

PROCESSO - A. I. Nº 279692.0007/19-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CLARO S/A.
RECORRIDOS - CLARO S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0153-03/21-VD
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/03/22

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0055-11/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. É ônus do contribuinte comprovar as informações necessárias ao controle do CIAP, nos termos dos arts. 229 e 230 do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores. Comprovado nos autos que a recorrente não trouxe informações suficientes para validar o crédito do ativo imobilizado transferido em razão da incorporação de outras pessoas jurídicas, a autuação deve ser mantida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata(m)-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº. 0153-03/21-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 27/09/2021 no valor histórico de R\$2.360.959,28, abordando a seguinte infração:

***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.*

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.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

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 3ª JJF, o feito foi diligenciado, para que o Defendente se manifestasse acerca dos demonstrativos elaborados por ocasião

da informação fiscal prestada pelo Autuante. Ocasão 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, inicialmente, somente apresentou a Nota Fiscal de nº 83477 - EMBRATEL e a de nº 1425 - NET. Registrou, 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 JF 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 precipuamente o §5º, do art. 20, da LC nº 87/96 e o §2º, do art. 309 do RICMS-BA/12. Consoante.

Constato 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 indubitoso 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 carrou 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, JF nº 0191-01/14, CJF nº 0021-11/18, JF nº 0192-01/14, CJF nº 0022-11/18, e JF 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 carrou aos autos as respectivas comprovações.

Pelo exposto, 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 a 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 inconstitucionalidade da legislação tributária, portanto, não prospera o argumento de que a multa sugerida é inconstitucional.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Destaca, em relação aos fatos, que o acórdão recorrido acertou ao reconhecer a parcial insubsistência do lançamento, após diligência que resultou em redução do valor exigido em função de ajuste das baixas referentes às parcelas remanescentes do ativo imobilizado incorporado da Net Serviços de Comunicação S/A. Contudo, insiste na insubsistência também da parte remanescente, apontando que o saldo mantido diz respeito às transferências dos saldos credores acumulados das empresas Embratel e Net, após a incorporação em dezembro de 2014 pela recorrente.

Em preliminar, argui a nulidade da autuação por violação ao inciso III do art. 39 do RPAF, por entender que há infrações que lhe foram imputadas sem sequer serem mencionadas no lançamento, pois o valor que a fiscalização considerou a título de saldo acumulado diverge daquele efetivamente apurado pela autuada, em razão da desconsideração do seu direito de aproveitamento de créditos acumulados por empresas incorporadas em 2014, conforme quadro abaixo reproduzido:

DEMONSTRATIVO DOS SALDOS			
Saldo acumulado em:	FISCO	CLARO	DIFERENÇA
dez/04	4.864.008,56	4.864.008,76	- 0,20
dez/05	9.881.554,41	9.881.554,56	- 0,15
dez/06	15.948.302,94	17.084.420,16	- 1.136.117,22
dez/07	18.185.269,45	21.198.438,14	- 3.013.168,69
dez/08	22.432.550,41	28.147.367,35	- 5.714.816,94
dez/09	30.906.946,60	36.753.426,31	- 5.846.479,71
dez/10	37.990.042,04	42.790.344,61	- 4.800.302,57
dez/11	48.826.120,19	53.759.427,35	- 4.933.307,16
dez/12	50.378.665,86	55.445.427,36	- 5.066.761,51
dez/13	48.055.049,33	53.357.090,79	- 5.302.041,46
dez/14	46.826.568,46	52.087.524,39	- 5.260.955,93

dez/15	78.082.206,01	84.386.407,02	- 6.304.201,01
--------	---------------	---------------	----------------

Alega que a fiscalização não apresentou qualquer explicação por ter considerado valores divergentes daqueles que apurou, especialmente em relação aos fatos que justificariam as divergências, mencionando apenas que o crédito decorre da ausência de baixa dos bens desincorporados de seu ativo permanente e do saldo aproveitado dentro do prazo de 48 meses.

Afirma que o próprio acórdão recorrido reconhece que somente é possível compreender a autuação a partir das planilhas que a acompanham, esquecendo que a efetiva análise de tais documentos somente foi possível pelos profissionais contábeis que a recorrente contratou para este fim, por não existir qualquer menção no relato da autuação. Entende assim que os fatos considerados infrações não estão descritos de forma clara, precisa e sucinta, como exigiria a legislação, necessitando da análise de *experts* em contabilidade para sua compreensão integral.

Por este motivo, pede que se reconheça a nulidade do lançamento, relatando não ser possível determinar a matéria tributável, porque decorre de pontos que não foram citados no relato da infração.

Quanto ao mérito, defende a ilegalidade da glosa dos créditos de ICMS aproveitados, considerando a incorporação da Embratel e da Net, quando, então, passou a sucedê-las em todos os seus direitos e obrigações. Indica que, na ocasião, o saldo acumulado de crédito decorrente da aquisição e bens para o ativo permanente das referidas sociedades que lhe foi transferido somava R\$25.075.597,00, em relação à Embratel e R\$441.892,70 em relação à Net.

Apona que a divergência e desconsideração desses montantes ficou clara das diligências realizadas pelo autuante, embora devidamente escriturados nos documentos fiscais respectivos antes da extinção da incorporação, contudo, o acórdão recorrido rejeitou seus argumentos e documentos sob o argumento de que “*com base em PAFs pretéritos (...) a impugnante sempre admitiu não ter cumprido o determinado no §5º do inciso V do art. 20 da LC 87/96*”.

Defende seu direito aos créditos acumulados pelas empresas incorporadas, entendendo como absurdo a sua glosa integral sem a devida análise da documentação apresentada por órgão técnico imparcial. Pontua que o primeiro erro do autuante, convalidado pelo julgamento, diz respeito a saldos propriamente ditos, pois foi considerado como saldo de crédito das incorporadas apenas os valores constantes das Notas Fiscais nºs 83477 da EMBRATEL e 1425 da NET, nos montantes de R\$14.068.126,17 e R\$85.474,28, respectivamente, abaixo reproduzidas, **cabendo aqui destacar que a segregação das NFs em duas imagens consta do arquivo word do recurso interposto encaminhado para o CONSEF.**

EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL Rua do Carro, 120 - - NAZARÉ, Salvador, BA - CEP: 40040240		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída Nº 000.083.477 SERIE: 1 Página 1 de 1		CONTROLE DO FISCO CHAVE DE ACESSO 2915 0133 5304 8601 4936 5500 1000 0834 7710 1500 0500 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 129150008660940 - 24/01/2015 17:59																																											
NATUREZA DA OPERAÇÃO OUTRA SAÍDA MERC. PREST. SERV. NÃO ESPECIFICADO																																															
INSCRIÇÃO ESTADUAL 27228856		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 33.530.486/0149-36																																											
DESTINATÁRIO REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CLARO S.A.		CNPJ/CPF 40.432.544/0845-70		DATA DA EMISSÃO 01/01/2015																																											
ENDEREÇO RUA DO CARRO, 120 -		Cidade NAZARÉ		CEP 40040-240																																											
MUNICÍPIO Salvador		UF BA		INSCRIÇÃO ESTADUAL 67402257																																											
FATURA																																															
PAGAMENTO À VISTA																																															
CALCULO DO IMPOSTO BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00 VALOR DO ICMS 0,00 BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00 VALOR DO ICMS ST 0,00 VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 0,01 VALOR DO FRETE 0,00 VALOR DO SEGURO 0,00 DESCONTO 0,00 OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00 VALOR DO IPI 0,00 VALOR TOTAL DA NOTA 0,01																																															
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS RAZÃO SOCIAL FRETE POR CONTA 0 - Emitente CÓDIGO ANTT PLACA DO VEÍCULO UF CNPJ/CPF ENDEREÇO MUNICÍPIO UF INSCRIÇÃO ESTADUAL QUANTIDADE ESPECIE MARCA NUMERAÇÃO PESO BRUTO PESO LÍQUIDO																																															
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇO <table border="1"> <thead> <tr> <th>CÓDIGO</th> <th>DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO</th> <th>NCM/SEI</th> <th>CT</th> <th>CHOP</th> <th>UNID.</th> <th>QTD.</th> <th>VLR. UNIT.</th> <th>VLR. TOTAL</th> <th>BC ICMS</th> <th>VLR. ICMS</th> <th>VLR. IPI</th> <th>ALIQ. ICMS</th> <th>ALIQ. IPI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>101010</td> <td>TRANSF. ICMS S/MOB. SALDO REMAN. INCORPORAÇÃO</td> <td>99999999</td> <td>040</td> <td>3949</td> <td>PC</td> <td>1,0000</td> <td>0,0300</td> <td>0,01</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>ISENTO OU NÃO SUJEITO A ICMS</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SEI	CT	CHOP	UNID.	QTD.	VLR. UNIT.	VLR. TOTAL	BC ICMS	VLR. ICMS	VLR. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI	101010	TRANSF. ICMS S/MOB. SALDO REMAN. INCORPORAÇÃO	99999999	040	3949	PC	1,0000	0,0300	0,01							ISENTO OU NÃO SUJEITO A ICMS												
CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SEI	CT	CHOP	UNID.	QTD.	VLR. UNIT.	VLR. TOTAL	BC ICMS	VLR. ICMS	VLR. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI																																		
101010	TRANSF. ICMS S/MOB. SALDO REMAN. INCORPORAÇÃO	99999999	040	3949	PC	1,0000	0,0300	0,01																																							
	ISENTO OU NÃO SUJEITO A ICMS																																														
CALCULO DO ISSQN INSCRIÇÃO MUNICIPAL 00492400160 VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS BASE DE CÁLCULO DO ISSQN VALOR DO ISSQN																																															
DADOS ADICIONAIS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES OPERAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADA CONFORME PROT. OCULO DE REGISTRO JUCISF N. 2.248.072/14-S DE 29/12/2014 E JUCISF N. 00-2014/427323-S DE 18/12/2014, RESPECTIVAMENTE R. REFERENTE A TRANSFERÊNCIA DE SALDO REMANESCENTE DE CIAP NO V. ALOR DE R\$ 25.075.597,00 E R\$ 441.892,70. RESERVADO AO FISCO																																															

NET SERVICOS DE COMUNICACAO SA		DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000001425 SÉRIE 4 FOLHA 1 / 1		2915 0100 1087 8601 5278 5500 6000 0014 2510 2045 6659	
RUA DOUTOR ALTINO TEIXEIRA, 302 GALPAO 02 - PORTO SECO PIRAJA - 41233010 SALVADOR/BA		CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO PORTAL NACIONAL DA NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz AUTENTICADA		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 129150007562525 22/01/2015 09:24:31	
NATUREZA DA OPERAÇÃO OUTRAS SAÍDAS NÃO ESPECIFICADAS		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO		CNPJ 00.108.786/0152-78	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CLARO SA		CNPJ/CPF 40.432.544/0807-44		DATA DA EMISSÃO 22/01/2015	
ENDEREÇO RUA DOUTOR ALTINO TEIXEIRA 302 GALPAO 02		BAIRRO / DISTRITO PORTO SECO PIRAJA		CEP 41233-010	
MUNICÍPIO SALVADOR		UF BA		INSCRIÇÃO ESTADUAL 67402257	
FATURA / DUPLICATAS		PONE/PAX		HORA DE SAÍDA 10:24:30	
Número	Vencimento	Valor	Número	Vencimento	Valor
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00	
VALOR DO ICMS ST 0,00		VALOR DO ICMS ST 0,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 0,01	
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00	
OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00		VALOR DO IPI 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 0,01	
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS DADOS					
RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA 9 - Sem Frete		CÓDIGO ANTT	
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		PLACA DO VEÍCULO	
QUANTIDADE		ESPÉCIE		MARCA	
NUMERAÇÃO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO	
DADOS DO PRODUTO / SERVIÇO					
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NOM/SH	CST	CPOR	UNID
VIRTUA	TRANSF ICMS E INSC DO REMANESC	99999999	040	0049	BA
CÁLCULO DO ISSQN					
INSCRIÇÃO MUNICIPAL		VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO DO ISSQN	
VALOR DO ISSQN		DADOS ADICIONAIS			
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES					
Operação de movimentação societária realizada conforme Protocolo JUCESP No 2.245-07114 de 29.12.2014 referente a transferência de saldo remanescente de CIAP no valor de R\$ 46.474,28					
RESERVADO AO FISCO					

Destaca a emissão da Nota Fiscal Complementar de Saldo Remanescente de CIAP Nº 373, abaixo reproduzida, no valor de R\$279.537,61, para complementar o saldo da aquisição da NET, contudo, não foi considerada pelo autuante ou pelos julgadores da primeira instância na composição do saldo acumulado transferido sem qualquer justificativa.

NET		CLARO SA		DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000000373 SÉRIE 102 FOLHA 1 / 1		2915 0740 4325 4408 0744 5510 2000 0003 7311 4507 6530	
RUA DOUTOR ALTINO TEIXEIRA, 302 GALPAO 02 - PORTO SECO PIRAJA - 41233010 SALVADOR/BA		CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO PORTAL NACIONAL DA NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz AUTENTICADA		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 129150071597203 31/07/2015 18:15:51		CNPJ 40.432.544/0807-44	
NATUREZA DA OPERAÇÃO Outra ent. merc. não espec.		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO		CNPJ 40.432.544/0807-44		DATA DA EMISSÃO 31/07/2015	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CLARO SA		CNPJ/CPF 40.432.544/0807-44		DATA DA EMISSÃO 31/07/2015		DATA DA SAÍDA/ENTRADA 31/07/2015	
ENDEREÇO RUA DOUTOR ALTINO TEIXEIRA 302 GALPAO 02		BAIRRO / DISTRITO PORTO SECO PIRAJA		CEP 41233-010		HORA DE SAÍDA 18:15:50	
MUNICÍPIO SALVADOR		UF BA		INSCRIÇÃO ESTADUAL 67402257			
FATURA / DUPLICATAS		PONE/PAX					
Número	Vencimento	Valor	Número	Vencimento	Valor	Número	Vencimento
CÁLCULO DO IMPOSTO							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00		VALOR DO ICMS ST 0,00	
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 0,01		VALOR DO ICMS ST 0,00		VALOR DO ICMS ST 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 0,01	
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00	
VALOR DO IPI 0,00		VALOR DO IPI 0,00		VALOR DO IPI 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 0,01	
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS DADOS							
RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA 9 - Sem Frete		CÓDIGO ANTT		PLACA DO VEÍCULO	
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE		ESPÉCIE		MARCA		NUMERAÇÃO	
PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO					
DADOS DO PRODUTO / SERVIÇO							
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NOM/SH	CST	CPOR	UNID	QTD	VL. UNITÁRIO
VIRTUA	TRANSF ICMS E INSC DO REMANESC	00000000	450	1949	BA	1,0000	0,0155
CÁLCULO DO ISSQN							
INSCRIÇÃO MUNICIPAL		VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO DO ISSQN		VALOR DO ISSQN	
DADOS ADICIONAIS							
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES							
VALOR COMPLEMENTAR DE SALDO REMANESCENTE DE CIAP NO VALOR R 279537 61 REFERENTE A NOTA FISCAL No 1425 DE 22 01 2015							
RESERVADO AO FISCO							

Registra que, se o autuante, nas diligências realizadas, afirmou que a partir das planilhas e demonstrativos anexados não foi possível concluir com clareza qual o montante de crédito acumulado foi transferido não existe lógica para sustentar o montante escriturado nas Notas Fiscais nºs 83477 da EMBRATEL e 1425 da NET, porém, ignorar aquele indicado na NF Complementar de Saldo Remanescente de CIAP Nº 373, destacando que o autuante não refutou suas alegações, apontando somente não ter se sentido confortável em assumir a composição realizada.

Diz que, apesar de já ter apresentado a composição dos cálculos mediante a informação de suposta carência nas memórias até então juntadas nos autos, apresentou planilha complementar (nomeada: Rel_BlocoG_CIAO_BA_2015) apta a demonstrar a composição dos créditos apropriados mês a mês, de modo a comprovar que o crédito relativo a cada bem só foi apropriado no máximo em 48 parcelas, sendo sua análise essencial, tendo em vista que a fiscalização não afastou seu argumento, indicando apenas suposta obscuridade na composição.

Reitera, assim, a necessidade de análise dos documentos anexos por órgão técnico especializado

e imparcial, por refletir um dos principais pontos que tornam evidente as diferenças entre o seu cálculo e o do fisco. Destaca que através das composições apresentadas (Anexo II – Sheets “Saldo Acumulado EBT” e “Saldo Acumulado NET”), foram anexados aos autos as listagens integrais das aquisições que compuseram os saldos remanescentes das empresas incorporadas NET E EMBRATEL, conforme valores abaixo reproduzidos:

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

Entende assim que trouxe toda a documentação necessária para demonstrar a origem dos saldos acumulados pelas incorporadas, bem como o cálculo realizado para cômputo das parcelas ainda remanescentes ao creditamento, o que teria sido ignorado. Reitera que ao deixar de observar os demais documentos e utilizar apenas os valores destacados nas NF de transferência de saldo os autuantes e julgadores de piso utilizaram saldo credor que aponta apenas e unicamente o saldo remanescente a ser utilizado, após exclusão das parcelas que já haviam sido apropriadas, implicando na divergência combatida, pois os valores considerados pela recorrente são aqueles constantes nas listagens de aquisições, que se referem aos totais dos créditos na aquisição dos bens, aproveitados de acordo com a proporção ainda restante a ser utilizada (de 1/48), sendo certo que aqueles lançados nas observações das Notas Fiscais n^{os} 83477 e 1425 indicam apenas os saldos remanescentes ainda não apropriados.

Explica 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, conforme a legislação, de modo que utilizar apenas o saldo remanescente ainda passível de aproveitamento para o cálculo dos 1/48, seguido do coeficiente de creditamento CIAP mensal, se encontrará resultado diverso daquele a que faz jus.

Para ilustrar, relata que 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. Ocorre 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.

Reitera que o fisco observou apenas os valores constantes das NFs mencionadas acima, sem considerar as parcelas já apropriadas antes da incorporação, rateando novamente o saldo em 48 parcelas. Registra que a planilha 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.

Menciona a juntada com o recurso da planilha nomeada “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015 – ANALITICO”, realizada com base nas declarações constantes do SPED da empresa, em que é possível observar o valor de cada nota fiscal de aquisição com a devida chave de acesso, para facilitar o trabalho desta CJF e do setor técnico responsável pela análise, caso seja baixado o feito em diligência.

Esclarece que:

- Na aba “NET COMPOSIÇÃO 39964” (Doc. n° 02.1) consta a composição da NF 39964 emitida para transferência do crédito CIAP acumulado remanescente da NET para a RECORRENTE em razão da incorporação, para comprovação do saldo de R\$ 85.474,28, valor da NF 39964.
- Na aba “EBT COMPOSIÇÃO 83477” (Doc. n° 02.2) consta a composição da NF 83477 emitida para transferência do crédito remanescente da EMBRATEL para a RECORRENTE em razão da incorporação, para comprovação do saldo de R\$ 14.048.609,54, valor da NF 83477.

Exemplifica que, em relação ao bem “E70049576000762645420”, na aba “EBT COMPOSIÇÃO 83477”

(Doc. nº X.2), o valor total do crédito é de R\$ 195,41, entretanto havia ainda 10 parcelas de R\$4,07 (195,41/48=4,07) sem tomada de crédito. Na aba “REL ANALITICO CREDITO CIAP” (Doc. nº 02) pode ser observado que foram tomados créditos de 10 parcelas de R\$4,07 entre os meses 01/2015 e 10/2015, em relação ao mesmo bem, sendo tais informações mais que suficientes para demonstrar a solidez do crédito acumulado que defende e a ilegalidade da glosa.

Indica ainda a imprescindibilidade de diligência/perícia fiscal a ser realizada por fiscal/órgão imparcial a fim de que sejam verificados os pontos apresentados com a correção do montante do saldo acumulado CIAP utilizado durante o exercício de 2015, informando ainda que possui outros documentos que poderão ser acessados pelo auditor-perito, além da documentação já inclusa nos autos. Indica, ainda, sua assistente técnica.

Conclui requerendo o provimento integral do recurso para reconhecer a nulidade da autuação ou, subsidiariamente, a reforma da decisão para reconhecer seu direito de crédito e a ilegalidade da exigência, baixando-se os autos em diligência se não entendido de pronto pelo cancelamento integral da autuação.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO

Entendo que a discussão estabelecida nestes autos demanda o exame conjunto dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos, pois o que foi considerado insubsistente pela J1F representa uma parte dos valores envolvidos nas alegações de defesa agora reiteradas em sede recursal.

Inicialmente, é necessário enfrentar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente, sob a afirmação de que a autuação não teria apresentado explicação por considerar valores diferentes daqueles obtidos em sua apuração, mencionando apenas que o lançamento decorre da ausência de baixa dos bens desincorporados de seu ativo permanente e do saldo aproveitado dentro do prazo de 48 meses, no relatório, impossibilitando assim a compreensão integral do lançamento. Diz que a efetiva análise da planilha só foi possível por profissionais contábeis que contratou para este fim já que não existiria qualquer menção no relato da autuação dos motivos que levaram os fiscais a desconsiderar os valores declarados em sua escrita fiscal.

Sem razão, contudo. O autuante fez constar o seguinte na descrição dos fatos da autuação:

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 acórdão recorrido, por sua vez, também registrou a fragilidade da acusação formulada pela recorrente, considerando os documentos que acompanharam o auto de infração, da seguinte forma:

[...] 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. [...]

É preciso lembrar que o demonstrativo do débito é parte indissociável do auto de infração (art. 129, § 1º, IV e 2º e art. 130 do COTEB c.c. art. 28, § 4º, II; art. 39, IV; art. 41, II e art. 46 do RPAF/BA) e as informações que nele constam visam exatamente esclarecer e/ou pormenorizar os elementos do lançamento. A eventual necessidade de análise por profissional contábil é inerente às relações

tributárias, pois possuem íntima ligação com a contabilidade, não sendo incomum que discussões desta natureza dependam de um trabalho conjunto entre profissionais do Direito e das Ciências Contábeis para uma adequada compreensão e solução. Isso, no entanto, não conduz à nulidade da autuação.

Rejeito a preliminar arguida no Recurso Voluntário, portanto.

Rejeito também o pedido de diligência. Além da fundamentação do pedido ser genérica, insuficiente para demonstrar a necessidade da providência, não houve indicação dos quesitos que a recorrente pretende ver respondidos. Outrossim, a meu ver, os elementos contidos nos autos são suficientes para o deslinde do feito.

Em relação ao mérito, o conflito se manifesta quanto ao adequado procedimento para aproveitamento de créditos fiscais do ICMS decorrentes da entrada de bens do ativo imobilizado, especialmente porque, segundo a fiscalização, a recorrente faz uso de um *modus operandi* próprio, denominado de “estorno indireto”, que não encontra respaldo na legislação vigente.

A falta de exclusão de valores de créditos mensais de ICMS sobre desincorporações realizadas antes de completados os quarenta e oito meses da aquisição do bem, assim como a manutenção de crédito fiscal remanescente, no CIAP, após ultrapassado o prazo para sua utilização, seriam os equívocos cometidos pela autuada, desde o início de suas atividades na Bahia, que atraíram o lançamento de ofício.

No recurso voluntário, a recorrente insiste na insubsistência da autuação apontando que possuiria saldo acumulado de crédito decorrente da transferência de bens do ativo permanente de outras empresas que incorporou (Embratel e a Net) e que não teriam sido computados adequadamente pelo autuante.

O direito em discussão possui respaldo no seguinte dispositivo da Lei nº 7.014/96:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o 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 tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

À época dos fatos geradores (exercício 2015), referido dispositivo legal encontrava sua regulamentação nos arts. 229 e 230 do RICMS/BA até a sua revogação, pelo Decreto nº 20.136/2020. E, ao contrário do que sustenta a recorrente em seu recurso, o “desconforto”, apontado pelo autuante (na informação fiscal de fls. 144-153) como razão de apenas acolher parcialmente a sua pretensão, encontra fundamento justamente na ausência de informações imprescindíveis para comprovação do direito, conforme regulamento então vigente, acatando aqueles que entendeu devidamente demonstrados.

Cabe destacar o trecho específico (fls. 151-152):

...

A fiscalização da SEFAZ/BA 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 total do crédito utilizado, parcela utilizada e restante e valor do saldo a utilizar. 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.

*Quanto as baixas referentes as parcelas remanescentes do Ativo Imobilizado incorporado via saldo remanescente da EMBRATEL S/A, informamos que **na planilha anexada, pela 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 do crédito, valor do crédito utilizado, parcela utilizada e restante e valor do saldo a utilizar.*

Acrescente que a planilha apresentada estava desordenada e muito confusa o que obrigou a fiscalização, da SEFAZ/BA, solicitar esclarecimentos a impugnante via intimação (folhas 128 e 129) sobre o cálculo constante na planilha da EMBRATEL S/A.

Em sua resposta a intimação (folha 130) a autuada 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, 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 pela autuada 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.

Importante observar 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 (folhas 32 a 51), tendo como objetivo dar oportunidade a impugnante de se manifestar quanto a dúvidas e/ou contestação dos valores encontrados pelo fisco durante o processo de fiscalização.

...

Em nova manifestação (fls. 187-191), provocada pela juntada de nova mídia com planilha pela recorrente (fls. 184), o autuante aponta novamente a falta de documentação comprobatória para suportar o valor lançado no CIAP como itens destinados ao ativo permanente, oriundos da Nota Fiscal nº 83.477 (EMBRATEL), indicando um lançamento a maior de R\$11.007.470,83, quando confrontados os valores contidos no Livro Fiscal Termo de Ocorrência e na própria Nota Fiscal. A mesma coisa ocorre com a Nota Fiscal nº 1.425 (NET), em relação à qual o lançamento a maior no CIAP corresponderia a R\$356.418,42.

Por esta nova planilha, o autuante ainda verificou que a recorrente calcula seu CIAP pelo “método escada”, que difere do “método saldo acumulado” porque baixa automaticamente os créditos de ICMS sobre a entrada de Ativo Permanente que venceram no prazo legal de 48 meses para utilização, ao invés de excluí-los na planilha de cobrança. Contudo, ao reproduzir ambos os métodos, encontra o mesmo valor a cobrar, chamando a atenção de que a recorrente não deu baixa nos itens que saíram via desincorporação no exercício de 2015, os quais deveriam ser excluídos da planilha de cobrança após o levantamento de valores mensais, independentemente do método observado. Esclareceu ainda que, ao acatar os valores de entrada de itens destinados ao ativo permanente informados pela recorrente, com a exceção do mês de janeiro de 2015 em relação ao qual entendeu faltar documentos comprobatórios, o valor total apurado acabou superior ao cobrado no Auto de Infração, por força do menor crédito a ser utilizado em razão dos valores de entrada informados (fl. 190).

Tanto no Recurso Voluntário como nas manifestações posteriores à diligência fiscal acima

mencionada, a recorrente insiste que as suas alegações não foram afastadas, não se descartando os valores que apontou, e justifica a divergência entre o seu cálculo e o do fisco em razão das transferências de saldos acumulados remanescentes das empresas incorporadas e da aplicação de metodologia equivocada pela fiscalização, que teria apurado seu crédito com base no saldo remanescente transferido (valores indicados nas observações das Notas Fiscais nºs 83477 e 1425), ao invés do valor total do crédito acumulado, sobre o qual se deveria calcular a parcela referente aos 1/48 e aplicar o coeficiente de creditamento do CIAP (saldo total x 1/48 x coeficiente mensal CIAP). Diz ainda que as informações analíticas de cada bem adquirido para compor o ativo permanente das empresas incorporadas se encontram na planilha complementar “Rel_BlocoG_CIAP_BA_2015”, constante dos autos (fls. 184).

Todavia, entendo que não assiste razão à recorrente. O que se verifica nos autos é que o valor que a fiscalização não considera como crédito passível de utilização corresponde aos itens para os quais a fiscalizada não apresentou a devida escrituração, pois, faltam informações comprobatórias do direito reivindicado, como, por exemplo, a nota fiscal de aquisição do bem pela empresa incorporada. A planilha que a recorrente se refere, também verificada por este relator, não contém esta informação e nem a chave das notas pertinentes aos itens considerados como lançamento a maior, ou seja, não foi apresentada prova cujo ônus é da autuada, nos termos do art. 142 do RPAF/BA.

Assim, não há como acatar o crédito acumulado indicado pela recorrente, considerando a ausência de atenção às normas pertinentes ao controle de crédito do CIAP à época do fato gerador (arts. 229 e 230 do RICMS/BA).

Também não possui fundamento a metodologia de cálculo defendida pela recorrente, pois o crédito fiscal deve observar o valor que é apropriado com a incorporação e que integra os créditos acumulados do período da empresa incorporadora. A jurisprudência deste CONSEF orienta neste sentido, conforme acórdão que transcrevo a ementa abaixo:

ACÓRDÃO CJF Nº 0370-12/21-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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

Do mesmo modo, não pode a recorrente manter em seu CIAP valores correspondentes a créditos que já teriam ultrapassado o prazo de utilização bem como de bens desincorporados antes de decorrido o prazo de 48 meses da sua aquisição porque, além de importar em violação do disposto no inciso VII, do § 5º, do art. 20 da LC 87/96 c.c. inciso VII, do § 6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, este expediente majora indevidamente a base de cálculo do crédito a utilizar, o que repercute no saldo de imposto a recolher, impondo prejuízos ao erário.

E esta não é uma situação isolada, uma busca no sistema de acórdãos deste CONSEF permite identificar que a recorrente tem se valido desse expediente de forma recorrente, como se observa nas ementas abaixo transcritas:

ACÓRDÃO CJF Nº 0167-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Consoante o § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento. Caso haja desincorporação de bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 48 meses contado da data de sua aquisição, não deve ser admitido, a partir da data da desincorporação, o creditamento do imposto em relação à

*fração que corresponderia ao período restante, sendo que, ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado. No presente caso, restou comprovado que o autuado ao apurar o valor dos créditos fiscais do CIAP a apropriar não excluiu do saldo acumulado os valores dos créditos fiscais mensais de ICMS referentes às saídas de bens do ativo imobilizado no exercício de 2014, assim como utilizou indevidamente o crédito fiscal referentes às entradas ocorridas no exercício de 2010, cujo período de 48 meses para utilização dos créditos fiscais já utilizara e se esgotara, mantendo indevidamente o crédito indefinidamente. Não acolhida as preliminares de nulidades arguida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.*

ACÓRDÃO CJF Nº 0168-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PERMANENTE. CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente e respectivos serviços de transporte é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Diligências foram efetuadas pela ASTEC- Assessoria Técnica deste CONSEF, para realização de revisão do lançamento com base na Instrução Normativa no 53/13. Acatado o seu resultado. Preliminares de nulidade não acolhidas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

E, neste caso, não há razão para aplicar raciocínio diferente, pois nada foi comprovado a ponto de justificar a modificação da decisão de primeiro grau.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0007/19-8**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS