

A. I. N° - 279692.0007/19-8
AUTUADO - CLARO S/A
AUTUANTE - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27/10/2021

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0153-03/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Consoante previsão no § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, apropriação do crédito fiscal do imposto relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente, à razão de 1/48 por mês, a partir do mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento. Havendo desincorporação dos bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 48 meses, contado da data de sua aquisição, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado, e ao final do quadragésimo oitavo mês, contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. Na apuração do valor dos créditos fiscais do CIAP a apropriar, o estabelecimento autuado não excluiu do saldo os valores dos créditos fiscais mensais de ICMS, referentes às saídas de bens do ativo imobilizado e os valores relativos a bens cujo prazo de 48 meses para utilização dos créditos fiscais já se esgotara. Infração subsistente parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$2.360.959,28, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da Infração 01 - 01.02.12. - Utilização e 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 2015.

Consta adicionalmente na descrição da infração que: *Causando recolhimento a menor do ICMS, pois o contribuinte não exclui, do saldo acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente ocorridas durante o exercício e também não exclui os créditos fiscais mensais remanescentes sobre as entradas do ativo permanente cujo período de 48 meses prescreveu para utilização dos créditos fiscais. Este fato ocorre desde o início das atividades do contribuinte no Estado da Bahia cujos cálculos do histórico da movimentação do saldo mensal acumulado do CIAP constam no anexo 51, portanto, historicamente, o saldo mensal acumulado do CIAP utilizado pelo contribuinte diverge do saldo mensal acumulado apurado pela fiscalização da SEFAZ-BA pelos fatos acima relatados. Tudo apurado conforme Instrução Normativa nº 53/2013, livros Registro de Apuração, Entradas, e Saídas apresentados pelo contribuinte Via EFD – Escrituração Fiscal Digital, Convênio 115, Anexos 50, 51, 52, 53, 53-A, 54, 54-A, 54-B, 55, 56, 57 e da planilha auxiliar do PAF 274068.0005/11-5, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram também infringidos os art. 93, inciso V, alínea "a" e o art. 97, inciso XII do decreto 6.284/97 do RICMS-BA.*

O Autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa, fls. 63 a 79. Inicialmente, reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Após, apresenta uma síntese dos fatos que culminaram na lavratura do Auto de Infração.

Aponta a existência de equívocos incorridos pelos autuantes, os quais, segundo diz, impossibilitam o prosseguimento da exação fiscal em referência.

- i) ao contrário do quanto consignado no relatório do Auto de Infração, procedeu corretamente às baixas decorrentes de transferências interestaduais e vendas de ativo, de modo que os estornos mensais do CIAP estão sendo regularmente efetuados;
- ii) não houve apropriação de crédito do CIAP após o prazo de 48 meses, tendo a fiscalização se equivocado quanto ao saldo acumulado e ao valor a ser apropriado em razão da incorporação das empresas Net e Embratel;
- iii) a multa aplicada pelo Autuante no patamar de 60% extrapola os limites da razoabilidade e viola claramente o Princípio do Não Confisco.

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

Assinala que parte do lançamento efetuado decorre do entendimento da fiscalização de que não teria excluído os créditos relativos às baixas do seu ativo imobilizado e ao transcurso do prazo de 48 meses de que dispunha para aproveitá-los.

Observa que a fiscalização se equivocou quanto a esse item eis que, ao contrário do quanto alegado pela Autoridade Fiscalizadora, realizou as devidas baixas mensais nos créditos de ICMS durante o período autuado, decorrentes dos bens desincorporados do seu ativo permanente e do saldo não aproveitado após o término do prazo de 48 meses. Conforme se verifica da planilha analítica que colaciona à fl. 66, realizou as baixas do quadriênio, assim como as baixas por saída dos bens do seu ativo permanente, tendo a Autoridade Fiscalizadora desconsiderado tais baixas quando da lavratura do presente Auto de Infração.

Pugna peal nulidade da autuação com relação à Diferença no valor do saldo acumulado e nas aquisições do período.

Diz que apesar de no relato da infração ter constado apenas que o crédito tributário ora exigido e decorre da falta de baixa dos bens desincorporados do ativo imobilizado e do saldo de crédito não aproveitado dentro do prazo de 48 meses, há outras divergências que ensejaram o presente lançamento e que sequer foram mencionadas pela Autoridade Fiscal.

Afirma que, conforme se verifica da planilha acostada a fl. 67, o valor considerado pela fiscalização a título de saldo acumulado da diverge do saldo efetivamente apurado por esta, o que acaba por implicar, também, no cálculo do crédito a que afirma fazer jus.

Aponta outro equívoco cometido pela Fiscalização refere-se às aquisições de bens para o ativo, apurados em valores muito superiores ao efetivamente adquiridos, conforme planilha que colaciona às fls. 67 e 68.

Registra que embora a Fiscalização tenha considerado valores divergentes dos apurados e contabilizados pela Impugnante, como se verifica do Auto de Infração ora impugnado, não fez constar qualquer explicação a respeito, notadamente quanto aos fatos que justificam tais divergências.

Reafirma que no relato da infração imputada é mencionado apenas que o crédito tributário objeto do presente lançamento decorre da ausência de baixa dos bens desincorporados do seu ativo permanente e do saldo não aproveitado dentro do prazo de 48 meses.

Ressalta que estando demonstrado que os valores apurados pela Fiscalização tomaram como base saldo acumulado e montante de aquisições diferentes dos efetivamente contabilizados e escriturados, deve ser reconhecida a nulidade do presente lançamento, eis que não é possível auferir o motivo de tal divergência e, consequentemente, exercer a ampla defesa e contraditório.

Observa que o lançamento tributário, na forma do que dispõe o art. 142, do CTN, deve ser determinado e claro o suficiente para que se verifique como a Autoridade Fiscal determinou a matéria tributável.

Aduz que nos termos do que já fora exposto até aqui, considerando as bases de valores das quais partiu a Fiscalização para efetuar o presente lançamento, não é possível determinar a matéria tributável, eis que a mesma decorre, além do que fora mencionado no relato da infração, de outros pontos que sequer foram citados no referido relato. Por isso, diz entender ser inafastável o reconhecimento da nulidade do presente lançamento.

Destaca que incorporou a Embratel e a NET quando, então, na forma do que dispõe o art. 132, do CTN, passou a sucedê-las em todos os seus direitos e obrigações.

Informa que, na ocasião, o saldo acumulado de crédito decorrente da aquisição de bens para o ativo permanente das referidas sociedades foi transferido, os quais, à época somavam as quantias de R\$25.075.597,00, da Embratel e R\$441.892,70, da Net.

Diz que o primeiro equívoco cometido quanto a esse ponto refere-se ao valor dos saldos propriamente ditos eis que a Autoridade Fiscal considerou como saldo de crédito das referidas empresas apenas os valores constantes das Notas Fiscais nº 83477, da Embratel e 1425, da NET, nos montantes de R\$14.068,126,17 e R\$85.474,28, respectivamente, cujas cópias colaciona às fls. 70 e 71.

Destaca que em complemento ao saldo das aquisições da NET (R\$441.892,70), foi emitida a Nota Fiscal Complementar de Saldo Remanescente de CIAP nº 373, no valor de R\$279.537,61, a qual não foi, sequer, considerada pela fiscalização na composição do saldo acumulado transferido dessa sociedade incorporada.

Assinala que além da diferença nos valores dos saldos acumulados considerados pela Fiscalização e os efetivamente existentes, conforme demonstrado, a divergência apurada no caso decorre da metodologia no cálculo do valor remanescente a ser aproveitado.

Observa que o procedimento correto e que adotou no caso foi o de considerar as parcelas de crédito que já haviam sido apropriadas pela Embratel e pela Net, de forma que só foram aproveitadas as parcelas remanescentes às 48 a que fazia jus.

Menciona que em janeiro de 2015, lançou os valores totais dos saldos da Net e da Embratel e procedeu à baixa, mês a mês, das parcelas efetivamente remanescentes, de forma que se um bem já havia sido apropriado em 47 meses antes da incorporação, após a incorporação foi apropriada apenas uma parcela. Arremata esclarecendo que se apropriou somente do saído remanescente pendente de apropriação pelas Sociedades Incorporadas e não do saldo total, respeitando integralmente o limite temporal de 48 meses para aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado.

Revela que os valores constantes das notas fiscais citadas se referem, justamente, ao valor remanescente que ainda deveria ser aproveitado, (parcelas do crédito que ainda não haviam sido apropriadas), os quais, somados ao saldo acumulado no período resultaram no montante a ser dividido por 48 vezes para, em seguida, ser aproveitado na quantidade de parcelas que ainda não haviam sido apropriadas pelas empresas incorporadas.

Observa que os valores constantes nas listagens de aquisições referem-se aos valores totais dos créditos na aquisição dos bens, e os valores constantes no campo observação das Notas Fiscais de nºs 83477 e 1425 são os valores das parcelas do crédito que ainda não foram apropriadas (saldo efetivamente remanescente).

Afirma que a Fiscalização utilizou em sua memória de cálculo os valores constantes nas Notas fiscais mencionadas acima, sem levar em consideração as parcelas que já haviam sido apropriadas pela NET e pela Embratel antes da incorporação, rateando novamente este saldo em 48 parcelas, conforme demonstrado na planilha que anexa à fl.74.

Continua frisando que tal metodologia de cálculo está equivocada pois, como já mencionado, não considera os valores já apropriados pelas empresas incorporadas e, além disso, divide apenas o saldo remanescente por 48 vezes enquanto o correto, como efetuou, seria considerar o montante total por esse número.

Assinala que a composição dos valores aqui mencionados está pormenoradamente demonstrada nas planilhas ora anexas, denominadas “Saldo Acumulado EBT e NET”, o que demonstra o total acerto e correção nos cálculos efetuados

Arremata mencionado ter demonstrado mais um equívoco na apuração do crédito tributário ora constituído, deverá ser cancelado o presente lançamento.

Observa o caráter notoriamente confiscatório da multa aplicada ao presente caso, aplicada em patamar claramente exorbitante. Frisa que o Princípio do Não Confisco, em matéria tributária, tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria Constituição Federal veda a utilização do tributo com efeito confiscatório.

Acrescenta frisando que parte expressiva da doutrina entende aplicável o Princípio do Não Confisco também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Enfatiza que a multa aplicada, no patamar de 60%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta da Contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade.

Destaca que a multa tributária é prestação pecuniária compulsória, incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito (à exceção do disposto no art. 118, inciso I, do CTN). Prossegue assinalando que sua natureza é punitiva ou cominatória, na medida em que figura como meio coativo para induzir ao cumprimento de deveres tributários instrumentais ou prevenir o ilícito fiscal, ou seja, a infração substancial ou material.

Acrescenta destacando que para ser conservada as suas funções da multa de punir, reprimir e ressocializar, não pode deixar de ser observado o parâmetro constitucional do não-confisco, aplicável à obrigação principal, visto que sua imposição tem como finalidade última garantir o recolhimento do tributo.

Relata que não se pode olvidar que a multa tributária merece o mesmo regime jurídico do tributo para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito tributário, na sua acepção mais ampla (§32, do art. 113, do CTN), o que constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário também a este encargo.

Friza que, conforme se verifica, no presente caso, a multa, no patamar exorbitante em que foi aplicada pelo Estado, representa uma desproporcionalidade gritante quando comparada com o valor do imposto devido, sendo certo que a multa respectiva no percentual de 60% autoriza sua redução, uma vez que o fato de a multa estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à redução da multa, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Traz à colação trecho de ementas de decisões proferidas pelo STF, nas quais se verifica a possibilidade de redução das multas aplicadas em desconformidade ao Princípio do Não Confisco.

Arremata frisando ser de fácil conclusão que o lançamento não pode prosperar, tendo em vista que o mesmo se encontra eivado de diversos vícios os quais maculam a presente cobrança, devendo a mesma ser extinta.

Diz ser imprescindível a baixa dos autos em diligência para que se verifiquem os pontos aduzidos e que influem diretamente na composição do seu saldo acumulado de crédito de CIAP e também nos valores baixados ao longo do período autuado, os quais foram integralmente desconsiderados pela Autoridade Fiscal.

Assevera ter demonstrado através de planilha que reflete fielmente seus lançamentos contábeis que efetuou as baixas por desincorporação de bens do ativo pelo transcurso do prazo de 48 meses para aproveitamento dos créditos. Pondera que o Autuante não considerou quaisquer dos valores baixados, sendo esse o primeiro ponto a ser esclarecido na diligência.

Friza haver divergência entre os valores considerados a título de saldo acumulado e de aquisições de bens para o ativo, divergência essa que sequer foi mencionada no relato da infração e não pôde ser refutada por, simplesmente, não haver qualquer alegação por parte do Autuante que a justifique.

Destaca que houve discrepância entre os valores considerados a título de saldo remanescente das sociedades incorporadas e das parcelas ainda passíveis de aproveitamento dentro do prazo de 48 meses, o que também deve ser objeto de verificação na diligência ora requerida.

Aduz que, como demonstrado ao longo da presente Impugnação e neste capítulo, a diligência ora requerida é absolutamente essencial dada a complexidade dos fatores e cálculos que envolvem o lançamento efetuado, sendo impossível a qualquer julgador analisar o caso sem o saneamento das questões ora apontadas, sob pena de objetivo desrespeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contrário e, ainda, ao desrespeito ao primado da busca pela verdade material que orienta e vincula a atuação da Administração Pública.

Declara que, além da documentação que ora segue inclusa, possui no seu estabelecimento outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo auditor perito, tal como o foram pelas Autoridades Fiscais.

Conclui pugnando pela nulidade do Auto de Infração e, alternativamente requer seja reduzida a penalidade imputada.

À fl. 124, consta a intimação realizada, em relação à Nota Fiscal de nº 373, fl. 72, da NET - Serviço de Comunicação S/A na qual consta nos dados adicionais “Valor complementar de saldo remanescente de CIAP no valor de R\$279.537,61, referente à Nota Fiscal de nº 1425, de 22/01/2015, para que o Autuado apresentasse demonstrativo contendo a memória de cálculo deste valor complementar de saldo remanescente do CIAP das entradas do ativo permanente da NET Serviço de Comunicação S/A.

O Autuado atende a intimação à fl. 126 e 127 informando que o valor de R\$279.537,61 da referida nota fiscal é composto de R\$83.234,79, de crédito extemporâneo e R\$196.299,64 de saldo apropriar.

Em nova intimação ao Impugnante, fl. 129, o Autuante informa que verificou incongruências na planilha constante do CD entregue pelo Autuado no arquivo “Anexo II - Planilha Analítica” - “Saldo Acumulado EBT”, depois de apresentar um exemplo da primeira linha do arquivo, solicita que o Defendente explicasse como foi realizado o cálculo do CIAP, da Embratel S/A e o porquê de ter utilizado valores e percentuais a mais que o admitido pelo RICMS-BA/12. Consta à fl. 130, e-mail do Autuado informando o envio da planilha do saldo acumulado da EBT.

O Autuante presta Informação Fiscal, fls. 131 a 153, nos termos a seguir resumidos.

Inicialmente declararam que este Conselho de Fazenda Estadual tem decisões sobre o tema em questão como: Acórdão JJF Nº 0191-01/14, CJF Nº 0021-11/18, JJF Nº 0192-01/14, CJF Nº 0022-11/18, JJF Nº 0169-01/17 e CJF Nº 0167-12/18, cujo teor desse último Acórdão reproduz.

Depois de sintetizar as razões de defesa articuladas pelo Impugnante, apresenta suas ponderações relativas aos fatos.

Observa que os papéis de trabalho, de auditoria fiscal, elaborados pela fiscalização da SEFAZ/BA são didáticos e todos acompanham observações as quais indicam a origem dos valores em especial o Anexo 51 o qual contém o histórico do saldo acumulado do CIAP do Autuado desde o início de suas operações no Estado da Bahia.

Pontua esclarecendo que este fato é muito importante, pois uma das características deste tipo de crédito fiscal é o carregamento do saldo acumulado do CIAP para exercícios futuros (o RICMS prevê o uso do crédito em 48 parcelas) e o uso, pela autuada, de crédito de CIAP a maior no exercício de 2015 é também reflexo dos erros/equívocos cometidos pelo Impugnante nos exercícios pretéritos.

Revela que em PAFs pretéritos e correlatos (relação na folha 01 desta Informação Fiscal) o Autuado sempre admitiu não ter cumprido o determinado nos art. 20, §5º, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96 combinado com o art. 212, inciso XIII, e o art. 309, §2º, do RICMS-BA/12, e a mesma criou um “modus operandi” artificial próprio denominado de “estorno indireto”, portanto, o Impugnante assumiu ter adotado, em exercícios anteriores, uma peça de ficção como procedimento, diferente da fiscalização da SEFAZ/BA que sempre realizou o trabalho de auditoria fiscal lastreado no que determina o RICMS/BA e em documentação suporte.

Registra que se a própria autuada reconheceu que não elaborou o CIAP de acordo com o que determina o RICMS/BA e, que sua sistemática de “estorno indireto” é de difícil entendimento, então é o Impugnante, quem se equivoca/equivocou, ou seja, não são as normas legais que devem se adaptar ao seu “modus operandi” e sim o inverso, pois cabe ao sujeito passivo obedecer à legislação tributária.

Em relação ao “*modus operandi*” utilizado pelo Autuado, reproduz o teor do voto contido no Acórdão CJF Nº 0275-11/15.

Assevera que para a correta elaboração do CIAP são exigidas diversas informações sobre os bens que, irão possibilitar o aproveitamento dos créditos fiscais a serem apropriados proporcionalmente, em decorrência de entrada no estabelecimento, ocorre que estas solicitações não foram cumpridas pelo Impugnante, dentre as muitas contidas nos art. 229 e art. 230 podemos citar:

Prosegue esclarecendo sobre a correta elaboração do CIAP que, conforme normas legais, faz-se necessário calcular o saldo mensal acumulado e o coeficiente de creditamento. Quanto a este último, frisa que não foi feito questionamento algum pelo Impugnante, tendo em vista que o mesmo foi pacificado pela Instrução Normativa 53/2013 e quanto ao saldo mensal acumulado do CIAP.

Enumera os procedimentos que se fazem necessário para sua correta apuração:

- a)** Subtrair mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das baixas mensais de ativo permanente, tanto as ocorridas no exercício vigente como as do quadragésimo oitavo mês que concluíram seu ciclo;
- b)** Adicionar mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício vigente;
- c)** Concluir as operações acima descritas encontrando-se o valor do saldo mensal atualizado.

Reafirma que a fiscalização da SEFAZ/BA apurou os cálculos do saldo mensal acumulado do CIAP, em consonância com o RICMS-BA/12 e, o mesmo, está demonstrado de forma didática e detalhado no Anexo 51, fls. 06 a 12, assim como os demais anexos, que compõe os trabalhos, fls. 06 a 24, todos baseados em documentação comprobatória e elaborados respeitando estritamente a legislação.

Quanto as Transferências dos Saldos Acumulados Remanescentes após a Incorporação da Embratel e da NET, afirma que em 17/08/2016 a Fiscalização da SEFAZ/BA entregou ao Autuado a

Intimação nº 18-2015, fl. 33, solicitando o valor do saldo acumulado em dezembro de 2014 da Embratel e da NET, tendo em vista que ambas as empresas foram incorporadas pelo Impugnante.

Registra que em 01/09/2016 o Impugnante responde a intimação, via correio eletrônico, fl. 35, onde anexa os seguintes documentos: Termo de Ocorrência de Incorporação; Nota Fiscal nº 83477, Embratel; Nota Fiscal nº 1425, NET. Informa que estes documentos apresentados a fiscalização estão apensos a este PAF, fls. 28 a 31.

Observa que em nenhum momento o Impugnante disponibilizou e/ou ofereceu a fiscalização da SEFAZ/BA a Nota Fiscal nº 373, complementar do saldo remanescente de CIAP, portanto o Autuado falta com a verdade ao afirmar, *in verbis*: “...a qual não foi sequer considerada pela Autoridade Fiscal na composição do saldo acumulado...”, fl. 71. Indaga como poderia a fiscalização da SEFAZ/BA considerar um documento que não foi disponibilizado pelo contribuinte, mesmo quando intimado.

Frisa que continuando suas razões de defesa o Autuado solicita que seja efetuada as baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente tanto da NET S/A como da Embratel S/A, que completaram seu ciclo de 48 meses para tanto o Autuado anexou à fl. 119, CD contendo planilhas intituladas: Saldo Acumulado EBT e Saldo Acumulado NET.

Informa que realizou o procedimento solicitado referente a NET S/A, tendo em vista que a planilha acostada contém todas as informações necessárias a saber: Nome do Item, data da utilização, data da ativação, número da Nota Fiscal (a original a qual o bem deu entrada na empresa), valor total do crédito, valor do crédito utilizado, parcela utilizada e restante e valor do saldo a utilizar. Explica que o resultado do procedimento efetuado pela fiscalização da SEFAZ/BA, consta na planilha 53-B Baixas da NET (relação dos itens que concluíram os 48 meses) e seus valores mensais constam na “Coluna D” da planilha 53-Baixas Total.

Informa, no tocante às baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldos remanescentes da Embratel S/A, que na planilha anexada, pelo Impugnante, faltaram várias informações a saber: data da utilização, data da ativação, número da Nota Fiscal (a original a qual o bem deu entrada na empresa), valor total do crédito, valor do crédito utilizado, parcela utilizada e restante e valor do saldo a utilizar.

Acrescenta assinalando que a planilha apresentada estava desordenada e muito confusa o que obrigou a fiscalização, da SEFAZ/BA, solicitar esclarecimentos a impugnante via intimação, fls. 128 e 129, sobre o cálculo constante na planilha da Embratel S/A.

Menciona que em sua resposta a intimação, fl. 130, o Autuado apresentou planilha contendo o número de parcelas já utilizadas e seus respectivos valores, porém continuou faltando informações relevantes tais como: data da utilização, data da ativação, e número da Nota Fiscal (a original a qual o bem deu entrada na empresa), isto posto a fiscalização da SEFAZ/BA não se sentiu confortável/segura em acatar os números apresentados pelo Autuado para realização das baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente da Embratel S/A, ficando o mesmo a ser baixado quando completar os 48 meses.

Observa que, durante a fiscalização do roteiro do CIAP, ocorreram extensas trocas de informações com os prepostos da autuada via intimações, arquivos com documentos fiscais, telefonemas e correios eletrônicos, fls. 32 a 51, tendo como objetivo dar oportunidade ao Impugnante de se manifestar quanto às dúvidas e/ou contestação dos valores encontrados pelo fisco durante o processo de fiscalização.

Sobre o questionamento da Defesa acerca da multa aplicada, observa que a fiscalização segue as normas legais vigentes do Estado da Bahia onde o percentual da multa está legalmente previsto na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, não é o Auditor Fiscal que aplica a multa e sim o sistema SCLT, da SEFAZ/BA que o faz automaticamente alimentado pelos dispositivos legais vigentes.

Destaca que no atendimento das solicitações do Autuado a fiscalização da SEFAZ/BA alterou/acrescentou os seguintes anexos:

Anexo 51 - Saldo Acumulado, fls. 132 e 133, alterações:

Diz que foi acrescentado nas linhas 135 a 140 e 142 a 147 da “Coluna D” nos meses de janeiro a dezembro de 2015 os valores das baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente também da NET S/A que completaram seu ciclo de 48 meses;

Frisa que foi acrescentado na linha 141 da “Coluna Fl” no mês de julho de 2015 a Nota Fiscal nº 373, referente ao Valor do Saldo Complementar Remanescente do CIAP da NET S/A;

Anexo 53 - Baixas Total, fl. 134 criação:

Informa a criação da “Coluna D”, acrescentando os valores das baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente também da NET S/A que completaram seu ciclo de 48 meses;

Anexo 53-B - Baixas da NET S/A, fls. 135 a 141, criação:

Declara a criação de planilha com os dados das baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado, incorporado via saldo remanescente da NET S/A, que completaram seu ciclo de 48 meses;

Anexo 54 - Entradas Total, fl. 142, alterações:

Frisa que foi acrescentado no mês de julho de 2015, na “Coluna D”, a Nota Fiscal nº 373, referente ao Valor do Saldo Complementar Remanescente do CIAP da NET S/A;

Conclui assinalando que, mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário após os ajustes realizados pela incorporação da Nota Fiscal da NET S/A nº 373, complementar do saldo remanescente de CIAP e das baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente também da NET S/A verificou-se a cobrança no valor de R\$2.332.824,50, conforme planilha de cobrança, fl. 143, e demais planilhas auxiliares anexadas em meio magnético, fl. 131.

Em atendimento ao pedido de diligência, fl. 158, solicitada por essa 3ª JJF, o Autuado foi intimado para entrega de cópia da informação fiscal e demonstrativos analíticos, fls. 131 a 153, prestada pelo Autuante.

Ao atender a intimação, às fls. 164 a 167, o Autuado se manifesta nos termos resumidos a seguir.

Depois de observar a tempestividade de sua manifestação, registra que o Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em face da Claro S.A. sob o argumento de que a empresa teria supostamente calculado e se utilizado de forma indevida do crédito relativo ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (“ICMS”) decorrente da aquisição de bens para compor o seu ativo imobilizado - “CIAP”, o que teria ensejado em um recolhimento a menor do referido imposto.

Destaca que a sua Impugnação apresentada cuidou de demonstrar:

- (i) ao contrário do quanto consignado no relatório do Auto de Infração impugnado, procedeu corretamente às baixas decorrentes de transferências interestaduais e vendas de ativo, de modo que os estornos mensais do CIAP estão sendo regularmente efetuados;
- (ii) não houve apropriação de crédito do CIAP após o prazo de 48 meses, tendo a fiscalização se equivocado quanto ao saldo acumulado e ao valor a ser apropriado em razão da incorporação das empresas Net e Embratel;
- (iii) a multa aplicada pelo Autuante no patamar de 60% extrapola os limites da razoabilidade e viola claramente o Princípio do Não Confisco.

Registra que o Autuante lhe intimou para que (i) apresentasse demonstrativo contendo a memória de cálculo do valor complementar de saldo remanescente do CIAP das entradas do ativo

permanente da NET SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO S/A; e **(ii)** explicasse como foi realizado o cálculo do CIAP da EMBRATEL S/A e a razão de ter utilizado valores e percentuais maiores que o admitido pelo RICMS-BA/12. As informações foram devidamente prestadas pela autuada.

Revela que, após isso, com base nas informações prestadas, o Autuante apresentou parecer que resultou em redução do valor do débito, com a elaboração de novo demonstrativo de débito analítico e sintético.

Continua destacando que apesar de o fisco ter ajustado as baixas referentes às parcelas remanescentes do ativo imobilizado incorporado da NET SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO S/A, ainda restou saldo indevido no Auto de Infração em debate, decorrente da divergência de saldo acumulado entre o seu cálculo e o cálculo do Fisco.

Quanto a este ponto, assinala ser possível verificar que o Autuante não afasta as alegações da pela análise da composição em si, não tendo sido descartados os valores que apontou, mas apontou que os números apresentados não estariam compostos com clareza, de modo que o Auditor não se sentiu “confortável” em assumir a sua composição.

Ressalta que apesar de já ter apresentado a composição dos cálculos, mediante a informação de suposta carência nas memórias de cálculo até então anexadas ao feito, observa que providenciou planilha complementar (Doc. nº 03 em mídia CD), apta a ratificar o direito até então suscitado, com a demonstração da composição dos créditos apropriados mês a mês, comprovando que para cada bem, somente foi apropriado no máximo em 48 parcelas.

Assevera que a análise da referida composição complementar é medida que se impõe, principalmente porque, pela análise preliminar de suas alegações, a fiscalização não afastou o argumento da Defesa, mas apenas indicou suposta obscuridade na composição, que não teria gerado segurança para ser acatada.

Prosegue frisando que, em prestígio aos princípios da verdade material, ampla defesa e contraditório, pugna pela análise da planilha complementar apresentada, que ratifica o correto creditamento realizado.

Por fim, declara reiterar os termos de sua Impugnação, e que se mantém à disposição para prestar os esclarecimentos que se fizerem necessários.

O Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 187 a 191, inicialmente destaca que o Autuado, em suas as razões de defesa - parte 2, repetiu os argumentos contidos em suas razões de defesa anterior e anexou, em meio magnético, uma planilha denominada “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015”, fl. 184) contendo planilha de cálculo do CIAP, *in verbis*:

“...a PETICIONÁRIA providenciou planilha complementar (Doc. nº 03), apta a ratificar o direito até então suscitado, com a demonstração da composição dos créditos apropriados mês a mês, comprovando que cada bem só foi apropriado no máximo em 48 parcelas” Fl. 166.

No que diz respeito à Planilha anexada, destaca que o Impugnante apresentou o Doc. 03 (meio magnético, fl. 184, contendo uma planilha denominada: “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015” a qual é o Bloco G do SPED Sistema de Processamento de Escrituração Digital - o Bloco G são os registros dos dados relativos ao CIAP - Controle de Crédito do Ativo Permanente - na planilha anexada a autuada informou os cálculos relativos ao CIAP do exercício de 2015 e também o histórico das entradas destinadas ao Ativo Permanente desde o exercício de 2011 a 2015.

Informa que a fiscalização da SEFAZ/BA efetuou auditoria, na planilha anexada [Doc.03 - Rel_BlocoG_CIAP BA 2015 (fl. 184)], na qual detectou que o valor de R\$26.002.111.241 referente ao mês de Janeiro de 2015 e lancado como entrada de itens destinados ao ativo permanente não possui documentação comprobatória, a ver:

Em relação ao valor das entradas em janeiro/2015

4-a) A impugnante lançou em seu CIAP a entrada de itens destinados ao Ativo Permanente, como oriundos da Nota Fiscal nº 83.477 que totalizam R\$25.075.597,00, porém este valor lançado não possui documentação comprobatória que o suporte, este valor pode ser verificado:

- Na coluna “P”, da planilha Rel_BlocoG BA 2015 do arquivo Doc.03 - Rel_BlocoG_CIAP BA_2015 (fl. 184) arquivo anexado peia impugnante;
- Na coluna “R” da planilha NF-Embratel, do arquivo PAF 279692-0007-19-8-AUDITORIA-Doc.03 (folha 202 e 206-arquivo magnético), a qual é a planilha anexada pela impugnante e auditada pela Fiscalização da SEFAZ/BA;

Afirma que o valor correto a considerar na Nota Fiscal nº 83.477 é o de R\$14.068.126,17, conforme consta no Livro Fiscal Termo de Ocorrência e na própria Nota Fiscal, ambos acostados a este PAF como documentos comprobatórios (folhas 28, 29 e 31). Nesta Nota Fiscal nº 83.477, a impugnante lançou a maior em seu CIAP o valor de R\$ 11.007.470,83.

4-b) A impugnante lançou em seu CIAP a entrada de itens destinados ao Ativo Permanente, como oriundos da Nota Fiscal nº 1.425 que totalizam R\$ 441.892,70, porém este valor lançado não possui documentação comprobatória que o suporte, este valor pode ser verificado:

- Na coluna “P”, da planilha “Rel_BlocoG BA 2015” do arquivo Doc.03 - Rel_BlocoG_BA 2015 (fl. 184) arquivo anexado pela impugnante;
- Na coluna “R” da planilha NF-NET, do arquivo PAF 2796920007-19-8-AUDITORIA-Doc.03 (fls. 203 e 206-arquivo magnético), a qual é a planilha anexada pela impugnante e auditada pela Fiscalização da SEFAZ/BA;

Observa que o valor correto a considerar na Nota Fiscal nº 1.425 é o de R\$85.474,28, conforme consta no Livro Fiscal Termo de Ocorrência e na própria Nota Fiscal, ambos acostados a este PAF como documentos comprobatórios, fls. 28 a 30. Nesta Nota Fiscal nº 1.425, a Impugnante lançou a mais em seu CIAP o valor de R\$356.418,42.

Afirma que a auditoria realizada pela fiscalização da SEFAZ/BA destacou todos os itens que supostamente têm como origem as Notas Fiscais nº 83.477 e 1.425, como pode ser verificado na coluna “B” das planilhas: NF-Embratel e NF-NET, do arquivo: PAF 279692-0007-19-8 AUDITORIA-Doc.03, fls. 202 à 203 e 206-meio magnético, e nas quais constam a soma total dos valores lançados supostamente oriundos das Notas Fiscais citadas.

Ressalta que as Notas Fiscais, acima citadas, de nº 83.477 e nº 1.425 referem-se a entradas de ativo permanente, via saldo remanescente do CIAP da Embratel S/A e da NET S/A respectivamente quando da incorporação destas empresas pela CLARO S/A e ambas Notas Fiscais, enquanto documentos comprobatórios, foram acostadas, pela própria impugnante, a este PAF, fls. 70 e 71, as quais comprovam que o Impugnante lançou a mais, no mês de janeiro de 2015, como entrada de ativo permanente em seu CIAP e sem documentos comprobatórios. o total de R\$11.363.889,25, conforme pode ser verificado no quadro “A” que colaciona à fl. 189.

Explica que excluindo as entradas de itens destinados ao ativo permanente como oriundos das Notas Fiscais nº 83.477 e 1.425 restou o valor de R\$484.621,54, referente as entradas de Ativo Permanente as quais tem como origem diversas Notas Fiscais, conforme pode ser verificado na coluna “R” da planilha NF-Diversas fl. 204 e 206-meio magnético e no quadro “B” colacionado à fl. 189.

Informa que compõem as entradas de ativo permanente em janeiro de 2015, os seguintes valores: Nota Fiscal nº 83477: R\$14.068.126,17, Nota Fiscal nº 1.425: R\$85.474,28 e Notas Fiscais Diversas: R\$ R\$484.621,54, totalizando o valor de R\$14.638.221,99, conforme pode ser verificado no quadro “C” acostado à fl. 189.

No que concerne ao método dos adotados, observa que na planilha anexada à fl. 184, que o Autuado utilizou o método conhecido como “escada” para efetuar o cálculo do seu CIAP.

Revela que, diferente do método do “saldo acumulado”, o método de cálculo “escada” baixa automaticamente os créditos de ICMS sobre a entrada de Ativo Permanente os quais venceram o prazo legal de 48 (quarenta e oito) meses para utilização, enquanto no método do “saldo acumulado” estes valores são excluídos na planilha de cobrança.

Informa que a fiscalização da SEFAZ/BA refez os cálculos em ambos os métodos e utilizou os mesmos valores de entrada de ativo permanente fornecidos pela impugnante (exceção do mês de janeiro/2015, vide explicação no tópico nº 4) e diferente do Autuado encontrou valores a cobrar idênticos, tanto pelo método “escada” bem como via método “saldo acumulado”.

Menciona que o Impugnante também não deu baixas nos itens do Ativo Permanente que saíram via desincorporação no exercício de 2015, e tanto no método “escada” como no método “saldo acumulado” esses valores devem ser excluídos na planilha de cobrança após o levantamento de valores mensais terem sido calculados, como pode ser verificado no Anexo 53-A - Baixas (fls. 197, 198 e 206-meio magnético, que acompanha esta diligência.

Observa que o cálculo via método “escada” pode ser verificado na planilha método escada contida no arquivo auxiliar AUDITORIA-Método-ESCADA (fls. 205 e 206-meio magnético) que acompanha esta diligência.

Registra que o cálculo via método “saldo acumulado” pode ser verificado nas planilhas: 50, 51, 52, 53-A, 55, 56 e 57 do arquivo oficial de cobrança, fls. 192 a 205 e em meio magnético, fl. 206, que acompanha esta diligência

Em relação à diferença de valores apurados na informação fiscal e o da presente diligência, informa que o valor total apurado nesta diligência (fl. 196) é superior ao valor cobrado no Auto de Infração, fls. 01 a 03, e na informação fiscal, fl. 143, este fato ocorreu devido a origem dos valores de entrada de ativo permanente no exercício de 2015:

- 6-a) No auto de infração e na informação fiscal os valores de itens destinados ao Ativo Permanente, foram calculados pela fiscalização da SEFAZ/BA, conforme Anexos 54 (fls. 17 e 142 respectivamente);
- 6-b) Na atual diligência, os valores de entrada de itens destinados ao Ativo Permanente, a fiscalização da SEFAZ/BA acatou os valores informados pela impugnante (exceção do mês de janeiro/2015, vide explicação no tópico 4), os quais constam na planilha contida no arquivo Rel_BlocoG_CIAP BA 2015 (fl. 184).

Diz que, neste caso, como os valores de entrada de itens destinados ao ativo permanente disponibilizados pela impugnante são menores que os calculados pela fiscalização da SEFAZ/BA, menor será o valor do crédito a ser utilizado pelo contribuinte e consequentemente aumenta o valor a ser cobrado.

No tocante à reclamação da multa aplicada, assevera que a fiscalização segue as normas legais vigentes do Estado da Bahia onde o percentual da multa está legalmente previsto na Lei 7.014/96 no seu art. 42, inciso II, alínea “f”. Explica que não é o Auditor Fiscal que aplica a multa e sim o sistema SCLT da SEFAZ/BA que o faz automaticamente alimentado pelos dispositivos legais vigentes.

Por tudo quanto aqui exposto, explica que, mediante as considerações apresentadas, encontrou como resultado da presente diligência o valor de R\$2.370.390,50 (Dois milhões, trezentos e trinta e setenta mil, trezentos e noventa reais e cinquenta centavos) conforme planilhas principais, fls. 192 a 201, demais planilhas auxiliares, fls. 202 a 205, todas anexadas em meio magnético à fl. 206.

Ressalta que o valor apurado nesta diligência é superior ao apurado na Informação Fiscal, fl. 143, cujo valor é de R\$2.332.824,50 (Dois milhões, trezentos e trinta e dois mil, oitocentos e vinte e quatro reais e cinquenta centavos), conforme detalhamento contido no tópico 6 (seis).

Em nova manifestação, fls. 210 a 216, o Autuado frisa que da análise do resultado da nova diligência é possível notar que o novo valor apurado pelo Autuante - R\$ 2.370.390,50 - é superior ao anteriormente calculado pela fiscalização (R\$ 2.332.824,00), assim como àquele constante no Auto de infração, qual seja, R\$ 2.360.959,28. Revela que segundo o Autuante, tal divergência se deu por conta da origem dos valores de entrada de ativo permanente no exercício de 2015.

Observa que o Autuante afirma que a planilha complementar apresentada não respaldou a pretensão da CLARO S.A., uma vez que o valor de R\$ 26.002.111,24, apontado como saldo CIAP acumulado no mês de janeiro de 2015 e lançado como entrada de itens destinados ao ativo permanente, supostamente, não possuiria documentação comprobatória.

De acordo com a referida análise, o Fiscal afirma que os valores que considerou, oriundos das Notas Fiscais nº 83.477 e nº 1.425, não correspondem às efetivas entradas de ativo permanente, de modo que esta teria lançado, no mês de janeiro de 2015, crédito a maior como entrada de ativo permanente no saldo do CIAP.

Reproduz a conclusão do Autuante quanto às entradas de ativo permanente em janeiro de 2015 constante na conclusão da diligência à fl. 189, para afirmar que o referido entendimento não merece prosperar.

Sustenta que um dos principais pontos que evidenciam as diferenças entre o cálculo do fisco e o seu refere-se às transferências dos saldos acumulados remanescentes das empresas EMBRATEL e NET, após a incorporação em dezembro de 2014.

Diz que, conforme já explicado anteriormente através das composições apresentadas (Anexo II - Sheets “Saldo Acumulado EBT” e “Saldo Acumulado NET”) (Doc. nº 03 - juntado através de mídia digital CD/DVD), diferente do apontado pelo Auditor Fiscal, foram anexados aos autos as listagens integrais das aquisições que compuseram os saldos remanescentes das empresas incorporadas NET e EMBRATEL, totalizam os seguintes valores:

dat_oper	num_doc	vlr_cred_icm	vlr_cred_dif_ali	TOTAL CREDITO CIA
01/01/15	83477	8.871.385,17	16.204.211,83	25.075.597,00
22/01/15	1425	125.810,77	316.081,93	441.892,70

Afirma que trouxe aos autos toda a documentação necessária para demonstrar a origem dos saldos acumulados pelas empresas incorporadas, demonstrando, ainda, o cálculo realizado para cômputo das parcelas ainda remanescentes ao creditamento.

Entretanto, assinala que a fiscalização se pautou nos valores destacados nas Notas Fiscais de transferência de saldo (Nota Fiscal nº 83477, da EBT e Nota Fiscal nº 1425, da NET), que apontam apenas e unicamente o saldo remanescente a ser utilizado, após a exclusão das parcelas que já haviam sido apropriadas, implicando na divergência ora combatida.

Observa que os valores que considerou em sua composição são os valores constantes nas listagens de aquisições - (Anexo II – Sheets “Saldo Acumulado EBT” e “Saldo Acumulado NET” enviado junto com análise) (Doc. nº 03 - juntado através de mídia digital CD/DVD), que se referem aos valores totais dos créditos na aquisição dos bens, os quais foram aproveitados de acordo com a proporção ainda restante a ser utilizada (de 1/48), nos termos do quanto previsto pelo artigo 20, §5º, da LC 87/96, sendo certo que os valores constantes no campo observação das Notas Fiscais nº 83.477 e nº 1.425 indicam apenas e somente os saldos remanescentes, que ainda não foram apropriadas.

Friza que não se pode olvidar que, para a apuração do montante de crédito ao qual a contribuinte faz jus, verifica-se o valor total do saldo integral acumulado; calcula-se a parcela referente à 1/48, e aplica-se o coeficiente de creditamento CIAP apurado no mês, nos termos do quanto prevê a legislação respectiva.

Destaca que, por óbvio que, ao utilizar apenas o saldo remanescente ainda passível de aproveitamento, indicado nas Notas Fiscais acima destacadas, o cálculo da parcela referente à

1/48, seguido do coeficiente de creditamento CIAP mensal, será diverso do que aquele que faz jus, implicando verdadeira violação às previsões do art. 20, §5º, da LC 87/96.

Menciona a título de ilustração, a EMBRATEL S/A possuía, em janeiro de 2015, o direito de se creditar da parcela final do ICMS decorrente da aquisição de bens para compor seu ativo, ou seja, da última parcela relativa aos 48 meses legalmente previstos. Continua destacando que referido montante deveria ser calculado com base no saldo total acumulado (saldo total x 1/48 x coeficiente mensal CIAP), e não no saldo remanescente (saldo remanescente x 1/48 x coeficiente mensal CIAP), sob pena de redução indevida do montante respectivo.

Observa que o fisco utilizou em sua memória de cálculo os valores constantes nas Notas fiscais mencionadas acima, sem levar em consideração as parcelas que já haviam sido apropriadas pela NET e pela EMBRATEL antes da incorporação, rateando novamente este saldo em 48 parcelas.

Sustenta que diferentemente desta metodologia de cálculo do fisco, lançou em janeiro de 2015 os valores totais dos saldos da NET e da EMBRATEL, porém baixando mês a mês somente as parcelas efetivamente remanescentes. Ou seja, se um bem já havia sido apropriado em 47 meses antes da incorporação, após a incorporação foi apropriada apenas uma parcela.

Diz que superadas as explicações para as divergências na apuração dos saldos, cabe destacar que a alegação do Autuante, no sentido de que inexistiria documentação comprobatória para respaldar os valores utilizados não prospera porque, a planilha complementar que elaborou, nomeada “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015”, apresenta as informações analíticas de cada bem adquirido para compor o ativo permanente das empresas incorporadas, com dados e levantamentos comprobatórios, tais como: Chave de acesso das notas, Número da Nota, Valores, Data de aquisição, entre outros.

Assevera que tais informações são suficientes para comprovação do crédito defendido.

Arremata registrando que, em prestígio aos princípios da verdade material, ampla defesa e contraditório, pugna pela análise dos esclarecimentos e argumentos suscitados nesta oportunidade, que ratificam o correto creditamento realizado.

O Autuante em nova informação fiscal, fls. 244 e 245, depois de reproduzir as alegações do Impugnante articula os argumentos que se segue.

Explica que a palavra remanescente significa: “que remanesce; que sobeja, sobra ou resta”, neste caso, a fiscalização não poderia ter se pautado em outros valores, para as entradas de bens no Ativo Permanente da impugnante, senão nos valores contidos nas Notas Fiscais de nº 83.477 e 1.425, as quais demonstram os valores que remanesceram do ativo permanente da EMBRATEL S/A e NET S/A, notas fiscais que estão descritas no livro Termos de Ocorrência (fl. 29) quando da incorporação destas empresas a autuada, lembrando que números/valores utilizados em auditoria contabilidade devem ser lastreados por documentação comprobatória.

Destaca que nas razões de defesa do Impugnante constatou os seguintes fatos:

- a) As parcelas anteriores do saldo remanescente já haviam sido apropriadas;
- b) O Impugnante diz que se apropriou dos valores totais da aquisição dos bens;
- c) O Impugnante admite que as parcelas anteriores do saldo remanescente já haviam sido apropriadas.

Assevera que a fiscalização da SEFAZ/BA agiu de acordo com a legislação do RICMS/BA que veda que o contribuinte utilize os mesmos créditos fiscais de entrada de ativo permanente duas vezes, isso é apropriação de créditos fiscais em duplidade.

Por tudo quanto aqui exposto, mediante as considerações apresentadas, diz concluir que mantém o valor de R\$ 2.370.390,50 (Dois milhões, trezentos e trinta e setenta mil, trezentos e noventa reais e cinquenta centavos) apurado na diligência fiscal, fls. 187 a 206.

Na assentada do julgamento, o Patrono do Autuado, Dra. Luísa Cabral Meirelles - OAB-RJ nº 201.885 sustentou oralmente as razões de defesa do Impugnante.

O Julgamento foi adiado para a sessão seguinte no dia que se pudesse examinar o conteúdo da planilha apresentada junto com o memorial.

VOTO

De início, cabe enfrentar a nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob o argumento de que além das premissas da acusação fiscal, na qual consta que o crédito tributário exigido decorreu da falta de baixa dos bens desincorporados de seu ativo imobilizado e do saldo de crédito não utilizado dentro do prazo de 48 meses, constatou-se também a existência de diferença no valor do Saldo Acumulado e nas Aquisições do período fiscalizado, em decorrência de divergência dos montantes apurados pela fiscalização e os montantes por ele apurados, uma vez não ser possível auferir a origem da divergência, prejudicando o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Depois de compulsar os elementos que emergiram do contraditório, constato que não assiste razão ao Autuado, uma vez que as divergências apontadas, são decorrentes e consequência da apuração explicitada nas planilhas que pormenorizam e identificam a origem dos valores apurados, e que foram devidamente entregues ao Defendente.

Ademais, deve ser também destacado, que em face das alegações defensivas, por determinação dessa 3^a JJF, o feito foi diligenciado, para que o Defendente se manifestasse acerca dos demonstrativos elaborados por ocasião da informação fiscal prestada pelo Autuante. Ocasião em que o Autuante acolheu as alegações comprovadas articuladas pelo Impugnante e aprimorou o lançamento.

Consigno que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com as determinações do RPAF-BA/99. Inexistem vícios ou falhas que pudessem inquinar de nulidade o lançamento. Verifico que a irregularidade imputada ao Autuado se encontra descrita claramente. Identifica-se sem qualquer dificuldade o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e o montante do débito. Os elementos que fundamentam a autuação, elaborados pela Fiscalização - planilhas e demonstrativos -, cujas cópias foram entregues ao Autuado, permitem constatar o procedimento adotado, bem como os valores apurados. Inexistiu qualquer ofensa ao direito de ampla defesa e do contraditório do autuado.

No mérito, o Auto de Infração em lide cuida do cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao Autuado, decorrente de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no exercício de 2015. Consta da acusação fiscal que o Autuado não excluiu, do saldo acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente ocorridas durante o exercício e também não excluem os créditos fiscais mensais remanescentes sobre as entradas do ativo permanente, cujo período de 48 meses prescreveu para utilização dos créditos fiscais.

Em sede de defesa, o Impugnante sustentou a improcedência da autuação sob o fundamento de que: *i*) procedeu corretamente as baixas decorrentes de transferências interestaduais e vendas de ativo, de modo que os estornos mensais do CIAP estão sendo regularmente efetuados e; *ii*) não houve apropriação de crédito do CIAP após o prazo de 48 meses, tendo a fiscalização se equivocado quanto ao saldo acumulado e ao valor a ser apropriado em razão da incorporação das empresas NET e EMBRATEL.

Asseverou, que ainda que o valor considerado pela fiscalização, a título de saldo acumulado, diverge do saldo por ele efetivamente apurado, o que acaba por implicar, também, no cálculo do crédito a que faz jus, e que as aquisições de bens para o ativo foram apuradas pela Fiscalização em valores muito superiores aos efetivamente adquiridos.

Afirmou que a diferença apurada pela fiscalização decorreu da metodologia no cálculo do valor remanescente a ser aproveitado, explicando que adotou o procedimento correto considerando as

parcelas de crédito que já haviam sido apropriadas pela EMBRATEL e pela NET, de forma que somente foram aproveitadas as parcelas remanescentes às 48, a que fazia jus.

Ao prestar informação fiscal, o Autuante, depois de citar os PAFs pretéritos já julgados por esse CONSEF, e decorrentes de Autos de Infração lavrados contra o estabelecimento ora autuado, sobre esta mesma matéria, citados na fl. 01 da Informação Fiscal, destacou que o Impugnante sempre admitiu não ter cumprido o determinado no §5º, do inciso V, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, combinado com o inciso XIII, do art. 212, e o §2º, do art. 309 do RICMS-BA/12, uma vez que criou um “modus operandi” próprio denominado de “estorno indireto”, assumindo ter adotado em exercícios anteriores procedimento sem amparo no que determina o RICMS/12. Explicou que demonstrou de forma didática no Anexo 51, fls. 06 a 12 e demais anexos, fls. 06 a 24, todos baseados na documentação comprobatória e apurou os cálculos do saldo mensal do CIAP em consonância com o RICMS-BA/12.

Esclareceu ainda o Autuante, que no tocante às transferências dos saldos acumulados remanescentes após a incorporação da EMBRATEL e da NET, intimado a apresentar o saldo acumulado em dezembro de 2014, o Impugnante, incialmente, somente apresentou a Nota Fiscal de nº 83477 - EMBRATEL e a de nº 1425 - NET. Registrhou, que após o recebimento da Nota Fiscal nº 373, complementar do saldo remanescente do CIAP, adicionou ao cálculo da composição do saldo acumulado do CIAP- 2015, na linha 135 da Planilha 51 e na coluna “D” da planilha 54.

No tocante às baixas referentes às parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo da NET, informou o Autuante que realizou o procedimento solicitado pelo Defendente com base na planilha fornecida que continha todas as informações necessárias ao procedimento, conforme consta na Planilha 53-B - Baixas da NET (relação dos itens que concluíram os 48 meses), e que os valores mensais constam na coluna “D”, da Planilha 53-Baixas Total. Quanto às baixas referentes às parcelas remanescentes da EMBRATEL, revelou que não foi possível realizar as baixas, tendo em vista que mesmo após a intimação para esse fim, o Autuado apresentou planilha incompleta faltando informações importantes como: data da utilização, data da ativação e número da nota fiscal original que deu entrada do bem na empresa. Concluiu que após esses ajustes realizados, o valor do débito ficou reduzido para R\$2.332.824,50, conforme planilha acostada à fl. 143.

Constatado que não foi dada vista da informação fiscal ao Defendente, essa 3ª JJF converteu os autos em diligência para fornecer cópias do teor da informação fiscal e de seus anexos.

O Impugnante, ao tomar ciência do teor da informação fiscal, providenciou planilha complementar e acostou aos autos Doc. Nº 03, CD-R, fl. 184, com a demonstração da composição dos créditos apropriados mês a mês, comprovando que cada bem só foi apropriado no máximo 48 parcelas.

O Autuante informou que na planilha apresentada pelo Defendente, no Doc. Nº 03, com os cálculos relativos ao CIAP do exercício de 2015, e o histórico das entradas destinadas ao Ativo Permanente desde o exercício de 2011 a 2015, o valor de R\$26.002.111,24, referente ao mês de janeiro de 2015, lançado como entrada de itens destinados ao ativo permanente não possui documentação comprobatória, conforme se verifica no “Rel_BlocOG_ciap_BA_2015” e discriminado às fls. 188 e 189. Explicou que em relação às Notas Fiscais de nº 83.477(EMBRATEL), e de Nº 1.425(NET), e Notas Fiscais diversas somente comprovam a entrada no Ativo Permanente de R\$14.638.221,99.

Destacou que refez os cálculos do CIAP, tanto pelo método “escada”, efetuado pelo Impugnante, fl. 184, bem como via método “saldo acumulado” e, em ambos os métodos, utilizando os mesmos valores de entrada de ativo permanente fornecidos pelo Impugnante, com exceção do mês de janeiro/2015, e diferente do Autuado encontrou valores a cobrar idênticos. Revelou que o Defendente também não deu baixa nos itens do Ativo Permanente que saíram via desincorporação no exercício de 2015, e tanto no método “escada”, como no método “saldo acumulado”, esses valores devem ser excluídos na planilha de cobrança após o levantamento de valores mensais

terem sido calculados, como pode ser verificado no Anexo 53-A - Baixas, às fls. 197, 198 e 206- meio magnético.

Concluiu que com os ajustes realizados, o débito apurado passou a ser de **R\$2.370.390,50**, conforme planilhas acostadas às fls. 192 a 201 e no CD à fl. 206. Esclareceu que o valor apurado na Diligência, em valor superior ao calculado na informação fiscal (R\$2.332.824,50, fls. 143 e 153), decorreu do fato de ter acatado, com exceção do mês de janeiro de 2015, os valores de entradas dos itens destinados ao Ativo Permanente, informados pelo Impugnante no Doc. 03, fl. 184, pois, como os valores de entradas de itens destinados ao ativo permanente disponibilizados pelo Impugnante são menores que os calculados pela fiscalização da SEFAZ/BA, menor será o valor do crédito a ser utilizado pelo contribuinte e consequentemente aumenta o valor a ser cobrado.

Ao se manifestar acerca do resultado da informação prestada, o Defendente explicou que a fiscalização se pautou nos valores destacados nas Notas Fiscais de transferência de saldo (Nota Fiscal nº 83477, da EMBRATEL e Nota Fiscal nº 1425, da NET), que apontam apenas e unicamente o saldo remanescente a ser utilizado, após a exclusão das parcelas que já haviam sido apropriadas, implicando a divergência, ora combatida.

Assinalou, que os valores que considerou em sua composição, são os valores totais dos créditos na aquisição dos bens, os quais foram aproveitados de acordo com a proporção ainda restante a ser utilizada (de 1/48), nos termos do quanto previsto pelo artigo 20, §5º da LC 87/96, sendo certo que os valores constantes no campo observação das Notas Fiscais nº 83477 e nº 1425, indicam apenas e somente os saldos remanescentes, que ainda não foram apropriadas.

Sustentou, que para a apuração do montante de crédito ao qual faz jus, deve se verificar o valor total do saldo integral acumulado; calcular-se a parcela referente à 1/48, e aplicar-se o coeficiente de creditamento CIAP apurado no mês, nos termos do quanto prevê a legislação respectiva.

Asseverou, que ao utilizar apenas o saldo remanescente ainda passível de aproveitamento, indicado nas Notas Fiscais acima destacadas, o cálculo da parcela referente à 1/48, seguido do coeficiente de creditamento CIAP mensal, será diverso do que aquele que faz jus, implicando violação às previsões do §5º, do art. 20 da LC 87/96.

Observou que o fisco utilizou em sua memória de cálculo os valores constantes nas Notas fiscais mencionadas acima, sem levar em consideração as parcelas que já haviam sido apropriadas pela NET e pela EMBRATEL antes da incorporação, rateando novamente este saldo em 48 parcelas.

Sustentou que diferentemente desta metodologia de cálculo do fisco, lançou em janeiro de 2015 os valores totais dos saldos da NET e da EMBRATEL, porém, baixando mês a mês somente as parcelas efetivamente remanescentes. Ou seja, se um bem já havia sido apropriado em 47 meses antes da incorporação, após a incorporação foi apropriada apenas uma parcela.

Apresentou sua discordância do Autuante, em relação a alegação de que inexistiria documentação comprobatória para respaldar os valores utilizados, sustentando que na planilha que apresentou, “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015”, constam as informações analíticas de cada bem adquirido para compor seu ativo permanente: chave de acesso, número, valores, data de aquisição, dentre outros. O Autuante em sua última informação fiscal manteve o valor apurado explicando que não poderia ter se pautado em outros valores, para as entradas de bens no Ativo Permanente da impugnante, senão nos valores contidos nas Notas Fiscais de nº 83.477 e 1.425, as quais demonstram os valores que remanesceram do ativo permanente da EMBRATEL S/A e NET S/A, notas fiscais que estão descritas no livro Termos de Ocorrência, fl. 29, quando da incorporação destas empresas à autuada, lembrando que números/valores utilizados em auditoria contabilidade devem ser lastreados por documentação comprobatória.

Reiterou seu entendimento de que as parcelas anteriores do saldo remanescente já haviam sido apropriadas, o Impugnante se apropriou indevidamente dos valores totais da aquisição dos bens e as parcelas anteriores do saldo remanescente já haviam sido apropriadas.

Asseverou, que agiu de acordo com a legislação do RICMS-BA/12, que veda que o contribuinte utilize os mesmos créditos fiscais de entrada de ativo permanente duas vezes, isso é apropriação de créditos fiscais em duplicidade.

Ao compulsar os elementos que emergiram do contraditório, constato que conforme consta na acusação fiscal, o contribuinte utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, o que resultou em recolhimento a menos do ICMS.

Verifico que o levantamento fiscal foi elaborado levando em consideração a legislação de regência precípua mente o §5º, do art. 20, da LC nº 87/96 e o §2º, do art. 309 do RICMS-BA/12. Consoante.

Constatou que os questionamentos apresentados pelo Impugnante e devidamente comprovados nos autos, no decurso da instrução, foram acolhidos pelo Autuante por ocasião das informações fiscais prestadas. Os ajustes realizados pelo Autuante foram devidamente explicitados, tanto na primeira informação fiscal, fl. 153, quanto na segunda, como se verifica às fls. 189.

Havendo desincorporação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 48 meses, contado da data de sua aquisição, não deve ser admitido, a partir da data da desincorporação, o creditamento do imposto em relação à fração que corresponderia ao período restante, sendo que, ao final do quadragésimo oitavo mês, contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado.

Verifico, que no caso em exame, o Autuado não deu baixa nos itens do Ativo Permanente que saíram via desincorporação no exercício de 2015, esses valores devem ser excluídos na planilha de cobrança, como se verifica no Anexo 53-A, fl. 206.

Comungo inteiramente com a intervenção do Autuante, ao acolher a solicitação do Impugnante para as baixas referentes às parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado, incorporado via saldo da NET S.A., que completaram seu ciclo de 48 meses, uma vez que lastreadas em planilha apresentada contendo todas as informações identificadoras necessárias para os ajustes cabíveis. Entretanto, no caso atinente às baixas relativas à empresa EMBRATEL, considero também escorreito o entendimento adotado pela fiscalização de não proceder às baixas solicitadas, uma vez que a planilha apresentada pelo Defendente não continham informações imprescindíveis para se efetuar a devida baixa com segurança, tais como: data da utilização, data da ativação, número da nota fiscal (a original a qual o bem ingressou na empresa), valor total do crédito, valor do crédito utilizado, parcela utilizada e restante e valor do saldo a utilizar. Portanto, não há reparo a fazer no que diz respeito ao procedimento fiscalizatório.

Entendo que assiste razão ao Autuante, ao considerar os valores destacados nas Notas Fiscais de transferência de saldo Nota Fiscal nº 83.477 da EMBRATEL e a Nota Fiscal nº 1.425 da NET, que indicam o saldo remanescente a ser utilizado, uma vez que as parcelas anteriores já haviam sido apropriadas. É indubidoso que a legislação de regência veda a utilização dos mesmos créditos fiscais de entrada de ativo permanente em duplicidade, como revelou ter assim procedido o Autuado ao se apropriar dos valores totais da aquisição dos bens.

Ademais, resta evidenciado nos autos, que o Defendente não carreou aos autos comprovação inequívoca alguma que identificasse através de documentação a origem do valor de R\$26.002.111,24, lançado como entrada de itens destinados ao ativo permanente, [lançamento sem comprovação EMBRATEL, NET e Diversas notas fiscais, fl. 189], referente ao mês de janeiro de 2015, revelada em auditoria realizada pelo Autuante na planilha, Doc 03, carreada aos autos pelo Defendente.

Quanto à alegação da Defesa de que a planilha complementar “Rel BlocoG CIAP BA 2015”, apresenta as informações analíticas de cada bem adquirido para compor o ativo permanente das empresas incorporadas, verifico que as informações nela constantes foram utilizadas pelo Autuante, e serviram de base para os ajustes realizados na informação fiscal acostada às fls. 187 a

191, que resultou no agravamento da infração.

Em suma, resta evidenciado nos autos que os procedimentos adotados pelo Autuante, na apuração do crédito fiscal de ICMS apropriados em valor superior ao permitido pela legislação, objeto do presente Auto de Infração, além de respaldado na legislação de regência, seguem a mesma trilha e metodologia adotada nos Autos de Infração lavrados contra o estabelecimento ora autuado, sobre a mesma matéria e relativo a exercícios anteriores, julgados procedentes através dos Acórdãos, JJF Nº 0191-01/14, CJF Nº 0021-11/18, JJF Nº 0192-01/14, CJF Nº 0022-11/18, e JJF Nº 0169-01/17, CJF Nº 0167-12/18, todos explicitando amplamente a origem das diferenças apuradas, ter sido em razão de o estabelecimento autuado ter adotado método próprio, denominado de “estorno indireto”, na escrituração do CIAP, distinto do preconizado pela legislação de regência, como adotou o Autuante. Fato pretérito esse, que reflete nos valores subsequentes apurados pelo Defendente na escrituração CIAP.

Verifico também que foram acolhidos pela fiscalização, nos presentes autos, todos os aspectos procedimentais legais, que no exercício apurado de 2015, o estabelecimento autuado se aprimorou na escrituração do CIAP, e carreou aos autos as respectivas comprovações.

Pelo expedito, acolho o demonstrativo refeito pelo Autuante, acostado à fl. 205, e concluo pela subsistência parcial da autuação. Entretanto, em face do agravamento da infração decorrente dos ajustes realizados pelo Autuante no resultado da diligência, com fundamento no art. 156 do RPAF-BA/99, represento à autoridade fazendária de origem, para avaliar a necessidade de instaurar um novo procedimento fiscal.

Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação, no valor de R\$2.151.317,37, haja vista que nos meses em que a exigência foi agravada, mantém-se o valor apurado originalmente no lançamento de ofício, e nos meses em que o débito apurado no novo demonstrativo elaborado pelo Autuante foi reduzido, restou mantida e redução, consoante demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO Auto de Infração x Julgamento

Data Ocorr.	Auto de Infração	DILIGÊNCIA	JULGAMENTO	MULTA
31/01/15	309.254,08	223.120,52	223.120,52	60%
28/02/15	282.891,16	231.695,97	231.695,97	60%
31/03/15	202.369,03	168.988,91	168.988,91	60%
30/04/15	185.995,09	159.878,95	159.878,95	60%
31/05/15	200.883,26	190.445,06	190.445,06	60%
30/06/15	252.002,57	249.623,87	249.623,87	60%
31/07/15	212.885,26	222.261,76	212.885,26	60%
31/08/15	174.839,77	200.124,19	174.839,77	60%
30/09/15	119.761,95	148.422,86	119.761,95	60%
31/10/15	189.282,72	225.651,01	189.282,72	60%
30/11/15	114.998,30	164.796,40	114.998,30	60%
31/12/15	115.796,09	185.381,01	115.796,09	60%
	2.360.959,28	2.370.390,51	2.151.317,37	

No que concerne ao argumento de que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório desproporcional, observo que as mesmas estão previstas na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, é legal.

Consigno, que conforme disposto no inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99, não se incluem na competência deste órgão julgador declarar a constitucionalidade da legislação tributária, portanto, não prospera o argumento de que a multa sugerida é inconstitucional.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0007/19-8**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.151.317,37**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 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, 21 de setembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA