

A. I. N° - 269135.0010/11-3
AUTUADO - TIM NORDESTE S/A.
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA, GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR e ROSALVO
- RAMOS VIEIRA FILHO
INFAZ - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0037-02/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas, e o total das operações de saídas e prestações do período, em conformidade com a IN 53/2013. Diligências realizadas resultaram nas devidas inclusões e exclusões de valores, com refazimento dos cálculos, resultando em redução do débito originalmente lançado. Infração parcialmente elidida. Rejeitadas as nulidades arguidas pelo autuado e indeferido o pedido de perícia. Por vinculação legal, a legislação vigente não pode deixar de ser aplicada, nem a sua eventual inconstitucionalidade pode ser apreciada no âmbito dos órgãos administrativos judicantes. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/2011, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$6.535.921,58, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Utilizou crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação.*

Consta adicionalmente o seguinte registro: *Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto dos créditos fiscais a apropriar, tudo conforme: Anexos A, B-1, B-2, C-1, C-2 e D, Livro CIAP, Livro Registro de Apuração; Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas (em meio magnético), apresentados pelo contribuinte, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também, infringidos os Art.93, inciso V, alínea “a” e o Art. 97, inciso XII do decreto 6.284/97- RICMS BA.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2007.

A TIM CELULAR, na qualidade de sucessora por incorporação da TIM NORDESTE, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 79 a 101). Discorre sobre a tempestividade da peça defensiva. Reporta-se sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que o Auto de Infração não merece prosperar.

Primeiro, porque o saldo de créditos de ICMS acumulado no livro CIAP deveria ser considerado, para fins da presente autuação, como o crédito originalmente registrado no CIAP e não com base no valor reduzido, já descontado o valor da glosa de créditos proveniente do Auto de Infração n° 279.692.0003-11/7, uma vez que o débito discutido naquele processo administrativo ainda está com

a sua exigibilidade suspensa, razão pela qual não pode produzir quaisquer efeitos, pelo menos até o desfecho daquele processo administrativo.

Segundo, porque o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do CIAP realizado pela Fiscalização está equivocado, uma vez que foram consideradas como operações/prestações isentas e não tributadas, reduzindo o percentual de aproveitamento de crédito do imposto, prestações decorrentes de *cessões onerosas de meios de rede*, que são operações *tributadas* pelo ICMS, ainda que sujeitas ao *diferimento* do imposto.

Terceiro, porque a Fiscalização deixou de considerar, no levantamento os valores dos créditos que já foram devidamente estornados pela empresa, consoante registros constantes de seu CIAP e Livro de Registro de Apuração. Ou seja, na prática, a autuação está exigindo o estorno de créditos de ICMS que já foram estornados pela empresa.

Sustenta a impossibilidade de glosa de crédito proveniente de Auto de Infração lavrado com a exigibilidade suspensa, no caso o Auto de Infração nº 279692.0003/11-7 pendente de discussão.

Alega o cálculo indevido coeficiente de creditamento com violação ao artigo 20, § 5º, II da Lei Complementar Nº 87/96. Discorre amplamente sobre a suas razões neste sentido.

Sustenta, em síntese, que cumpriu estritamente os termos do inciso II, do § 5º da Lei nº 87/96, aproveitando os créditos de ICMS sobre bens do ativo fixo na proporção das saídas tributadas sobre o total de saídas, excluindo apenas as operações realmente isentas e não tributadas, que não é o caso daquelas registradas nos CFOPs 5301 e 6301.

Neste sentido, requer a reformulação do cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do ICMS na aquisição de bens do ativo fixo, de modo que sejam consideradas as operações escrituradas na coluna “Outras” do Livro Registro de Apuração do ICMS para permitir o aproveitamento proporcional do crédito sobre as operações tributadas ali escrituradas, como é o caso das operações internas e interestaduais de cessões onerosas de meios de rede para empresas de telecomunicações.

Alega estornos de créditos de ICMS do CIAP efetuados pela empresa e desconsiderados pela Fiscalização.

Afirma que se analisar os Livros CIAP da empresa referente ao exercício de 2007 (doc. 9), verifica-se que efetuou diversos estornos de créditos mensais que não foram considerados pela Fiscalização.

Diz que dessa forma, o crédito fiscal aproveitado pela empresa a cada mês é inferior ao considerado pela Fiscalização, que não levou em conta os estornos de créditos escriturados pela empresa.

Conclui dizendo que o Auto de Infração não merece subsistir.

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração. Requer, ainda, caso não seja este o entendimento do órgão julgador, o cancelamento da multa. Protesta provar o alegado por todos os meios de provas em Direito admitidos, em especial pela realização de diligências e prova pericial, indicando a sua assistente técnica e apresentando os quesitos para serem respondidos.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 630 a 636 – vol. II). Registram que utilizaram o saldo de créditos do ICMS constante do Auto de Infração nº 279.692.0003/11-7, julgado procedente, por decisão unânime, pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em 09/06/2011, conforme Acórdão JJF Nº 0157-05/11, cuja ementa transcreve.

Esclarecem que utilizaram os dados obtidos diretamente dos livros fiscais do autuado, no caso Livros Registros de Apuração do ICMS, Registro de Entradas, Registro de Saídas e Livro CIAP todos entregues pelo autuado e autenticados pela SEFAZ/BA, conforme recibos de autenticação, acostados às fls. 19 a 23 dos autos.

Discordam das alegações defensivas. Dizem que todos os dispositivos legais que definem o

cálculo do crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento são os artigos 20, §5º, III da LC 87/96; 29, § 6º, III da Lei nº 7.014/96-BA e 93, § 17, III do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Observam que os referidos dispositivos normativos determinam que o montante do crédito a ser apropriado será obtido: Multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às prestações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. Reproduzem os referidos artigos.

Afirmam que desse modo, a formula para cálculo do crédito fiscal referente ao ativo é:

$$\text{Valor total do respectivo crédito} \times \frac{1}{48} \times \frac{\text{Valor das operações de saídas e prestações tributadas}}{\text{Total das operações de saídas e prestações do período}}$$

Afirmam que tais dispositivos definem a metodologia do cálculo do crédito fiscal e determinam que seu montante, a ser apropriado, será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

Observam que o numerador contém o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o RICMS-BA equipara às prestações tributadas, apenas, as saídas e prestações com destino ao exterior. Já no denominador está o total das operações de saídas e prestações do período, onde se inclui as operações tributadas, isentas e outras e nós não vislumbramos, no RICMS-BA, previsão legal para excluir do denominador às operações fora da incidência do ICMS.

Sustentam que assim sendo, inexistente dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre os serviços de telecomunicações escriturados na coluna “OUTRAS” como sugerido pelo impugnante.

Salientam que a legislação equipara às prestações de serviços tributadas, apenas, à prestação de serviços de telecomunicações com destino ao exterior, porém no livro registro de saídas do autuado, não consta nenhuma prestação de serviços de telecomunicações com essa característica, Coluna C, fl. 14 dos autos.

Dizem que como existe especificação para prestações com destino ao exterior, se fosse necessário ter inclusão ou exclusão de outros serviços e ou operações o legislador o estabeleceria.

Assinalam que o impugnante efetuou novos cálculos incluindo as operações que gostaria que fossem consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento. Manifestam o entendimento de que o autuado tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária vigente, mas não pode querer que sua opinião, prevaleça sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia, sendo esta opinião a considerar para aprimorar futuras normas legais e não sobrepor as atuais.

Dizem que diante disso, resta claro a necessidade de um dispositivo legal para poder executar alteração na forma de cálculo, o que, reiteram, não ocorre com a legislação vigente no Estado da Bahia.

Asseveram que sem uma norma legal não é possível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações e ou operações, motivo pelo qual a metodologia aplicada, pela fiscalização do Estado da Bahia, está correta, tendo em vista que obedeceu ao art. 93, § 17, III do RICMS/BA.

Quanto à alegação defensiva de que a Fiscalização deixou de considerar no levantamento fiscal os valores do crédito que já foram estornados pela empresa, dizem que não deixaram de considerar estes valores estando os mesmos lançados na coluna “D” do anexo A do presente Auto de Infração, portanto, a alegação defensiva está completamente equivocada, pois não verificou que tais valores foram considerados.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, se manifestou (fls.640 a 646 – vol. III). Diz que em linhas gerais e conforme explicitado na impugnação, discute-se neste processo a validade do Auto de Infração que glosou parte dos créditos de ICMS aproveitados pela empresa no seu Livro de Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (“CIAP”), nos seguintes termos: (I) reduzindo inicialmente o saldo de créditos de ICMS acumulado inicial de 2007 do CIAP, fazendo refletir a glosa de créditos formulada no Auto de Infração nº 279.692.0003-11/7 (Processo Administrativo nº 014422/2011-4), lavrado contra a Impugnante com relação ao exercício de 2006, antes do trânsito em julgado daquele processo administrativo; (II) questionando a forma de cálculo do coeficiente utilizado para aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens integrados ao ativo fixo, em especial a proporção entre as operações isentas/não tributadas e o total das operações praticadas no período; e (III) não considerando determinados estornos de créditos de ICMS já efetuados pela Impugnante.

Alega que demonstrou em sua defesa que a autuação não merece prosperar.

Primeiro, porque o saldo de créditos de ICMS acumulado no livro CIAP deveria ser considerado, para fins da presente autuação, como o crédito originalmente registrado no CIAP e não com base no valor reduzido, já descontado o valor da glosa de créditos proveniente do Auto de Infração nº 279692.0003/11-7, uma vez que o débito discutido naquele processo administrativo ainda está com a sua exigibilidade suspensa, razão pela qual não pode produzir quaisquer efeitos, pelo menos até o desfecho daquele processo administrativo.

Segundo, porque o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do CIAP realizado pela Fiscalização está equivocado, uma vez que foram consideradas como operações/prestações isentas e não tributadas, reduzindo o percentual de aproveitamento de crédito do imposto, prestações decorrentes de *cessões onerosas de meios de rede*, que são operações *tributadas* pelo ICMS, ainda que sujeitas ao *diferimento* do imposto.

Terceiro, porque a Fiscalização deixou de considerar, no levantamento os valores dos créditos que já foram devidamente estornados pela empresa, consoante registros constantes de seu CIAP e Livro de Registro de Apuração. Ou seja, na prática, a autuação está exigindo o estorno de créditos de ICMS que já foram estornados pela empresa.

Manifesta o entendimento de que na pior das hipóteses, a multa de 60% aplicada com base no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei Estadual nº 7.014/1996 não deve incidir sobre o estorno inicial do crédito apresentado no item (I) acima, isto é, sobre a diferença do estorno de crédito correspondente à utilização do saldo credor acumulado inicial de R\$28.403.958,49, em vez R\$40.100.214,57, conforme originalmente contabilizado pela empresa, pois já foi punido com multa sobre esse valor no Auto de Infração lavrado com relação ao exercício de 2006 e a ser mantida a multa, haverá claro *bis in idem*.

Observa que em resposta às suas alegações, a Fiscalização se pronunciou às fls. 630 a 636, alegando, em síntese, que (I) utilizou créditos de ICMS relacionados ao Auto de Infração nº 279692.0003/11-7, afirmando ter sido o mesmo julgado procedente, em decisão proferida pela Colenda 5ª Junta de Julgamento Fiscal em 09/06/2011; (II) discordou dos critérios de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do CIAP utilizados pela Impugnante, sob a alegação de que não haveria previsão legal para se excluir as cessões onerosas de meios de rede do campo de operações isentas e não tributadas, de forma a majorar o coeficiente de aproveitamento de créditos sobre bens do ativo fixo e; (III) teriam sido considerados os valores de crédito estornados pela Impugnante, quando da lavratura do auto de infração em referência.

No tocante à primeira alegação dos autuantes, diz que se verifica que expressamente eles admitem ter utilizado a glosa de créditos de ICMS relacionados ao Auto de Infração nº 279692.0003/11-7, no momento da lavratura do presente Auto de Infração, antes do trânsito em julgado daquele outro PAF.

Consigna que conforme ressaltou, o débito discutido no outro Auto de Infração permanece com a

exigibilidade suspensa e não por ser exigido direta ou indiretamente pela Fiscalização, como está ocorrendo neste processo. Acrescenta que a Fiscalização não apresentou qualquer alegação para afastar esse ponto, razão pela qual o estorno desse saldo inicial deve ser imediatamente cancelado.

Ressalta que mesmo que seja mantida a glosa do crédito reclamada naquela autuação, o que deverá ocorrer é ser cobrado da empresa o montante do crédito a mais que, eventualmente, reduziu o saldo devedor do imposto. Diz que dessa forma, na prática, ao ser compelido a efetuar o pagamento referente a essa glosa de crédito, a empresa estará como que “recompondo” aritmeticamente o crédito indevido, a ponto de poder manter esse crédito para o período seguinte. Ou seja, independentemente do resultado daquele outro processo, o saldo credor inicial original deve ser considerado pela autuação, sem levar em conta a glosa de crédito do período anterior.

Quanto à segunda alegação aventada pela Fiscalização, afirma que tampouco merece prosperar, haja vista que a glosa de crédito fiscal não deve subsistir no que tange à substancial redução do coeficiente de aproveitamento de crédito de ICMS sobre bens do ativo fixo, previsto no artigo 20, § 5º, inciso II da LC nº 87/1996 (proporção entre as operações/prestações tributadas e o total de operações/prestações realizadas).

Assevera que neste ponto esclareceu, juntando diversos documentos à sua impugnação, que não podem ser consideradas como operações/prestações isentas e não tributadas, para reduzir o coeficiente em questão, as operações/prestações registradas nos CFOPs 5301 e 6301 correspondentes à cessão onerosa de meios de rede, que é uma prestação realizada entre empresas de telecomunicação, mas tributada pelo ICMS, pois sujeita ao diferimento do imposto, nos termos da Cláusula Décima do Convênio ICMS 126/1998.

Observa que essas operações/prestação são escrituradas sob a rubrica “Outras” na documentação fiscal e contábil da empresa e não devem ser consideradas como operações isentas e não tributadas, para reduzir o coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP.

Afirma que ao contrário do que aventado pela Fiscalização, não está tentando se valer de regras não positivadas na legislação para aumentar de forma ilegal o coeficiente de creditamento. Registra que na Informação Fiscal a Fiscalização alega que *“não existe dispositivo legal que estabeleça inclusões ou exclusões sobre os serviços de telecomunicações escriturados na coluna ‘OUTRAS’ como sugeridas pela impugnante”* e, mais adiante, acrescenta que *“Nós entendemos que a autuada tem o direito de opinar e discordar sobre a legislação tributária vigente, mas não pode querer que sua opinião prevaleça sobre as normas legais já estabelecidas no Estado da Bahia”*.

Sustenta que os argumentos contidos na impugnação relacionados ao ponto em discussão, estão longe de serem consideradas opiniões, intenções ou manifestações de *lege ferenda* por parte da empresa. Acrescenta que se trata de interpretação de *lege lata*, interpretação está bastante simples e em certo sentido até literal, que pode ser resumida em uma única asserção: não se pode considerar como se isentas e não tributadas fossem, para fins de cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens do ativo fixo, operações/prestações que são tributadas.

Diz que conforme detalhadamente demonstrado na impugnação apresentada, por força da Cláusula Décima do Convênio ICMS 126/1998, a cessão onerosa de meio de redes, justamente aquelas operações/prestações escrituradas sob a rubrica “OUTRAS” nos CFOPs nºs 5301 e 6301 são operações sujeitas ao diferimento do ICMS e, portanto, operações/prestações que não são isentas e muito menos não tributadas. Afirma que inexistente aí qualquer opinião, intenção ou discordância com relação à legislação em vigor por parte da empresa, mas sim apenas o desejo, a intenção e a opinião da empresa de que a legislação em vigor deve ser cumprida e respeitada, permitindo que, para fins de creditamento no CIAP, essas operações/prestações não sejam consideradas como isentas e não tributadas, como pretende a Fiscalização.

Frisa, ainda, que diferentemente do que dá a entender a Fiscalização, não se trata de alterar o

denominador da fração relacionada ao coeficiente que trata do total de operações realizadas, mas sim o *numerador* da fração, que diz respeito às operações/prestações tributadas. Acrescenta que dessas operações/prestações tributadas não devem ser excluídas aquelas operações/prestações relacionadas à cessão onerosa de meios de rede, tendo em vista que essas são operações sujeitas ao diferimento do imposto e, portanto, tributadas.

Salienta que não deve ser alegado como faz a Fiscalização, que as únicas operações que a legislação equiparou às tributadas foram as operações e prestações destinadas ao exterior. Diz que neste caso, essas operações/prestações, como se sabe, estão imunes ao ICMS, daí a necessidade do dispositivo legal que as equipara, para fins de cálculo do coeficiente de creditamento, às operações/prestações tributadas. Diz que se trata de situação bastante diversa do caso das cessões onerosas de meios de rede que, por estarem sujeitas ao diferimento do imposto, devem ser tratadas, reitera, como operações tributadas e não isentas e não tributadas.

No tocante à terceira alegação da Fiscalização, destaca que a autuação não levou em conta que parte dos créditos de ICMS aproveitados pela empresa já foram sim objeto de estorno, devidamente contabilizados em seu Livro CIAP e Livro Registro de Apuração de ICMS, consoante se verifica pelos documentos anexos (docs. 2 a 13), razão pela qual há glosa de crédito em duplicidade.

Salienta que ao contrário do alegado pela Fiscalização, não está se referindo à exclusão da parte dos bens do ativo fixo objeto de baixa e alienação, discriminados na coluna “D” do anexo A do Auto de Infração, mas sim ao estorno de créditos do CIAP escriturados no seu Livro de Registro de Apuração do ICMS, que são diversos daqueles créditos já baixados no próprio CIAP em decorrência de baixa e alienação de bens do ativo, já considerados no Auto de Infração pela Fiscalização. Registra que todos esses estornos podem ser verificados pela documentação contábil e fiscal colacionada, já apresentada a Fiscalização, nos valores já indicados no quadro demonstrativo da impugnação anteriormente apresentada.

Quanto à questão da multa, ou seja, da sua não aplicação ao montante do estorno do saldo inicial de crédito acumulado para o mês de janeiro 2007, referido no item (i) ressalta que não houve qualquer manifestação por parte dos autuantes, podendo-se interpretar esse silêncio como uma manifestação tácita com relação à procedência desse argumento.

Finaliza a Manifestação considerando por refutados todos os contrapontos apresentados pela Fiscalização para manutenção da autuação, reiterando os termos da Impugnação inicial e requerendo o cancelamento do Auto de Infração. Reitera, ainda, o seu pedido de produção de prova pericial, considerando-se como se estivessem transcritos os quesitos apresentados inicialmente na impugnação.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à Inspeção Fazendária de origem (fl. 727), a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal estranho ao feito intimassem o autuado a apresentar os documentos necessários à realização da diligência para: **a)** excluir do total das saídas (denominador) as operações que não constituam saídas em definitivo e que não se encontrem no espectro de alcance do ICMS, a exemplo das saídas não definitivas como comodato, remessa para conserto ou reparo, desde que legalmente documentadas; **b)** adicionar ao total das saídas tributadas (numerador), as receitas sujeitas a substituição tributária por diferimento, conforme art. 342 do RICMS/BA, tais como decorrentes de EILD, DETRAF e LDN, inclusive de faturamento de cartões telefônicos.

Os autuantes cumpriram a diligência (fls. 729 a 732). Dizem que procederam conforme solicitado realizando os seguintes levantamentos e ajustes:

- exclusão do total das saídas (denominador) as operações que não constituíram saídas em definitivo, sendo estes dados apurados conforme arquivo EXCEL juntado ao PAF no “CD DE DADOS” anexado à diligência, com a denominação de “*Saídas não definitivas-2007 – DENOMINADOR*”;
- adição ao total das saídas tributadas (numerador) as receitas sujeitas a substituição tributária

por diferimento, sendo estes dados apurados conforme arquivo EXCEL acostado ao PAF no “CD DE DADOS” anexado à diligência, denominado “Dados DETRAF e Cartões – NUMERADOR”.

- ajustes no levantamento tendo sido produzidos novos demonstrativos, no caso:
- Demonstrativo das inclusões no Numerador – ANEXO G;
- Demonstrativo das exclusões no - Denominador – ANEXO H;
- novo Demonstrativo do Cálculo Mensal do Coeficiente de Creditamento do Livro CIAP após inclusões e exclusões de valores do Numerador e Denominador conforme solicitação do CONSEF – ANEXO F;
- novo Demonstrativo do ICMS recolhido a Menor, devido a utilização a maior de créditos de ICMS referentes a incorporação de ativo permanente calculados no Livro CIAP – ANEXO A (recalculado).

No tocante à Manifestação do autuado, com relação ao saldo inicial tomado como ponto de partida para cálculo dos valores de crédito a ser apropriado confirmam que este deve ser exatamente o saldo tomado pois se tivessem tomado o saldo registrado no livro CIAP estaria desprezando todos os julgamentos de Autos de Infração anteriores em relação ao saldo do CIAP da empresa e estaria beneficiando o Contribuinte permitindo uma apropriação de crédito maior do que o efetivamente devido. Ressaltam que o PAF já foi apreciado pela 5ª JF e julgado procedente, conforme o Acórdão JF Nº 0157-05/11.

Quanto ao cálculo do coeficiente de creditamento, reiteram que procederam conforme determina a legislação estadual vigente e na diligência procederam as alterações solicitadas pelo CONSEF, produzindo novos demonstrativos considerando estas solicitações. Dizem que dessa forma, não há novas alterações a serem realizadas.

Salientam que a multa imposta não está incidindo sobre o saldo inicial que adotaram, mas sim sobre o crédito mensal apropriado a mais, sendo, portanto, descabida a solicitação do impugnante quanto a não aplicação da multa.

Assinalam que apuraram na diligência que os valores mencionados pelo impugnante à fl. 97, item 63, fl. 641, item 04, e fl.645, itens 18 e 19, foram efetivamente estornados por meio de lançamentos de débito na coluna “Estornos de Crédito” do Livro de Apuração.

Dizem que dessa forma, esses valores foram considerados na apuração do novo montante do “Crédito Mensal do CIAP a Estornar” sendo abatidos dos montantes apurados inicialmente como se verifica no novo Demonstrativo de Débito – ANEXO A, acostado a diligência. Observam que os montantes estornados pelo autuado estão lançados na coluna “N” sendo abatidos dos montantes apurados inicialmente e os novos montantes mensais a ser estornados encontram-se na coluna “O” do mesmo demonstrativo.

Finalizam dizendo que consideraram todas as solicitações constantes na diligência solicitada. O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 741 a 745). Alega que não obstante as alterações realizadas pela diligência, que resultaram numa redução significativa da autuação ainda persistem algumas contradições entre os novos valores apresentados na diligência, e aqueles apurados pelo impugnante, conforme demonstra.

Discorda da manutenção da glosa do saldo credor inicial, com base em PAF pendente de decisão. Alega que existem três inconsistências na diligência realizada com relação ao valor do coeficiente de aproveitamento de créditos do CIAP. Diz que os valores relativos aos CFOPs 5301 e 6301 encontrados pela empresa são superiores àqueles considerados pela Fiscalização. Apresenta como exemplo o mês de janeiro que segundo diz os dois CFOPs totalizam R\$17.878.203,46 enquanto o montante apresentado na diligência é de R\$17.688.259,44.

Aponta como outra inconsistência a ausência de adição ao numerador de valores correspondentes aos CFOPs 5552, 5908, 5910 e 5915.

Indica também como inconsistência operações consideradas isentas e não tributadas,

notadamente a natureza das operações registradas nos CFOPs 5949 e 6949. Alega que muitas saídas com estes CFOPs não representam saídas definitivas, ou seja, não são beneficiadas por isenção/não incidência do imposto e que a manutenção implica em ilegítima redução do coeficiente de aproveitamento de crédito fiscal do ICMS. Diz, ainda, que o mesmo raciocínio se aplica às operações com CFOP 5307.

Finaliza a Manifestação requerendo a realização de diligência para verificação nos documentos fiscais e contábeis, a fim de se esclarecer as inconsistências apontadas.

Os autuantes, cientificados da Manifestação do autuado, se pronunciaram (fls.750 a 752).

Esclarecem que acataram os argumentos defensivos, pois detectaram que realmente haviam saídas que não foram consideradas nos demonstrativos apresentados às fls. 733 a 738, haja vista que nestes levantamentos deixaram de considerar as saídas decorrentes de “roaming”, “sms e mms” para outras operadoras. Dizem que dessa forma, os demonstrativos constantes às fls. 733 a 738 devem ser desconsiderados e deve ser tomado para apreciação os novos demonstrativos que acostaram a informação fiscal, fls. 753 a 756.

Esclarecem que não acataram os argumentos defensivos atinentes os valores das saídas decorrentes de CFOP 5502 – transferência de ativo imobilizado -, 5908 – remessa de bem por conta de contrato de comodato -; 5910 - remessa de bonificação ou brinde -; e 5915 – remessa de bem para conserto ou reparo – onde pede que sejam adicionados no numerador ou excluídos do denominador da fração que gera o coeficiente de aproveitamento de créditos do CIAP. Explicam que as saídas com CFOP 5908 e 5915 já foram excluídas do denominador como se verifica no Anexo H, fl. 738. Dizem que desse modo, a solicitação do impugnante em relação a estas saídas já foi atendida, conforme também foi determinado na diligência solicitada pelo CONSEF.

Salientam que as saídas com CFOP 5910, contrariamente ao que alega o impugnante, são saídas definitivas e também são saídas tributadas, portanto, não podem ser excluídas nem do numerador nem no denominador. Dizem que as saídas com CFOP 5502 são saídas definitivas, portanto, não podem ser excluídas do cálculo do coeficiente de creditamento.

Consignam que não acataram os argumentos defensivos apresentados nos itens 17, 18 e 19 (referentes a terceira inconsistência apontada) pois a solicitação não encontra amparo na diligência solicitada.

Conclusivamente, apresentam novos demonstrativos com valores atualizados, segundo dizem, conforme solicitado pelo impugnante.

Solicitam ao órgão preparador que envie ao autuado, cópia dos novos demonstrativos, a fim de que, querendo, se manifeste sobre o resultado apresentado e, após, que encaminhe o PAF ao CONSEF para julgamento.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal considerando que a solicitação dos autuantes não fora atendida, já que não constava nos autos a ciência do autuado quanto aos novos demonstrativos, converteu o feito em diligência à INFAZ de origem (fl. 760), a fim de que o autuado fosse cientificado da Informação Fiscal e lhe fosse entregue cópia dos demonstrativos.

O autuado, cientificado dos novos demonstrativos, se manifestou (fls. 762 a 767). Discorda dos autuantes quantos aos itens não acatados. Discorre detalhadamente sobre as suas alegações, reportando-se sobre as inconsistências ainda existentes e tece considerações adicionais com relação ao cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos do ICMS.

Finaliza a Manifestação requerendo a realização de diligência, a fim de se esclarecer as inconsistências apontadas.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à INFAZ de origem (fl. 780), a fim de que fosse dada ciência aos autuantes da Manifestação do autuado.

Os autuantes, cientificados da Manifestação do autuado, se pronunciaram (fl. 783) reafirmando o entendimento de que atenderam totalmente a solicitação contida na diligência de fl. 727.

Consta à fl. 785, despacho do senhor Maurício Souza Passos, Coordenador Administrativo, redistribuindo o PAF a este Julgador/Relator, em 17/06/2014, em face do afastamento do então Julgador/Relator Jorge Inácio Aquino, lotado no CONSEF/ASTEC.

Considerando que o Auto de Infração em tela fora redistribuído desde 17/06/2014, entretanto, não pode ser instruído enquanto não houvesse decisão de Segunda Instância quanto ao Auto de Infração nº 279692.0003/11-7, o presente PAF foi devolvido à Coordenação Administrativa do CONSEF, a fim de que ficasse sobrestado até o julgamento definitivo do Auto de Infração nº 279692.0003/11-7.

Consta à fl. 794, despacho oriundo da Coordenação Administrativa do CONSEF, datado de 07/01/2015, no qual o PAF em lide é retornado para este Julgador/Relator, em face da decisão proferida pela Segunda Instância, precisamente pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, referente ao Auto de Infração nº 279692.0003/11-7.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à IFEP SERVIÇOS (fls. 796 /797), a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal designado adotassem as seguintes providências: **a)** verificassem se o valor do saldo acumulado do mês de dezembro de 2006 calculado pela Fiscalização e consta no Anexo A do Auto de Infração nº 279692.0003/11-7, em face da decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0387-11/14 sofrera alteração e se esta alteração afetou os valores originalmente apontados no presente Auto de Infração; **b)** em face do que dispõe a Instrução Normativa nº 53/2013, verificassem se todos os seus termos foram considerados, realizando a devida exclusão ou inclusão de CFOPs constantes do seu Anexo, caso não tenham sido observados; **c)** refizessem os cálculos, se fosse o caso, elaborando novas planilhas/demonstrativos.

Os autuantes cumprindo a diligência se pronunciaram (fls. 801 a 803). Consignam que verificaram que o saldo acumulado do mês de dezembro/2006 não sofreu alteração em função do julgamento exarado pela 1ª CJF, sendo que este baseou-se no parecer ASTEC Nº 16/2014, que anexaram (anexo 01), onde se verifica que o diligenciador afirma que alterou 3 planilhas relativas ao coeficiente de creditamento, mas que *“as demais (planilhas) permanecem com os dados originais do demonstrativo dos autuantes”*.

Dizem que verificaram que não foram considerados no cálculo dos débitos os termos da Instrução Normativa nº 53/2013, pois o Auto de Infração foi lavrado anteriormente a edição da referida Instrução Normativa.

Esclarecem que foi realizado ajuste nos cálculos conforme determinações da Instrução Normativa nº 53/2013 o que implicou na geração de novos demonstrativos de cálculo do imposto devido, sendo alteradas as planilhas de cálculo conforme indicado abaixo:

- a) *Demonstrativo do ICMS recolhido a menor, devido a utilização a maior de créditos de ICMS referentes à incorporação de Ativo Permanente calculados no Livro CIAP (Controle de Credito de ICMS do Ativo Permanente) - Exercício 2007 – planilha constante da página 6, substituída pela planilha de mesmo nome que apresentamos anexa a esta diligência (anexo 02)*
- b) *Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do Livro CIAP (Controle de Credito de ICMS do Ativo Permanente) - Exercício 2007 – planilha constante da página 64, substituída pela planilha de mesmo nome que apresentamos anexa a esta diligência (anexo 03)*

Acrescentam que também foram anexadas as planilhas analíticas com os demonstrativos do novo cálculo dos índices de creditamento mês a mês exercício de 2007, considerando as determinações da Instrução Normativa nº 53/2013 (anexo 04).

Finalizam dizendo que atendidas todas as solicitações da diligência enviam o PAF para apreciação.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 832v a 834). Discorda dos autuantes quanto a afirmativa de que o saldo credor acumulado do mês de dezembro de 2006 não sofreu alteração em função do julgamento exarado pela 1ª CJF, pois o Parecer concluiu pela necessidade de um estorno de R\$3.760.878,13 no crédito escriturado pela empresa. Com relação

aos demais tópicos entende que, em linhas gerais, o cálculo do novo coeficiente atende aos critérios previstos na legislação, razão pela qual, não possui maiores considerações sobre estes tópicos.

Entretanto, ressalta que o demonstrativo elaborado pelos autuantes de fl. 810 passou a não mais trazer as colunas “N” e “O” descontando os créditos já estornados pela empresa e que haviam sido objeto de impugnação e reconhecidos na primeira diligência de fl. 733.

Finaliza pugnando pelo cancelamento da autuação.

Os autuantes, cientificados da Manifestação do autuado, se pronunciaram (fls. 852 a 854). Consignam que o autuado argumenta que houve equívoco da fiscalização pois não procedeu alteração do saldo acumulado do mês de dezembro/2006, contudo, ratificam que o saldo acumulado do mês de dezembro/2006 não sofreu alteração em função do julgamento exarado pela 1ª CJF, sendo que este baseou-se no parecer ASTEC Nº 16/2014, que anexaram, no qual verifica-se que o diligenciador afirma que alterou 3 planilhas relativas ao coeficiente de creditamento, mas que *“as demais (planilhas) permanecem com os dados originais do demonstrativo dos autuantes”*.

Observam que o autuado menciona o parecer da ASTEC que diz: *“Estas 3 planilhas foram impressas e anexada a este relatório, e as demais permanecem com os dados do demonstrativo dos autuantes. Pelo resultado da alteração do índice o valor do lançamento foi alterado de R\$5.822.829,84 para R\$3.760.878,13 conforme valores mensais apurados o demonstrativo anexo. É o relatório. (Não grifado no original).*

Dizem que o autuado alega que em razão disso deveria ter sido subtraído do saldo de dezembro/2006 o montante de R\$3.760.878,13, entretanto, conforme dito no parecer ASTEC acima mencionado, a redução foi no valor do lançamento fiscal, ou seja do valor cobrado no Auto de Infração daquele AI e isso ocorreu em função da alteração no coeficiente de creditamento recalculado pelo referido parecer ASTEC, mas este mesmo parecer não alterou os valores do saldo acumulado em dezembro/2006 também como mencionado no mesmo parecer ASTEC.

Sustentam que desse modo, não há nenhum equívoco no valor do saldo acumulado apresentado na diligência realizada, mantendo o valor constante na planilha no montante de R\$28.903.458,49.

Salientam que o autuado alega corretamente que foram suprimidas do demonstrativo de fl. 810 as colunas “N” e “O”, haja vista que realmente houve equívoco no momento da impressão deste demonstrativo e as referidas colunas foram indevidamente suprimidas. Esclarecem que incluíram na diligência o referido Demonstrativo devidamente corrigido e solicitam ao CONSEF que considere para todos os efeitos este último demonstrativo como o correto e definitivo para efeito de seu julgamento.

Finalizam encaminhando o PAF ao CONSEF para apreciação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, considerando que o autuado não fora cientificado do demonstrativo corrigido pelos autuantes, converteu o feito em diligência (fl. 859), a fim de que fosse dada ciência e cópia ao autuado do referido demonstrativo.

O autuado, cientificado da diligência e demonstrativo corrigido pelos autuantes, se manifestou (fls. 865 a 867v). Discorre sobre os passos seguidos pelo PAF até chegar a quarta e última diligência.

Ressalta que independentemente de o Parecer ter ou não alterado o índice e valor do lançamento, o Auto de Infração nº 279692.003/11-7 glosou esses valores, razão pela qual tais glosas deveriam estar refletidas na coluna B do demonstrativo juntado na diligência.

Alega que isso decorre porque, conforme explicado, o Anexo 1, Parecer ASTEC nº 16/2014, da terceira diligência, concluiu à fl. 808 pela necessidade de um estorno de R\$3.760.878,13 no crédito escriturado pela empresa no exercício de 2006.

Diz que nesse sentido, o Anexo 2 da intimação recebida, fl. 810, a Fiscalização considerou em dezembro de 2006 um saldo credor acumulado de R\$28.403.958,49, contudo, conforme

demonstrado, deveria ter sido subtraído o valor de R\$3.760.878,13 referente ao estorno exigido naquele PAF, correspondente à glosa dos créditos indicados pela própria Fiscalização.

Aduz que é evidente que esse estorno possui impacto na redução do saldo credor acumulado, conforme já reconhecido na própria decisão de fl. 796 que determinou a diligência. Ressalta que isso não foi considerado em momento algum pela Fiscalização, o que segundo diz está equivocado e deve ser retificado, sob pena de se glosar duas vezes o mesmo crédito.

Manifesta o entendimento que ao contrário do quanto consignado pelos autuantes na quarta diligência, o estorno do crédito no valor de R\$3.760.878,13 foi sim realizado no exercício de 2006, no Auto de Infração nº 279692.0003/11-7 e deve sim ser descontado do saldo credor inicial de 2007, como determinado pela decisão de fls. 796/797.

Quanto aos valores indicados nas colunas “N” e “O”, reitera os pontos da defesa indicados em suas manifestações e que ainda não foram acolhidos no processo.

Finaliza reiterando os termos de suas manifestações anteriores, de forma que seja retificado o saldo credor acumulado, reduzindo-se os créditos já estornados em processo anterior e pugna pelo cancelamento integral da autuação.

Os autuantes acusaram a ciência da Manifestação do autuado (fl. 872). Consignam que não têm nenhuma informação suplementar a prestar e mantêm suas afirmações constantes na diligência de fls. 852 a 854.

Na assentada do julgamento do dia 18/07/2019, o então ora relator (Rubens Moutinho dos Santos) retirou o PAF de Pauta relatando que o relator de origem dos autos retorno aos seus trabalhos na SEFAZ e solicitou ao Senhor secretário da 1ª JJF encaminhasse, fl. 878, à Secretaria no sentido de redistribuir os autos ao relator inicial, sendo redistribuído conforme fl. 879.

VOTO

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) dos documentos de fls. 68, 70, 637, 638, 738, 739, 768, 830, 862 e 869, bem como o que se depreende do teor dos argumentos defensivos no contraditório estabelecido, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo, foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do A. I. foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 06-69, 733-738, 753-756, 772-775, 810-827, 855 e CDs de fls. 72, 723, 737, 777 e 829); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por considerar que: a) os elementos contidos nos autos suficientes para a formação de minha convicção; b) a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos; c) a perícia solicitada pelo Impugnante é desnecessária em vista de outras provas produzidas, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefiro o pedido formulado.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados,

os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

O sujeito passivo teve ciência do início do procedimento fiscal que, sendo vinculado à lei, rege-se pelo princípio inquisitório. Portanto, partindo das informações contidas no banco de dados do sujeito ativo, ainda que a colaboração do contribuinte seja interessante na maioria dos casos, prescinde de participação do contribuinte fiscalizado, já que objetiva conferir o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do autuado.

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado Segundo:

“Essa é a razão pela qual se diz que o contribuinte pode defender-se do auto de infração contra si lavrado, mas não tem, necessariamente, oportunidades de defesa antes da feitura do lançamento, em face da mera fiscalização em seu estabelecimento, por exemplo, até porque o procedimento de fiscalização tem por fim uma mera conferência do cumprimento espontâneo da norma tributária, e não a solução de uma lide. Lide poderá haver em momento posterior, se for o caso, na hipótese de ser efetuado um lançamento”. (Processo Tributário, 3ª Ed. Editora Atlas)

Assim, embora não se exija que um procedimento de fiscalização assegure prévia oportunidade de defesa ao contribuinte, para que a relação jurídica de crédito e débito nascida com o lançamento tributário, entre os sujeitos ativo e passivo da relação se efetive, a Autoridade Fiscal deve seguir um procedimento calcado na legalidade (lei formal).

Do mesmo modo, sob pena de cometer ilegalidade, quando requerido o contribuinte deve exibir seus livros, documentos e controles fiscais e contábeis (CTN: Art. 195).

Do que consta nos autos, vejo que o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, bem como o processo administrativo que o conduz, atenderam aos princípios de regência, tais como: Legalidade, Inquisitório, Devido Processo Legal e seus corolários de Ampla Defesa e Contraditório, cabendo destacar a intensa colaboração do Impugnante no curso processual, especialmente quanto à liquidez do crédito fiscal no que diz respeito ao cálculo do coeficiente aplicável ao crédito fiscal registrado no CIAP pela aquisição de itens/bens destinados ao ativo imobilizado, centro do contraditório instalado no PAF.

É que como explanado no relatório processual, a acusação fiscal é de uso indevido de crédito fiscal de ICMS no exercício 2007, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, por apropriação em valor superior ao permitido pela legislação, implicando em recolhimento periódico do imposto em valor menor que o devido, isto, em face de o contribuinte ter aplicado incorreto coeficiente sobre um saldo de crédito acumulável no CIAP, cujo valor inicial do exercício 2007 e final de 2006, recalculado pelo fisco em idêntico procedimento fiscal relativo ao exercício 2006 e do qual resultou o AI nº 279692.0003/11-7, diverge daquele registrado pelo contribuinte no CIAP e que lhe serviu para a apropriação tida a maior em 2007, causa, então, do lançamento tributário objeto desta lide administrativa.

Portanto, as razões de defesa se resumem a: (i) que o saldo inicial a ser considerado na apropriação periódica na proporção de 1/48 seria o valor registrado pelo contribuinte (R\$ 40.100.214,57) e não o ajustado pelo fisco (R\$ 28.403.958,49), até porque o AI ao qual diretamente serviu não havia transitado em julgado administrativo, fato que só ocorreu em dezembro 2014 (Acórdão CJF Nº 0387-11/14); (II) divergência quanto ao cálculo do “coeficiente de aproveitamento do crédito do CIAP” no que diz respeito às operações que podem/devem constar no “numerador” e “denominador”, como relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período; (III) que a fiscalização deixou de considerar, no levantamento fiscal, os valores dos créditos que já foram estornados pelo Impugnante.

Pois bem. Buscando objetivar a solução da lide, cabe aqui algumas primícias:

A primeira, (mais servindo às duas primeiras razões defensivas), necessário se faz estabelecer uma linha no tempo para o caso: a) o AI foi lavrado em dezembro 2011 para homologação dos prévios procedimentos tributários efetuados pelo contribuinte no exercício 2007; b) o AI nº

279692.0003/11-7, relativo ao exercício 2006, e do qual se aproveitou o saldo acumulado CIAP para este AI, teve o “transito em julgado administrativo” em dezembro 2014.

Para essa premissa, no que diz respeito ao cálculo do “coeficiente de aproveitamento de crédito” (item “b”), cabe observar que até a edição da Instrução Normativa nº 53/2013 (Dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte), havia, no âmbito deste CONSEF, grande discussão quanto ao aproveitamento do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em especial, para os contribuintes prestadores de serviço de comunicação, como é este caso.

Sem embargo, após a edição da IN 53/2013, a polêmica foi quase que totalmente saneada, o que, diga-se por importante, ocorreu exemplarmente no caso presente quando após ampla discussão dialética com participação das partes (contribuinte: fls. 79-628, 640-723, 741-749, 762-767, 832-834 e 865-867-verso), das Autoridades Fiscais (fls. 630-636, 729-737, 750-756, 783, 801-829, 852-855 e 872) e determinações diligenciais no curso da instrução processual (fls. 727, 760, 780, 786 e 859), como minunciosamente constado no relatório deste PAF e que aqui se empresta para evitar repetição, a lide se estingue com a expressão de conformidade do Impugnante no ponto 15 da sua manifestação datada de 21 de dezembro de 2018, (fl. 834), apresentada em atenção à intimação datada de 13/12/2018 junto à qual lhe foi encaminhada “**CÓPIA DA CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA FLS. 801 A 825 ELABORADA PELO PREPOSTO FISCAL, EM ATENDIMENTO À SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA CONSEF FLS. 796 A 797...**”:

“Com relação aos itens 9(ii) e 9(iii), a Impugnante entende que, em linhas gerais, o cálculo do novo coeficiente atende aos critérios previstos na legislação, razão pela qual, não possui maiores considerações sobre esse tópico.

Obs. Ponto 9:

- (i) o saldo acumulado do mês de dezembro/2016 não teria sofrido alteração em função do julgamento exarado pela 10 CJF;*
- (ii) não foram observados no cálculo do coeficiente de creditamento os termos da Instrução Normativa nº 53/2013, pois, o auto de infração foi lavrado anteriormente à edição da referida Instrução Normativa: e*
- (iii) foram realizados ajustes nos cálculos conforme determinações da Instrução Normativa 53/2013, o que implicou na geração de novo demonstrativos de cálculo do crédito de ICMS objeto de estorno”.*

Superada por conformidade a divergência quanto aos coeficientes legais, (coluna “j” do demonstrativo suporte da exação ajustada – fl. 810), para apropriação periódica dos créditos fiscais oriundos das aquisições para o ativo imobilizado do contribuinte autuado, das razões defensivas expostas no ponto “9” da penúltima manifestação do Impugnante e retro transcritas, resta por superar a questão (i) que trata do saldo acumulado do mês de dezembro de 2006 – e não 2016 – como indicado no item.

Neste ponto, como bem entendeu o Impugnante, (fl. 833-verso, ponto 11), a Informação Fiscal de fls. 801-803, consigna no ponto “1)”, que o saldo acumulado do mês de dezembro 2006 não sofreu alteração em função do julgamento exarado pela 1ª CJF, realizado nos autos do PAF relativo ao AI 279692.0003/11-7.

Observando-se que até que ocorresse o “trânsito em julgado administrativo” do PAF relativo ao AI 2796932.0003/11-7, o presente PAF ficou sobrestado neste CONSEF, o Impugnante discorda neste ponto, afirmando no ponto 13 da manifestação, que o crédito definitivamente constituído naquele AI (R\$ 3.760.878,13), relativo ao “estorno exigido” deveria ter sido subtraído do saldo credor acumulado de R\$ 28.403.948,49. Além disso, o Impugnante ressalta no “ponto 16” da sua manifestação, que o demonstrativo suporte da exação (fl. 810) passou a não mais trazer as Colunas “N” e “O”, descontando os créditos já estornados pela Impugnante e que haviam sido objeto de impugnação e reconhecidos na primeira diligência (fl. 733).

Na consequente Informação Fiscal, (fls. 852-855), consta: **a)** a ratificação que o saldo acumulado do mês de dezembro de 2006 não sofreu alteração em função do julgamento definitivo do AI 279932.0003/11-7, explicando que, conforme Parecer da ASTEC, naquele caso houve apenas redução do valor do lançamento em função da alteração no coeficiente de creditamento recalculado; **b)** anuência quanto à ausência das colunas “N” e “O” no demonstrativo suporte da exação ajustada por ocasião da anterior Informação Fiscal, em face da diligência pedida pela 1ª JF (fls. 796-797), sendo que para correção desse fato, aportou um novo demonstrativo suporte à fl. 855.

Intimado para ciência da nova Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifestou às fls. 865-867-verso. Nesta, o Impugnante: **a)** insistiu que, independentemente de o Parecer da ASTEC ter ou não alterado o índice e o valor do lançamento, o valor daquele crédito (R\$ 3.760.878,13 “relativo ao estorno exigido naquele processo administrativo, correspondente à glosa dos créditos indicados pela própria D. Fiscalização” deveria ser subtraído do saldo credor acumulado de R\$ 28.403.958,49; **b)** *“apenas reitera os pontos de defesa anteriormente indicados em suas manifestações e que ainda não foram acolhidos neste processo”*.

Pois bem. Ponderando as razões de acusação e defesa, e logo superando a restante controvérsia, observo o seguinte:

Com relação ao item “b”

Se certa é a afirmativa do Impugnante, que no demonstrativo suporte de fl. 810, cujo equívoco foi reconhecido pelos Autuantes, *“não constam as colunas “N” e “O”, descontando os créditos já estornados pela Impugnante e que haviam sido objeto de impugnação e reconhecidos na primeira diligência, às fls. 733”*, na nova/última e definitiva planilha suporte da exação aportada aos autos por ocasião da Informação Fiscal de fls. 852-854, consta a coluna “N” contendo os valores do “Crédito Mensal do CIAP estornado no livro de apuração”, estes, refletidos na coluna “O” (Crédito Mensal do CIAP a estornar (após diligência) em que se consignam os valores das ocorrências periódicas relativas aos valores históricos do ICMS indevidamente apropriado, crédito tributário em constituição neste lançamento para que, após sua constituição definitiva, a Fazenda Pública possa exigir seu pagamento na forma legal, via voluntária ou executiva.

Portanto, neste ponto, observo fragilidade no argumento defensivo: A uma, porque, como bem ele observou, a coluna “N” do demonstrativo da exação final ajustada (fl. 855) do qual recebeu cópia (docs. Fls. 862-863) constam descontados os mesmos valores que *“haviam sido objeto de impugnação e reconhecidos na primeira diligência, às fls. 733”*. A duas, porque, a despeito da ciência/consciência do anteriormente exposto, apenas reiterando os pontos de defesa anteriormente indicados em suas manifestações, ao contrário do que afirma no ponto 18 de sua última manifestação (parte final), os valores estornados no LRAICMS foram considerados na apuração do crédito fiscal em constituição neste lançamento tributário.

Com relação ao item “a”

Cuida do pedido/argumento para que do saldo acumulado de dezembro de 2006, ajustado pelo fisco (R\$28.403.958,49), e que serviu de saldo acumulado inicial para a exação contida neste AI, deva ser descontado/abatido o valor de R\$3.760.878,13, crédito definitivamente constituído nos autos do AI 279692.003/11-7, por ter sido indevidamente apropriado no curso do exercício de 2006. Portanto, acusando a mesma infração do presente caso, o argumento não procede, por várias razões:

A uma, porque ambas exações decorrem de incorreta aplicação de coeficientes sobre um saldo periódico acumulado, móvel no CIAP, cuja mobilidade decorre da movimentação de entrada e saída de itens/bens destinados ao ativo imobilizado e não do valor utilizado como crédito na escrita fiscal do contribuinte.

A duas, porque não é verdade a afirmativa do Impugnante no item 17 da sua última manifestação defensiva, (fl. 864), de que *“o estorno do crédito, no valor de R\$ 3.760.878,13 foi sim realizado, no exercício de 2006, nos autos do Processo Administrativo relativo ao Auto de Infração nº*

279692.0003/11-7 e deve sim ser descontado do saldo credor inicial de 2007, como determinado pela r. decisão de fls. 796/797”, pois a decisão a que se refere é o pedido de diligência datado de 28/04/2015, cuja determinação cumprida e da qual resultou a planilha suporte de fl. 810 que, posteriormente se viu com erro por não conter as colunas “N” e “O”, abatendo os créditos estornados no LRAICMS, posteriormente também foi corrigida/substituída pelo demonstrativo suporte de fl. 855, contendo a exação ajustada de modo final, traçou pedido para:

1. *Verificar se o valor do saldo acumulado do mês de dezembro de 2006 calculado pela Fiscalização e constante no Anexo A do AI 279692.0003/11-7, em face da decisão da 1ª CJF, Acórdão CJF Nº 0387-11/14 sofreu alteração e se a alteração afetou os valores originalmente apontados no AI em lide;*
2. *Em face do que dispõe a IN 53/2013, verificar se todos os seus termos foram considerados, realizando a devida exclusão ou inclusão de CFOPs constantes do seu Anexo, caso não tenham sido observados.*

Nesse sentido, observo que: **a)** o pedido no item “2” foi plena e corretamente atendido, inclusive obtendo expressa aquiescência/conformidade do Impugnante em sua manifestação defensiva em face da ciência da Informação Fiscal acerca da citada diligência; **b)** como já exposto, o valor do AI 279692.0003/11-7 não repercute no saldo acumulado de dezembro de 2006, até porque não se trata de “estorno de crédito” como o Impugnante quer fazer entender, mas de ICMS devido em face do imposto periódico ter sido apurado em valor menor, pelo fato do contribuinte ter se apropriado, indevidamente, de crédito fiscal relativo a aquisição de itens/bens destinados ao ativo imobilizado, também periodicamente, em razão de ter aplicado coeficientes de aproveitamento de crédito fiscal maior que o permitido legalmente, de modo proporcional, sobre o saldo acumulado no livro CIAP, cuja alteração decorre, repito, da movimentação das adições e baixas de créditos fiscais relativos a entradas e saídas de itens/bens do ativo imobilizado, e não do valor utilizado como créditos na escrita fiscal do contribuinte.

Portanto, não se tratando de “**estorno de crédito fiscal do valor acumulado no livro CIAP**”, como quer fazer crer o Impugnante, mas de exigência de ICMS por uso indevido de crédito fiscal, nem o valor do AI 279692.0003/11-7, nem do presente AI, nem de qualquer outro contendo semelhante infração, repercute no saldo acumulado registrado no livro CIAP.

Para colmo, fundamental para o deslinde das questões aqui envolvidas, é entender o demonstrativo suporte da exação, definitivo (último ajustado em face do contraditório, constante da fl. 855 dos autos):

Coluna “B”: O valor de dezembro 2006 (28.403.958,49), é o inicial de 2007 e, no caso, foi reapurado pelo fisco e tomado emprestado, já que era o efetivo saldo final do exercício 2006, constante no AI 279692.0003/11-7, relativo à mesma infração no sentido de homologar o CIAP 2006;

As colunas “C” e “D”

Registram os créditos periódicos a serem deduzidos do saldo credor acumulado do CIAP (Coluna “B”), sendo: **Coluna “C”** relativa a desincorporação mensal do Ativo e **Coluna “D”**, relativa a Saída, perda ou baixa no livro CIAP;

Coluna “E” = Saldo acumulado mensal do CIAP (Coluna “B”) do mês anterior – (menos) as deduções das Colunas “C” e “D”;

Coluna “F” = Registra-se os créditos fiscais relativos às entradas mensais do Ativo Permanente;

Coluna “G” = Saldo mensal acumulado CIAP após as deduções das colunas “C” e “D” (Coluna “E”) + (mais) Crédito das entradas mensais do Ativo imobilizado (Coluna “F”);

Coluna “H” = Fração mensal legal para apropriação do crédito registrado no CIAP;

Coluna “I” = Valor da fração 1/48 do saldo acumulado CIAP da coluna “G”;

Coluna “J” = Coeficiente de creditamento resultante da proporção das saídas tributáveis/saídas totais, em conformidade com a IN 53/2013;

Coluna “K” = aplicação do coeficiente mensal apurado x (vezes) a parcela bruta mensal fracionada (Coluna “I”);

Coluna “L” = Crédito mensal efetivamente apropriado/utilizado no LRAICMS;

Coluna “M” = Crédito Mensal indevido, como resultado do crédito mensal CIAP efetivamente utilizado no LRAICMS (Coluna “L”) – (menos) Crédito fiscal legalmente permitido a utilizar/apropriar (Coluna “K”);

Coluna “N” = Crédito Mensal do CIAP estornado pelo contribuinte no LRAICMS;

Coluna “O” = Crédito Mensal efetivo apropriado/utilizado indevidamente no LRAICMS e objeto da exigência fiscal, como resultado do Crédito fiscal lançado a mais no LRAICMS (Coluna “M”) – (menos) o crédito Mensal do CIAP estornado pelo contribuinte no LRAICMS (Coluna “N”).

Por todo o exposto, chamando atenção que a multa proposta é a legalmente prevista para a infração, e que está sendo aplicada sobre o valor da exação e não sobre a diferença entre o saldo credor recalculado pelo fisco (R\$ 28.403.958,49), e o saldo registrado pelo contribuinte no CIAP (R\$ 40.100.214,57), e, mais uma vez, observando que as exigências fiscais aqui tratadas não se referem nem se vinculam a “estorno de crédito fiscal no livro CIAP”, como quer fazer crer o Impugnante e, portanto, seus valores não foram e não podem ser estornados no saldo acumulado no livro CIAP, até porque, isso fazendo implica prejudicar o contribuinte por reduzir um saldo acumulado sobre o qual, fracionado na proporção de 1/48, se aplicaria o mesmo coeficiente, apurando, assim, valores mensalmente apropriáveis menores que o legalmente permitido, tenho a infração como parcialmente subsistente no valor de **R\$2.929.770,88**, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
Infração 01					
31/01/2007	09/02/2007	1.330.776,35	17,00%	60%	226.231,98
28/02/2007	09/03/2007	1.370.748,76	17,00%	60%	233.027,29
31/03/2007	09/04/2007	1.012.139,88	17,00%	60%	172.063,78
30/04/2007	09/05/2007	1.397.560,12	17,00%	60%	237.585,22
31/05/2007	09/06/2007	1.369.334,29	17,00%	60%	232.786,83
30/06/2007	09/07/2007	1.490.126,41	17,00%	60%	253.321,49
31/07/2007	09/08/2007	1.516.355,12	17,00%	60%	257.780,37
31/08/2007	09/09/2007	1.514.104,76	17,00%	60%	257.397,81
30/09/2007	09/10/2007	1.529.593,18	17,00%	60%	260.030,84
31/10/2007	09/11/2007	1.564.550,53	17,00%	60%	265.973,59
30/11/2007	09/12/2007	1.571.863,35	17,00%	60%	267.216,77
31/12/2007	09/01/2008	1.566.793,59	17,00%	60%	266.354,91
Total da infração					2.929.770,88

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269135.0010/11-3**, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.929.770,88**, acrescido da 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”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº

7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS – JUGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JUGADOR