nº 71/2018, decorrente dos fatos novos trazido aos autos pelo defendente na sessão de julgamento do dia 28/06/2018, dessa própria 4ª JJF, não ensejando qualquer outra produção de prova, como anteriormente destacado, na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito de defesa, com plenitude, inclusive com considerações de mérito, motivo pelo qual entendo que a lide está apta ao seu deslinde.

Versa o Auto de Infração de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação nos meses de janeiro a dezembro de 2009 e janeiro a agosto de 2010, conforme o demonstrativo às fls. 08/10 dos autos. Lançado ICMS no valor de R$9.746.621,30, com enquadramento no artigo 93, parágrafo 17, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.

Em sede Informação Fiscal, o agente Fiscal Autuante ao manifestar sobre o Parecer ASTEC nº 138 datado de 31/12/2013, de lavra do Auditor Fiscal Antonio Barros Moreira Filho, deixa a entender que o fundamento da autuação decorre de erro do sujeito passivo no registro do livro CIAP, onde, ao transferir o saldo dos créditos acumulados de um mês para o mês seguinte, transfere o valor total sem abatimento dos créditos anteriores aos últimos 48 meses, que exemplifica: "*o saldo acumulado remanescente de 28 de fevereiro/2009 é de R$29.491.500,91 e o saldo transferido para março/2009 é o mesmo valor R$29.491.500,91. Este procedimento é repetido em todos os meses de 2009 e 2010, portanto o valor utilizado pelo autuado como base de crédito a ser apropriado é o*

saldo acumulado de todos os créditos de aquisição do ativo permanente inclusive os relativos as entradas de bens anteriores aos últimos 48 meses."

Momento seguinte o autuante descreve a metodologia de cálculo de cada uma das "*colunas*" do demonstrativo de débito da autuação, para evidenciar sua concordância com o resultado do Parecer ASTEC nº 138/2013, que concluiu por expressar que os procedimentos fiscais foram desenvolvidos em conformidade com a legislação tributária, mantendo todo o lançamento fiscal original, sem qualquer modificação.

A 5ª JJF em sessão suplementar do dia 22/01/2013, às fls. 123, ao tomar conhecimento do resultado da diligência destaca que, no Auto de Infração em lide, que relaciona a uma única infração, diz respeito aos créditos mensais utilizados na entrada de bens do ativo permanente, sem cancelar o saldo remanescente ao final do quadragésimo oitavo mês da data da entrada do bem no estabelecimento, e dessa forma utilizando crédito indevido no livro CIAP.

Observa, também a 5ª JJF, que o sujeito passivo, à fl. 39, sustenta que a empresa não toma crédito algum depois de decorridos 48 meses da aquisição dos bens, uma vez que regularmente esgota os créditos originados na parcela de nº 48, em que passa a não constar mais do saldo acumulado e apresenta exemplo à fl. 40, ao tempo em que pede diligência por fiscal estranho ao feito para comprovação do alegado.

Entendendo ter sido inconclusiva a diligência fiscal relatada no Parecer ASTEC nº 138/2013, a 5ª JJF, em sessão suplementar do dia 22/01/2013, às fls. 123, decidiu converter o processo novamente em diligência à ASTEC para que fosse designado Auditor Fiscal, distinto do que fez a primeira diligência, para intimar a empresa a apresentar documentos comprobatórios de que ao final do 48º mês da entrada dos bens no estabelecimento, o saldo remanescente foi cancelado, quando deverá ser efetuada análise dos documentos em cotejo com o demonstrativo do autuante, com apresentação de relatório conclusivo sobre a procedência ou não da alegação do impugnante.

Através do Parecer ASTEC nº 084/2016, datado de 25/08/2016, acostado às fls. 125/128 dos autos, de lavra do Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, dentre outros destaques, diz que, analisando os dados do livro CIAP, conforme demonstrativos anexos (sintético e analítico) constatou que as baixas de crédito de ICMS ocorridas no período da autuação - janeiro/2009 a agosto 2010 - correspondem às entradas de crédito de ICMS ocorridas entre fevereiro de 2005 a agosto de 2006, o que diz confirmar a afirmação defensiva com relação às baixas das notas fiscais do livro CIAP em face da exaustão do uso do crédito fiscal ao final do quadragésimo oitavo mês da data da entrada do bem no estabelecimento, por todo o período autuado.

Não obstante ter confirmado o acerto no procedimento de entradas e baixas do crédito de ICMS no livro CIAP, diz constatar, no mesmo livro, que o contribuinte utilizou mensalmente no período autuado todo o crédito de ICMS do CIAP sempre dividindo o saldo acumulado nesse livro na fração 1/48, como se todas as saídas de sua atividade empresarial tenham ocorrido no âmbito de tributação do ICMS, a despeito de nos seus registros fiscais constarem operações sem tributação de ICMS. Exemplifica: "*o crédito utilizado em jan/2009 decorre da parcela 1/48 do saldo devedor de R$29.614.241,78/48 = R$616.963,37*".

Neste contexto, diz que, considerando os registros das saídas totais e saídas isentas constantes da planilha que suportam a exigência fiscal original de fls. 8/10 dos autos, elaborou nova planilha que apensa aos autos às fls. 129/134 e CD/Mídia de fl. 135, de modo a ajustar o procedimento fiscal original nos termos seguintes.

Considerando que o direito legal para utilização de crédito fiscal relativo a aquisição de ativo imobilizado limita-se às entradas ocorridas nos últimos 48 meses, desprezou o saldo acumulado em jan 2005 (R$24.477.490,04), já que independentemente da discussão sobre sua baixa, tal crédito só poderia ser utilizado nos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008, razão pela qual neste caso não cabe qualquer discussão quanto ao crédito acumulado que consta registrado no

livro CIAP do contribuinte em jan 2005, tendo em vista que a exigência fiscal acusa crédito indevido no período jan 2009 a agosto 2010;

Do exposto, diz que, relativamente aos registros do livro CIAP feito pelo próprio contribuinte extraiu os créditos de ICMS ocorridos entre fev 2005 a jan 2009, para formar o que entendeu de verdadeiro crédito que o contribuinte acumulou até dez 2008 (R$29.623.018,81), em que acrescido das entradas de ICMS de jan 2009 (R$211.873,65) e baixas de ICMS ocorridas em jan 2009, que se refere à parcela 1/48 de entradas de ICMS dos anteriores a 48 meses (R$1.330.167,44) forma o crédito acumulado de jan 2009 (R$28.504.725,02), cuja fração 1/48 na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, forma o crédito a que tem por direito (R$566.692,01), onde, confrontado com o valor utilizado naquele mês (R$616.963,37), implica no crédito indevido de R$50.271,36.

Continuando, diz que, a partir do saldo que constatou acumulado e restante em 31/01/2009 com base nos registros do CIAP, somando as entradas de ICMS e deduzindo as baixas nele registradas, o mesmo procedimento foi utilizado para os demais meses da autuação, apurando os consequentes saldos de ICMS acumulados utilizáveis na fração 1/48 e na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, de modo que adequando o procedimento fiscal aos registros do contribuinte o valor da exigência fiscal original fica ajustado de R$9.746.621,30 para R$779.963,08**,** conforme demonstrativo de débito às fls. 127/128 dos autos.

Voltando aos autos às fls. 140/143, após tomar conhecimento do resultado da diligência fiscal traduzida através do Parecer ASTEC 084/2016 (fl. 125/128), de lavra do Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, diz, o sujeito passivo, que a diligência corrobora com a defesa sustentada, visto que confirma a afirmação defensiva com relação à baixa das notas fiscais do livro CIAP em face da exaustão do uso do crédito fiscal relativo às entradas de ativo permanente no 48º (mês), por todo o período autuado.

No entanto, diz que, refazendo os cálculos do CIAP, o Auditor concluiu que haveria um suposto crédito indevido no valor de R$779.963,08. Destaca que essa diferença apropriada a maior decorre da desconsideração do saldo acumulado em janeiro de 2005. Observa que, ao recompor o CIAP com vistas a apurar o saldo acumulado em janeiro de 2009, o Fiscal Diligente anula os créditos iniciais.

Nessa perspectiva, diz que é considerar de que a TIM, empresa autuada, não possuía qualquer crédito acumulado de ativo permanente registrado no CIAP em janeiro de 2005, o que diz falsear a apuração dos créditos de ICMS utilizáveis.

Esclarece que não discute o fato de que os créditos advindos das entradas ocorridas em janeiro de 2005 somente poderiam ser aproveitados pelos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008; mas o fato de que saldo acumulado em janeiro de 2009, ponto de partida para o refazimento dos cálculos, advém da soma dos créditos acumulados pela Empresa desde janeiro de 2005.

Diz que os créditos adquiridos em janeiro de 2005 não podem mais ser creditados em janeiro de 2009, no entanto, a desconsideração de todo o saldo acumulado de crédito em janeiro de 2005 impacta a sistemática do cálculo do CIAP nos períodos posteriores. Aduz que apenas os valores que remanesceram, após decorridos 48 meses das entradas que deram origem aos créditos, podem ser desconsiderados, mas nunca todo saldo acumulado de créditos de janeiro/2005.

Desta forma, pela impossibilidade de se exigir qualquer valor sob o fundamento diverso da autuação, e com fulcro no art. 145 do RPAF/BA, a Autuada pede nova intimação do Sr. Auditor Fiscal diligente, para que responda ao seguinte questionamento: "*refazendo o cálculo para considerar o saldo acumulado de créditos registrado em janeiro de 2005, bem como os lançamentos e baixas de créditos entre janeiro de 2005 e agosto de 2010, a TIM creditou valores a maior? Se sim, qual valor?"*

A 5ª JJF, face esta consideração de defesa acima destacada e outras, decorrente da manifestação do sujeito passivo, ao Parecer ASTEC nº 084/2016, em pauta suplementar do dia 14/12/2016 (fls.

152/153), decidiu por converter o processo novamente em diligencia à ASTEC, para que o mesmo Auditor Fiscal que realizou a diligência anterior, Jorge Inácio de Aquino adotasse, dentre outras, as seguintes providências: a*preciar os questionamentos da manifestação do impugnante, (1) quanto à desconsideração do crédito acumulado (2005) para elaboração de novo demonstrativo, e (2) manifestar quanto à revaloração jurídica dos critérios adotados para o cálculo do ICMS remanescente, que resultaram no demonstrativo de imposto devido às fls. 127/128, do Relatório de Diligência, respondendo efetivamente se estar a se tratar de nova infração diferente da que foi descrita no lançamento original."*

Pois bem! Neste momento do voto, após as várias interlocuções das partes, através das diversas diligências fiscais, em respeito aos princípios jurídicos da verdade material e da ampla defesa norteadores do Processo Administrativo Fiscal, que devem ser observados a fim de que o curso das ações processuais siga sem intercorrências ou anormalidades; observo que, ao apresentar o resultado dessa última diligência, manifestarei sobre o meu convencimento aos fatos e circunstâncias constantes no processo, decorrentes das alegações e argumentações dos autos e à apreciações das provas, como o assim está posto no art. 153 do RPAF/BA, aprovado pelo aprovado pelo Decreto nº 7629/99, no que diz respeito ao objeto da lide

Isto posto, em relação a apreciação do i. Fiscal Diligente, Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, em relação ao último pedido de diligência expedido pela 5ª JJF às fls. 152/154 dos autos, através do Parecer ASTEC nº 47/2017, de 26/06/2017 (fls. 156/161), assim destaco:

Sobre a "*desconsideração do crédito acumulado (janeiro/2005) para elaboração de novo demonstrativo"*, dentre outras considerações, manifesta o Fiscal Diligente que, como se vê no demonstrativo de fls. 129/131 dos autos, o saldo acumulado para a apropriação na forma autorizada pela legislação, que diz respeito a 1/48 na proporção das saídas tributadas sobre as saídas totais, excluindo-se os valores relativos às saídas por desincorporação, no primeiro mês da autuação foi assim apurado, conforme destaque de fl. 157 dos autos:

> "*Crédito por entradas nos anteriores 47 meses (fev-05 a dez-08, R$29.623.018,81) acrescido das entradas de ICMS de jan 2009 (R$211.873,65), deduzindo-se as baixas de ICMS ocorridas em jan 2009 (R$1.330.167,44, que se referem à parcela 1/48 de entradas de ICMS dos anteriores 48 meses, mais desincorporações). Isto forma o saldo de crédito acumulado de jan 2009, R$28.504.725,02, que na planilha autoexplicativa da autuação que ajustamos mantendo os mesmos índices de proporcionalidade de saídas tributáveis sobre as saídas totais (0,95) apura-se o crédito de direito R$ 566.692,01 enquanto o contribuinte usou R$616.963,37. Da diferença entre eles resulta o crédito indevido ajustado de R$50.271,36. Esse procedimento repete-se para os demais períodos da autuação, de modo que a exigência fiscal restou reduzida de R$9.746.621,30 para R$779.963,08".*

Tal procedimento não vejo como não concordar com a assertividade do Fiscal Diligente expressado no Parecer ASTEC nº 084/2016 e ratificado no Parecer ASTEC nº 47/2017, de 26/06/2017. Compulsando os demonstrativos de débito da autuação vê-se de fato o mesmo procedimento para os demais meses, coadunando com o que estabelece o art. 29, § 6º, inciso V, da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o direito do sujeito passivo de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no seu estabelecimento destinada ao ativo permanente.

Portanto, não há que se considerar qualquer saldo acumulado de crédito presente no mês de Jan/2005, relativo à reconstituição da planilha de cálculo do débito fiscal, vez que ultrapassa o prazo de uso de 48 (quarenta e oito) meses em Dez/2008, onde a apuração da utilização do crédito indevido, objeto da autuação, tem como início o mês de janeiro de 2009. Em sendo assim, correto está a metodologia de cálculo de apuração do uso do crédito fiscal indevido desenvolvida pelo Fiscal Diligente no Parecer ASTEC nº 084/2016 e ratificada no Parecer ASTEC nº 47/2017, de 26/06/2017.

Sobre a arguição do defendente de *revaloração jurídica dos critérios adotados para o cálculo do ICMS remanescente,* manifesta o Fiscal Diligente, dentre outras considerações, que pontuou no Parecer nº 84/2016, em relação aos itens "b", "b.1", "b.2", "b.3", "c", "d" e "f", de que o levantamento original, planilha de fls. 08/10, apresentava incongruência com relação ao saldo acumulado considerado para rateio do crédito mensal de direito (coluna "I") que, confrontado com o crédito utilizado pelo contribuinte (coluna "J"), resultou no crédito originalmente tido como indevido.

Nesse sentido, diz que, por ocasião da diligência, cuidou apenas de corrigir o saldo acumulado para efeito de rateio do crédito de direito, atendendo fielmente o comando normativo que rege a matéria, ou seja, limitando o uso do crédito de ICMS relativo às entradas ocorridas nos últimos 48 meses. Observa, então, que o levantamento apontado na planilha da diligência de fls. 132/134 é o mesmo do levantamento original, relativo a planilha de fls. 08/10 dos autos, apenas extraindo os créditos de ativo escriturado no saldo acumulado, que entende seja indevido, dado o defendente manter no saldo de crédito acumulado de valores decorrentes de aquisição de ativo permanente após o 48º mês.

Portanto, aduz que não há que se falar em revaloração jurídica do fundamento ou mudança de critério jurídico do caso concreto, como alega o defendente, pois a valoração original foi e segue sendo a de que o contribuinte *"utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação"*

Neste contexto alinho com o posicionamento do i. Fiscal Diligente da ASTEC, de que não há qualquer revaloração jurídica na autuação, vez que a fundamentação do lançamento fiscal, objeto em análise, continua sendo o de descumprimento ao art. 93, §17º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, que prevê o cancelamento do saldo remanescente do crédito de bens do ativo permanente após o 48º mês, o qual não vinha sendo procedido pelo defendente na forma apontada em sede de diligência fiscal, quando da apropriação dos créditos no livro CIAP, dentro do período fiscalizado. Portanto, à luz do quanto acima exposto, não merece acolhimento o argumento defensivo de que houve revaloração do critério jurídico inicialmente adotado na autuação.

Voltando os autos ao sujeito passivo para manifestar sobre Parecer ASTEC nº 47/2017, de 26/06/2017 (fls. 156/161), em relação ao seguinte posicionamento do Fiscal Diligente: "*se o direito ao uso do saldo acumulado de crédito em janeiro de 2005 (R$24.477.490,04) se limita a 48 meses, logo a preclusão temporal desse direito ocorreu em dez-08, razão pela qual não há que se falar em repercussão de tal saldo a partir de jan-09 quando, independentemente de seu uso, há que ser zerado no livro CIAP".*

Diz o sujeito passivo que não se questiona, portanto, o prazo para creditamento instituído pela legislação tributária, sendo indiscutível que o crédito de janeiro de 2005 não pode mais ser aproveitado em janeiro de 2009. Em realidade, diz que o argumento levantado foi o fato de que cancelar o saldo acumulado de janeiro de 2005 falseia a apuração dos créditos de ICMS utilizáveis nos períodos seguintes – questionamento esse que, em nenhum momento, a luz do entendimento, foi objeto de análise do Parecer. Pede, então, nova diligência.

Neste contexto, refuto tal pedido de diligência, primeiro por considerar que os levantamentos, análises diligenciais e documentações acostados aos autos são suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99; segundo, o sujeito passivo repete as mesmas argumentações anteriores, sem tampouco apresentar qualquer demonstrativo, com elementos probantes, de que a exclusão do saldo de créditos acumulado de janeiro de 2005 falseia a apuração dos créditos de ICMS utilizáveis a partir de janeiro de 2009, como assim dispõe o inciso II, do mesmo dispositivo legal, que determina o indeferimento do pedido de diligência quando for destinado a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou documentos/demonstrativos de posse do requerente, que poderia ter sido pelo mesmo juntado aos autos, o que não fez.

Passando ao mérito, vejo que a irresignação do sujeito passivo diz respeito eminentemente ao fato de que, o Fiscal Diligente da ASTEC, no Parecer ASTEC nº 084/2016 (fls. 125/128), de 25/08/2016, ratificado no Parecer ASTEC nº 47/2017 (fls. 156/169), de 26/06/2017, ao apurar o novo demonstrativo de débito da autuação, apresenta um saldo remanescente de utilização do livro CIAP no valor de R$779.963,08, que, à luz do seu entendimento, decorre da desconsideração do saldo dos créditos acumulado em janeiro de 2005, em que falseia a apuração. Diz que é considerar de que a TIM, empresa autuada, não possuía qualquer crédito acumulado de ativo permanente registado no CIAP em janeiro de 2005.

Nesse aspecto, não está a interpretar que a defendente não possuía qualquer crédito acumulado de ativo permanente registrado no CIAP em janeiro de 2005, e sim, que tais créditos não poderiam ser mais utilizados, vez que seu prazo de utilização já houvera sido exaurido com a passagem dos 48 (quarenta e oito) meses permitidos pela legislação. Tais créditos advindos das entradas ocorridas em janeiro de 2005 somente poderiam ser aproveitados pelos 48 meses seguintes, ou seja, até dezembro de 2008; muito menos de dezembro de 2004, que somente poderiam ser aproveitados em novembro de 2008, e assim sucessivamente.

Neste sentido, a interpretação é de que o saldo de crédito registrado no livro CIAP de R$24.477.490,04 (fl. 8) se referem a créditos por entradas no ativo permanente até dezembro de 2005, então não se tem que considerar tal saldo na apuração do uso crédito devido, decorrente do livro CIAP no mês de janeiro de 2009, vez que o 48º completou em dezembro de 2008, muito menos na apuração dos meses subsequentes.

Portanto, assertivo foi o entendimento do Fiscal Diligente da ASTEC de não considerar tal saldo na apuração da utilização do crédito devido, objeto da autuação, na planilha de cálculo às fls. 129/134 e CD/Mídia de fl. 135, em que se verifica a alteração do débito original apurado de R$9.746.621,30 para o valor de R$779.963,08.

Ademais, claro está a explicação do Fiscal Diligente da ASTEC, relativo aos valores apurados na sua planilha de cálculo de fls. 129/134, que a seguir volto a destacar:

Crédito por entradas nos anteriores 47 meses (fev-05 a dez-08, R$29.623.018,81) acrescido das entradas de ICMS de jan 2009 (R$211.873,65), deduzindo-se as baixas de ICMS ocorridas em jan 2009 (R$1.330.167,44, que se referem à parcela 1/48 de entradas de ICMS dos anteriores 48 meses, mais desincorporações).

Isto forma o saldo de crédito acumulado de jan-2009, R$28.504.725,02 (fl. 133), que na planilha autoexplicativa da autuação que ajustou, mantendo os mesmos índices de proporcionalidade de saídas tributáveis sobre as saídas totais (0,95ou 95%), apura-se o crédito de direito R$566.692,01 enquanto o contribuinte usou R$616.963,37.

Da diferença entre eles resulta o crédito indevido ajustado de R$50.271,36. Esse procedimento repete-se para os demais períodos da autuação, de modo que a exigência fiscal restou reduzida de R$9.746.621,30 para R$779.963,08.

Neste sentido, da análise das peças processuais e não vendo nada que desabone a planilha de cálculo de apuração do uso do crédito devido do livro CIAP desenvolvido pelo Fiscal Diligente da ASTEC de fls. 129/134, entendeu este Relator, restar procedente em parte o Auto de Infração, em tela, na forma do demonstrativo a seguir destacado:

Data Ocorr	Data Venc	Valor Histórico
31/01/2009	09/02/2009	50.271,36
28/02/2009	09/03/2009	53.444,56
31/03/2009	09/04/2009	36.279,31
30/04/2009	09/05/2009	51.584,22
31/05/2009	09/06/2009	49.341,07
30/06/2009	09/07/2009	48.424,72
31/07/2009	09/08/2009	45.763,51
31/08/2009	09/09/2009	44.300,95

30/09/2009	09/10/2009	40.788,43
31/10/2009	09/11/2009	37.990,34
30/11/2009	09/12/2009	35.932,71
31/12/2009	09/01/2010	34.633,14
31/01/2010	09/02/2010	33.137,76
28/02/2010	09/03/2010	37.649,01
31/03/2010	09/04/2010	31.777,83
30/04/2010	09/05/2010	31.413,16
31/05/2010	09/06/2010	27.189,20
30/06/2010	09/07/2010	30.655,94
31/07/2010	09/08/2010	30.616,08
31/08/2010	09/09/2010	28.769,78
Total da Infração 01		**779.963,08**

Todavia na assentada de julgamento, pelos membros da 4ª JJF, do dia 28/06/18, o Contribuinte Autuado, através do seu patrono, devidamente constituído, em mesa, apresentou memorial (fls. 183/184), acrescentando manifestação complementar sobre o Parecer ASTEC nº 47/2017 de fls. 156/161, onde diz que não se atentou o auditor diligente, que, para ajustar o cálculo do crédito na proporção das saídas isentas e não tributadas, isto é, a proporcionalidade objeto do livro CIAP, que diz respeito à reconstituição do demonstrativo de débito da autuação, que faz parte integrante do Parecer ASTEC nº 84/2016 de fls. 125/127, efetuou o estorno de R$27.263,05 no livro de Apuração do ICMS (LAICMS), relativo ao mês de janeiro de 2009.

Com isso, assevera que o valor total de créditos advindos de bens do ativo permanente e utilizado no livro fiscal próprio (LAICMS) foi de R$589.700,32 (R$616.963,37 - R$27.263,05), inferior àquele considerado pelo Parecer da ASTEC nº 84/2016, constante do demonstrativo de débito (fl. 134) que apura o novo débito tributário objeto da autuação em lide, ou seja, foi considerado o valor de R$616.963,37, no mês de janeiro de 2009, sem tampouco considerar o estorno de crédito lançado no livro de Apuração do ICMS de R$27.263,05, relativo a proporção de saídas isentas e não tributadas.

Nessa vertente, observa que a referida situação se repete em todos os meses do período autuado, sendo necessária, portanto, a baixa dos autos em diligência para que os cálculos da ASTEC sejam refeitos no sentido de apurar o valor efetivamente creditado.

Após a análise das documentações apresentadas, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que devem ser observados a fim de que o curso das ações processuais siga sem intercorrências ou anormalidades, a 4ª JJF, nessa sessão de julgamento do dia 28/06/2018 (fls. 186/187), decidiu converter o presente processo em diligência à ASTEC no sentido de designar o mesmo Fiscal Diligente que emitiu os dois últimos Pareceres, ou seja, o Parecer ASTEC nº 47/2017 e Parecer ASTEC nº 84/2016, para que sejam adotadas as seguintes providências:

d) ***1ª Providência:*** intimar o sujeito passivo a apresentar o livro de Apuração do ICMS, que abarque o período da ação fiscal; ou no caso do defendente ter entregue a Escrituração Fiscal Digital (EFD), utilizá-la, sem tampouco desenvolver a intimação antes citada, com isso confirmar se efetivamente o defendente procedia, como está posto no memorial, a aplicação da proporcionalidade do uso do crédito advindo do livro CIAP, ou seja, lançava no livro de Apuração do ICMS (LAICMS) todo o crédito da fração 1/48 que entendia ser o devido, e momento seguinte, no mesmo mês de uso do crédito, lançava a débito do valor do estorno do crédito nas proporções das saídas isentas e não tributadas;

e) ***2ª Providência:*** constatando que assim procedeu o sujeito passivo em todos ou em alguns dos meses da ação fiscal, como assim destacou no memorial acostados aos autos, desenvolver novo demonstrativo de débito da autuação, a partir da planilha que faz parte integrante do Parecer ASTEC nº 84/2016, agora considerando os valores lançados no livro de Apuração do ICMS, correspondente aos estornos de crédito, que se relacionam a

proporcionalidade de uso do crédito permitido pela legislação, trançando considerações, se assim entender necessário, na forma do que dispõe § 6º do art. 127 do RPAF/BA

f) ***3ª Providência:*** encaminhar o demonstrativo e a nova informação fiscal desenvolvida, como estabelecido no item "b" acima, ao órgão competente da INFAZ, que deve cientificar o autuado e o autuante, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo.

O Fiscal Diligente volta aos autos à fl. 195, em atendimento ao pedido de diligência da 5ª JJF, através do Parecer ASTEC nº 71/2018, onde apresenta novo demonstrativo de débito da autuação, alterando o valor ajustado anterior do valor remanescente de R$779.963,08 (fl. 134) para o valor de R$464.053,38 (fl.196), ao constatar que, de fato, as alegações da defendente procedia, isto é, o defendente lançava a débito, na sua escrita fiscal, valores de estorno do crédito que não houvera sido considerado no levantamento do débito remanescente da autuação de fl. 134 dos autos.

A defendente, às fls. 202/205, tomando conhecimento do Parecer ASTEC nº 71/2018, não obstante outras considerações sobre o resultado da diligência, registra, à fl. 203, de que, ainda que tenha sido irretocável o trabalho do Fiscal Diligente, quanto a consideração dos valores correspondentes aos estornos de créditos lançados no Livro de Apuração do ICMS no período autuado, a diferença apropriada apontada no citado parecer, conforme já demonstrado anteriormente, decorre da desconsideração do saldo acumulado em janeiro de 2005. E volta a trazer aos autos as mesmas considerações anteriormente postas quando houvera oportunidade de manifestar, que, aliás, já foi objeto de análise deste Relator no presente voto.

Por sua vez, o agente Fiscal Autuante à fl. 232, ao tomar conhecimento do Parecer ASTEC nº 71/2018 e da manifestação do defendente, limitou-se apenas dar o de acordo com o posicionamento do diligente da ASTEC, sem tampouco traçar qualquer comentário sobre o resultado da diligência, muito menos da manifestação do defendente.

Neste sentido, da análise das peças processuais, como já exaustivamente apresentado no corpo deste voto, e não vendo nada que desabone a nova planilha de cálculo de apuração da glosa do uso do crédito indevido do livro CIAP desenvolvido pelo Fiscal Diligente da ASTEC às fls. 196/197 dos autos, que faz parte integrante do Parecer ASTEC nº 71/2018, constante do CD/Mídia de fl. 198, entendo restar procedente em parte o Auto de Infração, em tela, na forma do demonstrativo a seguir destacado:

Data Ocorr	Data Venc	Valor Histórico
31/01/2009	09/02/2009	23.008,31
28/02/2009	09/03/2009	23.320,13
31/03/2009	09/04/2009	22.863,38
30/04/2009	09/05/2009	23.569,67
31/05/2009	09/06/2009	23.654,77
30/06/2009	09/07/2009	23.317,36
31/07/2009	09/08/2009	23.601,74
31/08/2009	09/09/2009	23.367,28
30/09/2009	09/10/2009	23.330,92
31/10/2009	09/11/2009	23.197,93
30/11/2009	09/12/2009	22.951,71
31/12/2009	09/01/2010	24.500,98
31/01/2010	09/02/2010	22.991,27
28/02/2010	09/03/2010	22.600,70
31/03/2010	09/04/2010	23.030,20
30/04/2010	09/05/2010	22.907,17
31/05/2010	09/06/2010	23.034,24
30/06/2010	09/07/2010	22.974,33
31/07/2010	09/08/2010	22.931,56
31/08/2010	09/09/2010	22.899,73

Total da Infração 01	**464.053,38**

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 298636.0081/13-0,** lavrado contra **TIM CELULAR S.A.,** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R$464.053,38,** acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2019.

CARLOS FÁBIO CABARL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA