

A.I. Nº 279692.0016/23-5
AUTUADO I-SYSTEMS SOLUÇÕES DE INFRAESTRUTURA S.A.
AUTUANTE PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS
ORIGEM DAT METRO / IFEP SERVICOS
PUBLICAÇÃO INTERNET – 21/11/2024

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0187-01/24-VD**

EMENTA: ICMS.CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Apesar de restar comprovada a legitimidade do crédito fiscal, conforme diligência cumprida pelo próprio autuante, o autuado efetivamente descumpriu a legislação tributária de regência ao escriturar o referido crédito fiscal sem observância das disposições dos artigos 309 e 315 do RICMS/BA. A despeito do lançamento irregular, considerando a legitimidade do crédito fiscal apropriado, cabível exclusivamente a aplicação da multa conforme a jurisprudência deste CONSEF em situações idênticas. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2023, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 783.211,77, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 001.003.012 – Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.*

Período de ocorrência: agosto a outubro e dezembro de 2022.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa (fls. 36 a 55). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em caráter preliminar argui a nulidade da autuação por vício de motivação – insuficiência da fiscalização.

Alega que segundo as parcas informações disponibilizadas pela Fiscalização na autuação, (doc. nº 2 - auto de infração), a causa da cobrança seria a apropriação indevida de créditos relativos à entrada de bens do ativo imobilizado pela empresa.

Diz que as únicas informações recebidas pela empresa se resumem ao suposto fato de que teria havido a violação aos artigos 93, inciso V, "a", e 97, inciso XII, do Decreto nº 6.284/1997, artigo 29, § 6º, da Lei nº 7.014/1996 e artigo 309, § 2º, do Decreto nº 13.780/2012, e que as conclusões da Fiscalização foram tiradas da análise da Instrução Normativa nº 53/2013, da EFD, livros de entrada e saída e planilhas com a memória de cálculo do CIAP entregues pela empresa.

Acrescenta que para embasar os valores da autuação, a Fiscalização disponibilizou à empresa uma planilha de "*Demonstrativo do ICMS recolhido a menor, devido a utilização a maior de créditos de ICMS referentes à incorporação*" (doc. nº 3).

Esclarece que a "incorporação" citada na planilha elaborada pela Fiscalização, na realidade,

decorre da cisão parcial da TIM S.A., com a criação, em novembro de 2021, da pessoa jurídica da empresa/autuada a partir dessa cisão parcial, e a incorporação ao seu patrimônio de diversos bens e direitos então de propriedade da TIM S.A. (doc. n° 1).

Explica que com a referida cisão parcial, muitos bens da TIM passaram a incorporar o ativo imobilizado da empresa/autuada, que, por sua vez, passou a ter o direito de apropriação dos créditos de ICMS sobre a parcela que ainda não havia sido aproveitada do referido ativo imobilizado pela TIM, respeitadas as restrições

Admite que somente em agosto de 2022, após os devidos registros societários de transferência dos ativos, lançou os créditos extemporâneos de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da TIM, seguindo estritamente os comandos da legislação estadual, conforme cálculos anexados, que inclusive foram entregues à Fiscalização (doc. n° 4 - não encaminhado pelos Correios em virtude da sua extensão, de modo a evitar a impressão de mais de 15 mil folhas, e pela dificuldade de análise dos dados em planilha impressa. Acrescenta que por esse motivo, a planilha foi encaminhada apenas por *e-mail*, conforme orientações para protocolo).

Afirma que considerando que agiu totalmente de acordo com os ditames legais na apropriação de créditos sobre o seu ativo imobilizado, não há que se falar em qualquer valor devido a título de ICMS no período objeto da autuação.

Salienta que sequer entendeu os motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o presente Auto de Infração, haja vista que a autuação e a planilha disponibilizada (docs. n°s 2 e 3) indicam apenas valores sem qualquer respaldo comprobatório e dispositivos legais absolutamente amplos, que não revelam qual foi o verdadeiro motivo que ensejou a cobrança levada a cabo.

Sustenta que desse modo, o Auto de Infração deve ser prontamente cancelado, seja pela nulidade, seja pela regularidade na tomada dos créditos pela empresa.

Afirma que a autuação é nula de pleno direito, em razão de flagrantes vícios e nulidades que maculam a cobrança.

Alega que com a menção ampla e genérica dos dispositivos, que reproduz, a Fiscalização deu a entender que a empresa pode ter cometido as seguintes condutas:

- (i) *tomada indevida de crédito do valor do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias ao seu ativo imobilizado - o que pode ter sido ocasionado por divergência quanto à natureza das mercadorias, isto é, se determinado bem pode ou não ser considerado no ativo imobilizado, ou tomada de créditos em valor superior ao correto, por exemplo (artigo 93, inciso V, "a", do Decreto n° 6.284/1997);*
- (ii) *tomada indevida de crédito sobre bens destinados ao seu ativo imobilizado vinculados a operações isentas ou não tributadas (artigo 97, inciso XII, do Decreto n° 6.284/1997);*
- (iii) *tomada indevida de crédito sobre bens destinados ao seu ativo imobilizado em relação à fração correspondente ao restante do quadriênio em caso de alienação dos referidos bens do ativo permanente antes de decorrido o prazo de 4 anos da data da aquisição das mercadorias (artigo 97, inciso XII, do Decreto n° 6.284/1997);*
- (iv) *apropriação dos créditos sobre bens do ativo imobilizado em proporção maior que 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês (artigo 29, § 6º, da Lei n° 7.014/1996);*
- (v) *apropriação dos créditos sobre bens do ativo imobilizado em valor maior do que o correto por divergências quanto ao resultado da multiplicação do valor do crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saída tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período (artigo 29, § 6º, da Lei n° 7.014/1996);*

(vi) *aplicação incorreta do quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos) em virtude do aumento ou majoração no caso de o período de apuração ser superior ou inferior a um mês (artigo 29, § 6º, da Lei nº 7.014/1996);*

(vii) *apropriação de créditos após o final do quadragésimo oitavo mês contado da data de entrada do bem no estabelecimento (artigo 29, § 6º, da Lei nº 7.014/1996); e*

(viii) *ausência de lançamento no CIAP dos créditos relacionados à entrada de bens no ativo imobilizado (artigo 309, § 2º, do Decreto nº 13.780/2012).*

Diz que dessa forma, considerando que a legislação indicada no Auto de Infração aponta uma série de condutas passíveis de autuação, sendo que a comprovação de que a empresa não praticou muitas delas induvidosamente consta da própria planilha acostada pela Fiscalização (doc. nº 3), somado ao fato de que a referida planilha indica apenas números "frios", sem qualquer explicação de qual tenha sido o raciocínio ou a conclusão do Estado para a glosa dos créditos, inviabiliza uma defesa plena, direta e combativa por parte da empresa.

Reitera que diante de todas as possibilidades listadas acima, sequer sabe qual foi a verdadeira causa da autuação que se pretende cancelar.

Alega que caso a autuação tivesse indicado expressamente os motivos da cobrança, poderia ter tido a oportunidade de levantar documentos que comprovam a regularidade da tomada de créditos sobre os bens do seu ativo imobilizado, entretanto, como não lhe foi oportunizado o conhecimento das causas da autuação, resta somente a possibilidade de esclarecer o contexto pelo qual os bens foram integrados ao ativo imobilizado da empresa, com a juntada da planilha de cálculo elaborada internamente, (doc. nº 4), que atesta a completa legitimidade das suas operações e apurações do ICMS.

Assevera que por essa razão, é de rigor reconhecer que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito, uma vez que não foi acompanhado da prova e da fundamentação necessárias para sustentar a cobrança do crédito tributário. Neste sentido, invoca e reproduz o artigo 142, do Código Tributário Nacional, que trata do lançamento tributário.

Pontua que conforme se verifica do referido dispositivo, o lançamento tributário consiste na verificação, pela Administração Pública, da ocorrência do fato gerador, ou, em outras palavras, na análise, no mundo dos fatos, da realização da hipótese de incidência tributária prevista na legislação.

Salienta que a necessidade de comprovação e fundamentação da ocorrência do fato gerador, tal como preceituado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, é decorrência do princípio da motivação a que se submete a Administração Pública.

Observa que referido princípio consiste na necessidade de que todos os atos administrativos que ostentem conteúdo decisório sejam devidamente motivados, sendo explicitadas todas as razões que levaram o Agente Público a realizar tal ato, bem como o seu respectivo embasamento legal para a adoção daquela medida. Sobre esse tema invoca e reproduz ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Aduz que para que se possa exigir do contribuinte qualquer tributo por meio de lançamento, a Fiscalização deverá efetivamente provar a ocorrência do fato gerador, instruindo o processo administrativo com todos os documentos *"indispensáveis à comprovação do ilícito"*. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez Lopes.

Assinala que no entendimento dos autores, a fiscalização deve cumprir quatro exigências relacionadas à motivação, quais sejam: (i) apontar os fundamentos de direito; (ii) apontar os fundamentos de fato; (iii) apontar a correlação lógica entre eles e; (iv) juntar as provas que o convenceram a praticar tal fato.

Ressalta que, em relação ao item (iv), as provas devem ser apresentadas quando da lavratura do Auto de Infração, não sendo possível a sua juntada em momento posterior, dada a ocorrência do

fenômeno da preclusão consumativa.

Alega que no presente Auto de Infração a Fiscalização não só deixou de apontar a correlação lógica entre os fundamentos de fato e de direito e trazer aos autos qualquer prova para sustentar a cobrança, como não descreveu clara e diretamente qual infração teria sido cometida pela Impugnante e qual foi o raciocínio feito para se glosar os créditos sobre o ativo imobilizado.

Diz que para efetuar o lançamento a Fiscalização deveria ter indicado e provado todas as supostas infrações tributárias cometidas pela empresa, sendo que somente nessa hipótese a exigência seria cabível, contudo, de forma contrária ao procedimento fiscal adequado, o Estado optou por autuar a empresa.

Alega que desse modo, ficou incumbido, de forma indireta, do ônus da prova, que não se sustenta defronte ao dever de provar exigido da Administração Pública na seara tributária. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamentos de Helenilson Cunha Pontes, José Souto Maior Borges e Alberto Xavier.

Afirma que é incabível qualquer inversão do "ônus da prova" na esfera administrativa tributária, dado que a Administração Pública tem o dever de provar o cabimento da exigência fiscal.

Salienta que se trata de decorrência lógica do princípio de que "o ônus da prova incumbe a quem afirma", mas, principalmente, dos princípios da legalidade e da motivação.

Ressalta que não deve ser alegado que a presunção de legitimidade dos atos administrativos é suficiente para afastar o dever de provar da Fiscalização, haja vista que a referida presunção é relativa e, além disso, confronta com a norma prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prevê a necessidade de provar-se a ocorrência do fato tributável.

Assinala que essa é a mesma posição defendida por Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé, conforme trecho de texto que reproduz.

Assevera que o lançamento realizado pela Fiscalização deve vir acompanhado das provas pertinentes a demonstrar a ocorrência do fato gerador a ensejar a cobrança de tributo, tendo em vista que tal incumbência configura dever da Administração Pública com fundamento nos princípios que lhe são aplicáveis e no princípio da legalidade que rege o Sistema Tributário Nacional.

Conclusivamente, sustenta que pelas alegações tecidas, o presente Auto de Infração já pode ser declarado nulo.

No mérito, sustenta a regularidade na tomada de créditos fiscais sobre o ativo imobilizado.

Consigna que conforme antecipado, tendo em vista que não teve conhecimento do verdadeiro motivo que levou a Fiscalização a glosar os créditos de ICMS sobre a entrada de bens no seu ativo imobilizado, cumpre à empresa esclarecer como se deu a integração de tais mercadorias em seu ativo, de modo a demonstrar a regularidade da apropriação dos créditos em referência.

Pontua que como adiantado no capítulo dos fatos, em novembro de 2021 houve a cisão da TIM (doc. 1), oportunidade na qual foram incorporados ao capital social da empresa diversos bens e direitos.

Esclarece o autuado que antes da formalização da cisão, os administradores da TIM e os seus administradores realizaram diversos estudos, inclusive com a contratação de empresa de auditoria independente, para análise e valoração dos ativos que a empresa cindida tinha antes da cisão e que seriam migrados à pessoa jurídica cindenda (doc. 5).

Explica que a conclusão do laudo da empresa de auditoria independente foi a de que o acervo líquido da TIM era de R\$ 1.211.788.857,70, valor passível de migração à "Fiber Co" (antiga denominação da empresa (doc.1):

Conclusão

Com base nos trabalhos efetuados, concluímos que o valor de R\$ 1.211.788.857,70 (um bilhão, duzentos e onze milhões, setecentos e oitenta e oito mil, oitocentos e cinquenta e sete reais e setenta centavos), dos ativos e passivos resumidos no anexo I, conforme constavam do balanço patrimonial conforme livros contábeis em 31 de outubro de 2021, registrado nos livros contábeis, representa, em todos os aspectos relevantes, o acervo líquido formado por determinados ativos e passivos da TIM S.A. avaliado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil a ser transferido da TIM S.A. para a Fiber Co em 1º de novembro de 2021.

Observa que a auditoria ainda apontou que os referidos R\$ 1.211.788.857,70 são compostos dos ativos "impostos a recuperar", "ativo imobilizado" e "ativo intangível", com a dedução dos passivos "fornecedores" e "obrigações trabalhistas".

Acrescenta que ainda segundo o laudo, o ativo "impostos a recuperar" refere-se aos créditos de ICMS sobre os bens do ativo imobilizado da TIM; créditos estes que foram, assim como os próprios bens do ativo imobilizado, migrados à empresa com a operação de cisão:

1. Impostos a recuperar

Os valores de impostos a recuperar referem-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Controle de Crédito de Ativo Permanente (ICMS CIAP), isto é, a créditos sobre as aquisições de ativo imobilizado diretamente relacionadas à prestação de serviço de telecomunicações. Tais créditos tem sua recuperabilidade em 48 meses a partir do momento de seu devido registro.

Diz que dessa forma, a apropriação de tais créditos se deu não só conforme as orientações do laudo de auditoria, mas também como base na Lei Complementar nº 87/1996 e na legislação estadual, isto é, respeitando-se o prazo de 4 anos para a tomada do crédito e seguindo-se as proporções do crédito em atenção à fração de 1/48 e a sua variação prevista legalmente.

Observa que na prática, um bem incorporado ao ativo da TIM sobre o qual a empresa já havia se aproveitado de 30/48 (trinta, quarenta e oito avos) e que foi migrado ao ativo imobilizado da empresa/cindenda gerou o direito ao crédito de ICMS sobre tal bem à proporção de 18/48 (dezoito, quarenta e oito avos).

Afirma que a migração do ativo imobilizado da TIM para a empresa cindenda é comprovada pela Nota Fiscal nº. 233226 (doc. nº 6) de saída dos cabos de fibra ótica do estabelecimento da empresa cindida ao estabelecimento da empresa cindenda.

Ressalta que descabe se falar em ilegitimidade da tomada de créditos sobre tais bens em razão do valor do ICMS na nota fiscal estar zerado, caso esse tenha realmente sido o raciocínio da Fiscalização, tendo em vista as ditas incertezas sobre a autuação, haja vista que em tais operações não houve a circulação jurídica das mercadorias, ou seja, fato gerador do ICMS, pois o deslocamento dos bens do ativo imobilizado da empresa cindida à empresa cindenda não importou em transferência de titularidade de tais mercadorias.

Alega que com a cisão parcial houve apenas a continuidade da empresa cindida com outro nome social, mas controlada pelo mesmo grupo administrador. Acrescenta que desse modo, tendo havido a cisão parcial nesse contexto, o valor zerado de ICMS na nota fiscal não é motivo para a glosa dos créditos.

Acrescenta que após a conclusão da operação societária, passou a se reorganizar operacionalmente e, até o início do segundo semestre de 2022, deixou de se aproveitar dos créditos de ICMS sobre os bens do ativo imobilizado migrados da TIM.

Pontua que nesse sentido, somente em agosto de 2022, após o registro societário da transferência dos ativos, lançou os créditos extemporâneos de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da TIM, conforme os cálculos anexados ao doc. nº 4, que estão plenamente

de acordo com as informações que constaram da sua EFD (doc. 7 - também não encaminhado pelos Correios em virtude da sua extensão e pela dificuldade de análise dos dados em papel impresso, sendo que, por esse motivo, a planilha foi encaminhada apenas por *e-mail*, conforme orientações para protocolo).

Assinala que segundo a Fiscalização, foi exatamente a análise da EFD que deu ensejo à glosa dos créditos, apesar de não ter sido esclarecido o motivo da cobrança.

Diz que por esse motivo, considerando que agiu totalmente de acordo com os ditames legais na apropriação de créditos sobre o seu ativo imobilizado, não há que se falar em qualquer valor devido a título de ICMS no período autuado.

Conclusivamente, consigna que por todo o exposto, impositivo o provimento da impugnação, para que a presente autuação seja prontamente cancelada, seja pela nulidade por ausência de motivação, seja porque não há qualquer ilegitimidade na tomada de créditos realizada pela empresa.

Finaliza a peça defensiva requerendo seja julgado improcedente e sem efeito o presente Auto de Infração, resultando em seu cancelamento para os devidos fins de direito, seja pela nulidade da autuação em virtude da ausência de motivação, seja porque a tomada de créditos foi feita pela empresa de maneira absolutamente legítima. Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, bem como pela conversão do julgamento em diligência caso se entenda pela necessidade de realização de prova.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 196 a 206). Consigna que o autuado em sua EFD – registro de apuração utilizou créditos fiscais de ICMS a maior, os quais foram oriundos do cálculo do CIAP – controle de crédito de ICMS do ativo permanente - causando recolhimento a menor do ICMS nos meses de agosto, setembro, outubro e dezembro do exercício de 2022.

Discorre sobre as razões defensivas e, em seguida, reporta-se sobre os fatos alegados.

No tocante à alegação defensiva atinente aos papéis de trabalho/planilhas e da falta de prova, afirma que referidos elementos, dispostos nos autos às fls. 05 a 11, são utilizados há muito tempo por diversas equipes de fiscalização da SEFAZ/BA, em particular da IFEP Serviços na qual se tornaram padrão/modelo, quando da fiscalização do roteiro do CIAP, e recorda que à época de sua criação, contou com a contribuição da equipe de auditores da DITRI sendo, obviamente, todos papéis de trabalho/planilhas baseadas e respeitando o disposto RICMS/BA. Acrescenta que ficou deveras surpreso sobre as reclamações do impugnante, haja vista que por analogia pode-se imaginar que se o impugnante não conseguiu entender os papéis de trabalho/planilhas, que foram elaborados 100% baseados/obedecendo as disposições do RICMS/BA, o mesmo não conseguiu compreender os dispositivos legais que orientam a elaboração para seu livro CIAP – Crédito do ICMS do Ativo Permanente. Assinala que não se recorda de reclamação parecida nas auditorias fiscais realizadas sobre o roteiro do CIAP, conforme diversos acórdãos existentes no Egrégio CONSEF sobre o tema.

Diz que nesse caso, sente-se obrigado a descrever um glossário, apesar dos papéis de trabalho/planilhas utilizadas serem autoexplicativos e estarem demonstradas de forma didática, detalhados e possuírem documentação comprobatória com indicações das origens dos números/valores, como podem ser constatadas, nas cinco observações e nos cabeçalhos das colunas A até a coluna L da planilha Cálculo-Anexo A-1 (fl.06) e que assim como os anexos A, A-2 e A-3, que compõe este PAF (fls.05 a 11), reitera, estão todos baseados em documentação comprobatória.

Passa a discorrer sobre a forma como o RICMS/BA estabelece que se faça a apuração do crédito mensal do CIAP a utilizar:

<i>Mês e Ano</i>	<i>(1) Saldo mensal acumulado do CIAP</i>	<i>(2) Crédito mensal das baixas do Ativo Permanente</i>	<i>(3) Saldo mensal das entradas do Ativo Permanente</i>	<i>Saldo Mensal das entradas do CIAP após baixas e entradas</i>	<i>Crédito Mensal do CIAP após baixas e entradas</i>	<i>Fração Mensal</i>	<i>Crédito Mensal do CIAP após fração</i>	<i>(4) Coeficiente de Creditamento</i>	<i>Crédito Mensal do CIAP a utilizar</i>	<i>(5) Crédito Mensal do CIAP utilizado</i>	<i>Resultado do Cálculo do Crédito Mensal do CIAP</i>
<i>A</i>	<i>B = F</i>	<i>C</i>	<i>D = B do Mês Anterior - C</i>	<i>E</i>	<i>F = D + E</i>	<i>G</i>	<i>H = F / G</i>	<i>I</i>	<i>J = H x I</i>	<i>K</i>	<i>L = K - J</i>

a) Coluna “A” – Mês e Ano:

Esta coluna, indica o Ano e Mês do cálculo;

b) Coluna “B” - Saldo mensal acumulado do CIAP:

Esta coluna, indica o saldo mensal inicial do mês o qual é o saldo final do mês anterior, neste caso como o contribuinte entrou em operação em 08/09/2021, portanto seu saldo inicial é zero;

c) Coluna “C” - Crédito mensal das baixas do Ativo Permanente

Esta coluna apresenta os valores mensais das baixas do Ativo Permanente, cujos valores dos créditos mensais das baixas dos exercícios de 2021 e 2022 são oriundos dos CFOP's característicos das desincorporações do Ativo Permanente, conforme relação de Notas Fiscais de Saídas contidas no Anexo A-2;

d) Coluna “D” – Saldo mensal acumulado do CIAP após baixas

Nesta coluna, subtrai-se o valor do saldo mensal acumulado do mês anterior (coluna “B”) dos valores mensais das baixas do ativo permanente (coluna “C”);

e) Coluna “E” - Crédito mensal das entradas do Ativo Permanente

Esta coluna apresenta os valores mensais das entradas do Ativo Permanente, , cujos valores dos créditos mensais das entradas dos exercícios de 2021 e 2022 são oriundos dos CFOP's característicos das incorporações do Ativo Permanente, conforme relação de Notas Fiscais de Entrada contidas no Anexo A-3

f) Coluna “F” – Saldo mensal acumulado do CIAP após baixas e entradas.

Nesta coluna, adiciona-se o valor do saldo mensal acumulado do mês atual (coluna “D”) dos valores mensais das entradas do ativo permanente (coluna “E”).

g) Coluna “G” – Fração Mensal

Nesta coluna demonstra-se o número de parcelas mensais que o contribuinte será obrigado a se creditar, o RICMS/BA prevê 48 meses.

h) Coluna “H” – Crédito Mensal do CIAP após fração

Nesta coluna demonstra-se o valor do crédito mensal do CIAP após ser dividido em 48 parcelas mensais;

i) Coluna “I” – Coeficiente de Credитamento

Nesta coluna demonstra-se o valor do percentual de creditamento que a parcela mensal terá que ser multiplicada, conforme pede a Instrução Normativa 053/13;

j) Coluna “J” – Crédito mensal do CIAP a utilizar

Nesta coluna, multiplica-se o valor do crédito mensal após ser fracionado (coluna “H”) pelo percentual do coeficiente de creditamento (coluna “I”), após essa operação encontramos o valor do crédito mensal do CIAP a utilizar;

k) Coluna “K” – Crédito mensal do CIAP utilizado

Nesta coluna demonstra-se o valor que o contribuinte utilizou como crédito mensal de CIAP;

l) Coluna “L” - Resultado do Cálculo do Crédito Mensal do CIAP
Nesta coluna, diminui-se o valor do crédito mensal do CIAP a utilizar (coluna “J”) pelo crédito mensal do CIAP utilizado (coluna “K”) após essa operação encontramos o valor do crédito mensal do CIAP utilizado a maior ou a menor do previsto no RICMS/BA.

Ressalta que todas as variantes necessárias, acima citadas, para o cálculo do crédito mensal do CIAP a utilizar, foram informadas pelo contribuinte, conforme demonstra abaixo:

1) Coluna “C” - Crédito mensal das baixas do Ativo Permanente e Coluna “E” - Crédito mensal das entradas do Ativo Permanente

As Desincorporações e Incorporações mensais de ativo permanente ocorridas nos exercícios de 2021 e 2022, tiveram seus dados oriundos dos itens constantes nas notas fiscais de saídas e entradas de ativo permanente escrituradas nas EFD's – Escrituração Fiscal Digital da impugnante como constam detalhadamente relacionados por itens e nota fiscal respectivamente, nas planilhas Baixas - anexo: A-2 (folha 7) e Entradas – anexo A-3 (folhas 8 a 11);

2) Coluna “I” – Coeficiente de Credитamento

O Coeficiente de Creditamento foi informado pela autuada, conforme consta no arquivo: Cópia de 10BA Aquisições Próprias I-Systems Posição 12, planilha Resumo na sua coluna D e que se encontra anexado, em meio magnético, a este PAF (folhas 29 e 30)

3) Coluna “K” – Crédito mensal do CIAP utilizado

O Crédito mensal do CIAP utilizado tem origem nos valores das EFD's Mensais de Apuração do ICMS, entregues pelo contribuinte.

Invoca o que determina o RICMS/BA sobre o CIAP, reproduzindo, neste sentido, o art. 309, inciso XIII, § 2º e seus incisos.

Conclusivamente, diz o autuante que conforme visto, os papéis de trabalho/planilhas elaborados pela Fiscalização, seguiram as determinações do RICMS/BA e foram lastreadas em documentação comprobatória produzida pela própria empresa, desse modo, a tentativa de desmerecimento dos papéis de trabalho/planilhas e a acusação de falta de provas não se sustentam pelos fatos acima relatados.

No que concerne à alegação do impugnante referente à cisão e a Nota Fiscal n. 233.226, coligida pelo autuado à fl. 191, que é a mesma anexada pela Fiscalização à fl. 12, observa que o valor total da referida Nota Fiscal é de R\$ 83.699.281,59, e como informou o impugnante: "...o valor do ICMS na nota fiscal está zerado...". e no campo informações complementares apresenta o seguinte texto, *in verbis*: “Operacao com ativo em virtude de dropdownCIAP valor a creditar 1.730.485,29 NF: art 83 do RICMS/BABase de calculo: art 17,Sec.7º) da Lei no) 7.014/96Tributacao ICMS: art 3º), VIII Lei no) 7.014/96 nao incidencia) Não tributadaOutras EntradasLogin T3458666Endereco: CNPJ 166.794/0010-73,AV ESTADOS UNIDOS,737,COMÉRCIO, SALVADOR,BA,CEP40010020”

Diz que conforme se verifica, os dados adicionais da Nota Fiscal nº 233.226, contém a orientação de creditar o valor de R\$ 1.730.485,29 como “drop down de CIAP”, porém tanto a empresa cindida, como a impugnante não apresentaram documentação comprobatória que suporte o lançamento deste valor como crédito, sendo assim considerou tal valor apenas como uma sugestão, a qual poderia ser de R\$ 1,00 ou outro valor qualquer. Apresenta tela contendo dados da Nota Fiscal nº 233.226 constante na EFD de Entrada do contribuinte a qual foi carregada no SIAF.

Relativamente ao não atendimento ao Ato COTEPE/ICMS nº 38/2009, afirma que o CIAP da empresa não foi escriturado de acordo com o que é determinado pelo ATO COTEPE/ICMS Nº 38/2009.

Observa que na impressão da tela da EFD de entrada da empresa, carregada no SIAF, que a Nota Fiscal n. 233.226 foi escriturada com o CFOP 1949 o qual, não é o CFOP característico que corresponde a entrada de bens destinados ao ativo permanente, sendo este fato importante, haja vista que após escrituração, o impugnante deveria ter contabilizado a migração dos bens constantes desta nota fiscal para o bloco G do Sped Fiscal, conforme orienta o Ato COTEPE/ICMS nº 38/2009, assim sendo, estes bens não fazem parte quando do cálculo do crédito mensal a utilizar informado pela empresa, como pode-se constatar na impressão de tela que apresenta oriunda do bloco G do Sped da empresa, carregada no SIAF – Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal.

Apresenta impressão da tela do Bloco G do SPED carregado no SIAF o qual demonstra a busca pela Nota Fiscal nº 233.226.

Diz que se observa, também, que na Nota Fiscal nº 233.226, o CFOP escriturado é o 5949 o qual não é o CFOP característico de desincorporação de ativo permanente, nesse caso é provável que esta nota fiscal também não faça parte do bloco G do sped da empresa cindida, sendo isso um fato grave, pois abre possibilidade para que os bens constantes dessa nota fiscal, possam ainda, ter seus créditos fiscais sendo utilizados na escrita fiscal da empresa cindida e tendo em vista que o bloco G do sped é onde são registradas todas as informações dos bens que compõem o ativo permanente, suas movimentações tanto de baixas como entradas, seus cálculos e por fim informa o valor correto do crédito mensal a utilizar do CIAP. Acrescenta que assim sendo, o autuado não comprovou que a empresa cindida efetuou as baixas dos bens do ativo permanente contidos na Nota Fiscal nº 233.226. Ressalta que tanto a empresa cindida como a impugnante são “*controladas pelo mesmo grupo administrador*”, como também informou ao autuado.

Quanto à auditoria fiscal dos arquivos apresentados, diz que o autuado foi intimado em 25/07/2023 a apresentar seu CIAP, (fls. 14/15), e respondeu em 01/08/2023 (fl. 16) na qual entregou dois arquivos, no caso “31 07 2023 – DROP – BA” e arquivo: “31 07 2023 Cópia de 10BA Aquisições Próprias I-Systems Posição 12”, nos quais realizou a seguinte análise:

- Arquivo: “31 07 2023 Cópia de 10BA Aquisições Próprias I-Systems Posição 12”.

Verificou que na planilha: “Aquisições CNPJ i-Systems”, o CIAP da empresa não contém as chaves eletrônicas nem os números das respectivas Notas Fiscais de Entrada dos bens, para comprovar a origem dos bens, sendo isto grave, haja vista que a falta de dados fundamentais, não permite a execução da auditoria fiscal.

- Arquivo: “31 07 2023 – DROP – BA”.

Na planilha 2, deste arquivo, consta no cabeçalho: “*Informações da Nota Fiscal de aquisição (TIM)*”, diz verificou que existem informações destoantes com as contidas na Nota Fiscal nº 233.226 onde o valor total é de R\$ 83.699.281,59, porém a planilha soma um valor total de R\$ 12.359.981,11, o total de créditos a utilizar soma R\$ 2.975.608,60 enquanto na nota fiscal da empresa cindida tem uma sugestão de valor de R\$ 1.730.485,29. Afirma que se verifica que o arquivo apresentado pela empresa não condiz com o documento fiscal que o suportaria, como ela própria informou:

“*A migração do ativo imobilizado da TIM para a impugnante é comprovada pela anexa*

nota fiscal (doc. nº 6) de saída dos cabos de fibra ótica do estabelecimento da empresa cindida ao estabelecimento da empresa cindenda”;

Salienta que não satisfeita com a qualidade fiscal dos arquivos entregues a Fiscalização intimou novamente a empresa em 21/08/2023 a: **“apresentar documentos fiscais, que suportassem os lançamentos referentes a créditos fiscais escriturados na coluna “outros créditos” nos ajustes da sua EFD de Apuração”**, (fls. 17/18), sendo que esta respondeu em 25/08 e 07/09/2023 (fls.19 a 23) onde entregou dois arquivos, no caso: **“25 08 2023 Documentos Fiscais” e “07 09 2023_Chaves Eletrônicas”**, nos quais realizou a seguinte análise:

• **Arquivos: “25 08 2023 Documentos Fiscais” e “07 09 2023_Chaves Eletrônicas”**

Verificou que estes dois arquivos contêm apenas chaves eletrônicas dispostas de modo sintético e que são as mesmas chaves eletrônicas contidas no arquivo anterior: **“31 07 2023 – DROP – BA”**, também possui uma planilha resumo nos quais os valores dos meses de novembro de 2021 a maio de 2022 e de julho de 2022 não coincidem com os valores apresentados na planilha, ou seja, a impugnante se perde em seus próprios números.

Conclusivamente, diz que pelo exposto constatou que o autuado não escriturou seu CIAP de acordo com o que estabelece o ATO COTEPE/ICMS Nº 38/2009, além do fato dos arquivos apresentados, possuírem informações e valores contraditórios causando assim uma não confiabilidade/segurança dos números/valores apresentados os quais não permitem a validação dos créditos fiscais do CIAP utilizados extemporaneamente, somando-se, ainda, o fato da não certeza da empresa cindida ter cessado o uso dos créditos fiscais em seu CIAP, quando da cisão.

No que tange ao lançamento de créditos extemporâneos, observa que o autuado admite ter lançado os créditos fiscais de modo extemporâneo.

Diz que além de ter lançado, erroneamente, os créditos fiscais extemporâneos nos meses de agosto a dezembro de 2022, o autuado os fez de uma só vez, portanto, em desacordo com as disposições do RICMS/BA. Neste sentido, reproduz os artigos 314 e 315 e seus respectivos incisos e parágrafos.

Afirma que o autuado descumpriu totalmente o RICMS/BA quanto à utilização de créditos extemporâneos.

Conclusivamente, diz que resta evidenciado que as origens das diferenças apuradas, quando da apuração do crédito mensal do CIAP a utilizar, estão amplamente explicitadas em todos os anexos, que compõem este PAF e que os procedimentos adotados pela fiscalização foram respaldados na legislação de regência e que tais créditos mensais do CIAP a utilizar foram apropriados, pela empresa, em valor superior ao permitido pela legislação.

Finaliza a peça informativa mantendo a autuação.

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento, em deliberação não unânime, converteu o feito em diligência à INFRAZ de origem (fl. 212), a fim de que o autuado fosse intimado via DT-e, para ciência acerca da Informação Fiscal e da motivação da autuação, entregando cópia do termo de diligência e cientificando-o do prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação de nova manifestação, sob o fundamento de que não consta na descrição da infração que a suposta utilização indevida de crédito fiscal seria decorrente da inexistência de autorização do Fisco para que contribuinte realizasse apropriação extemporânea de crédito fiscal.

O autuado, cientificado da diligência, se manifestou (fls. 220 a 237). Alega que diferentemente do quanto consignado pela Fiscalização, os valores que constam das planilhas que embasaram a quantificação dos créditos de ICMS em discussão são em sua grande maioria compatíveis, sendo a incompatibilidade meramente residual - incompatibilidade esta que jamais pode ensejar a glosa da integralidade dos créditos apontados, mas apenas da parcela correspondente à divergência encontrada.

Acrescenta que conforme se observa do relatório da diligência, a Fiscalização justifica a glosa dos créditos de ICMS em suposto descumprimento de obrigações acessórias, vinculados a erros formais na escrituração dos créditos e suposta insuficiência das informações prestadas acerca das chaves eletrônicas dos bens destinados ao ativo imobilizado, o que não tem o condão de constituir créditos tributários.

Sustenta que nesse sentido, o Auto de Infração deve ser prontamente cancelado, tendo em vista a regularidade dos créditos glosados.

No mérito, sustenta a regularidade na tomada de créditos fiscais sobre o ativo imobilizado.

Pontua que conforme antecipado na primeira impugnação apresentada, os créditos de ICMS sobre a entrada de bens no ativo imobilizado da empresa tiveram origem na cisão da TIM, em novembro de 2021, quando foram incorporados diversos bens e direitos ao capital social da empresa.

Salienta que com a referida cisão parcial, muitos bens da TIM passaram a incorporar o ativo imobilizado da empresa, que, por sua vez, passou a ter o direito de apropriação dos créditos de ICMS sobre a parcela que ainda não havia sido aproveitada do referido ativo imobilizado pela TIM, respeitadas as restrições previstas no § 5º do artigo 20 da Lei Complementar n. 87/1996.

Observa que deveras, além dos créditos de ICMS vinculados aos bens que passaram a integrar o ativo da empresa durante as suas atividades regulares, após a cisão parcial da TIM, muitos bens que integravam o ativo imobilizado da TIM, incorporados por ela antes da cisão, cujos créditos de ICMS já vinham sendo aproveitados pela TIM, migraram à empresa/cindenda.

Nesse sentido, a título de exemplo, diz que um bem incorporado ao ativo da TIM sobre o qual a empresa já havia se aproveitado de 30/48 e que foi migrado ao ativo imobilizado da empresa/cindenda, gerou o seu direito ao crédito de ICMS sobre tal bem à proporção de 18/48.

Diz que após a conclusão da operação societária, passou a se reorganizar operacionalmente e, até o início do segundo semestre de 2022, deixou de se aproveitar dos créditos de ICMS sobre os bens do ativo imobilizado migrados da TIM.

Conclusivamente, admite que de fato, somente em agosto de 2022, após os devidos registros societários de transferência dos ativos, a empresa veio a lançar os créditos extemporâneos de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da TIM, seguindo estritamente os comandos da legislação estadual, conforme cálculos apresentados aos autos, que inclusive foram entregues à Fiscalização, conforme doc. n° 4 da primeira Impugnação apresentada.

Reporta-se sobre a suposta incompatibilidade dos números constantes das planilhas e da suposta insuficiência das informações acerca das chaves eletrônicas.

Assinala que a respeito dos documentos entregues à Fiscalização que embasaram a autuação, constou do relatório de diligência que (i) os valores que constam das planilhas seriam contraditórios entre si, o que inviabilizaria a tomada dos créditos, bem como que (ii) as chaves eletrônicas vinculadas aos bens destinados ao ativo imobilizado teriam sido informadas pela empresa apenas em "modo sintético", o que não permitiria à Fiscalização a averiguação da origem dos créditos tomados.

No tocante aos valores supostamente divergentes que constam das planilhas enviadas à Fiscalização, diz que realmente existe uma pequena incompatibilidade nos meses de setembro a novembro de 2022, sendo que, em ato de boa-fé, reconhece a discrepância, que ocorreu por equívocos contábeis. Alega que no entanto, os valores que constam dos meses de novembro de 2021 a agosto de 2022 e dezembro de 2022 são absolutamente coerentes, não havendo qualquer incompatibilidade entre as planilhas. Ou seja, não é porque os valores de setembro a novembro de 2022 são incompatíveis que todo o crédito tomado de novembro de 2021 a dezembro de 2022 deve ser glosado, devendo a glosa ser feita apenas sobre a parcela correspondente à incompatibilidade e os demais valores coerentes e embasados nos demais documentos fiscais

apresentados, o respectivo crédito ser reconhecido.

Nesse sentido, apresenta em *print* os valores que constam das planilhas acostadas aos autos, que foram entregues à Fiscalização e foram o fundamento para a glosa realizada, no caso Planilha "25.08.2023 Documentos Fiscais" e Planilha "31.07.2023 - Drop - BA".

Assevera que os valores de novembro de 2021 a julho de 2022, que constam das planilhas enviadas à Fiscalização, são absolutamente idênticos, somando R\$ 547.017,02, conforme consta dos recortes apresentados.

Afirma que do mesmo modo, em ambas as planilhas fornecidas pela empresa à Fiscalização, consta o valor de R\$ 61.314,32 como "crédito apropriar" em agosto de 2022, sendo o direito creditório apurado neste período induvidosamente legítimo.

Reconhece que por sua vez, os valores referentes aos meses de setembro a novembro de 2022 realmente são incompatíveis, contudo, alega que tal incompatibilidade não pode ensejar a glosa da integralidade dos créditos do período fiscalizado.

Observa que conforme recortes apresentados, na planilha "31.07.2023 - Drop - BA", os valores de crédito apropriar somam, entre setembro e novembro de 2022, R\$ 160.526,63 e na planilha "25.08.2023 Documentos Fiscais", por seu turno, a soma representa R\$ 151.370,95.

Salienta que desse modo, a incompatibilidade apontada pela Fiscalização representa R\$ 9.155,68, valor este muito inferior ao montante cobrado na presente autuação.

Ressalta que não se deve alegar que haveria incompatibilidade entre a "planilha resumo" e as planilhas com os valores segregados mensalmente, porque os montantes são absolutamente idênticos.

Reitera que assim sendo, efetivamente, a incompatibilidade apontada pela Fiscalização, que ensejou toda a glosa combatida, representa apenas R\$ 9.155,68.

Quanto ao mês de dezembro de 2022, diz que conforme recortes apresentados, a diferença entre os números que constam das planilhas é de menos de R\$ 3,00, que deve ser desconsiderada pela sua insignificância. Acrescenta que essa pequena divergência certamente ocorreu por um erro de digitação ou outro equívoco meramente operacional.

Sustenta que dessa forma, a autuação deveria ter sido baseada nos R\$ 9.155,68 divergentes entre as planilhas apresentadas pela empresa, e não no valor total creditado no período objeto da autuação.

Pontua que é evidente que os referidos valores que constam das planilhas são sustentados pelos demais documentos fiscais disponibilizados à Fiscalização, entre eles a relação de chaves de acesso, que permite verificar, de maneira absolutamente suficiente, todos os dados das respectivas notas fiscais e dos bens destinados ao ativo imobilizado da empresa, que ensejaram os créditos tomados.

Afirma que a alegação que consta do relatório de diligência a respeito da disponibilização das "chaves eletrônicas dispostas de modo sintético" - e não de maneira completa, segundo a Fiscalização, não tem respaldo na verdade dos fatos, haja vista que apresentou planilhas com a relação de absolutamente todas as chaves eletrônicas relativas aos bens destinados ao seu ativo imobilizado que deram origem aos créditos indevidamente glosados.

Acrescenta que tais informações disponibilizadas à Fiscalização, diferentemente do quanto consignado no relatório de diligência, permitem a correta e suficiente averiguação dos detalhes dos bens que deram origem ao direito creditório apurado.

Diz que não compreendeu qual seria o efetivo problema apontado pela Fiscalização quanto às chaves eletrônicas indicadas no procedimento fiscalizatório, já que o termo "chaves eletrônicas dispostas de modo sintético" utilizado pela Fiscalização era desconhecido até então. Ou seja, não há outra forma de apresentar mais detalhes das notas fiscais e dos respectivos bens que não seja

da maneira que foi disponibilizada pela empresa.

Assevera que com o acesso às chaves eletrônicas disponibilizadas pela empresa, a Fiscalização pode consultar as notas fiscais eletrônicas de maneira completa e confirmar a legitimidade das operações, com todos os detalhes necessários, conforme exemplos que apresenta.

Afirma que é inviável, do ponto de vista lógico, que uma divergência de menos de R\$ 10.000,00 possa ensejar a cobrança de mais de R\$ 700,00, amparada pela suposta necessidade de apresentação de chaves eletrônicas de maneira "não-sintética", independentemente do que isso significa.

Diz que ao fundamentar a glosa da integralidade dos créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens ao ativo imobilizado da empresa por uma discrepância residual de menos de R\$ 10.000,00 entre as planilhas apresentadas nos autos e por um requisito aduzido a respeito da disponibilização das chaves eletrônicas, a Fiscalização age como o pombo enxadrista do Professor Lenio Luiz Streck, derrubando as peças, o tabuleiro, e saindo de peito estufado ao tolher os créditos do contribuinte, sendo o direito usado contra o direito.

Conclusivamente, diz que desse modo, restando clara a absoluta legitimidade dos créditos apurados pela empresa, e evidenciando-se as incorretas premissas adotadas pela Fiscalização no relatório de diligência, é de rigor seja a impugnação acolhida, para que a presente autuação seja prontamente cancelada.

Reporta-se sobre a impossibilidade de constituição de crédito tributário por erro de procedimento.

Alega que além da pequena divergência entre as planilhas apresentadas pela empresa e da suposta insuficiência das informações constantes das chaves eletrônicas disponibilizadas à Fiscalização, também foi consignado no relatório de diligência que **(i)** a Nota Fiscal 233.226 não foi escriturada com o CFOP específico que corresponde à entrada de bens destinados ao ativo permanente e que **(ii)** não houve prévia autorização do titular da repartição fazendária competente para a escrituração dos créditos extemporâneos tomados.

Assinala que nesse contexto, diante do descumprimento de tais obrigações formais, a Fiscalização glosou os créditos de ICMS em referência.

Afirma que apesar de realmente não ter escrito a Nota Fiscal n. 233.226 com o CFOP correto e não ter solicitado autorização prévia do titular da repartição fazendária competente, que diz admitir em nova demonstração de boa-fé, não houve qualquer prejuízo aos cofres públicos do Estado, não havendo razão para que haja a glosa dos créditos de ICMS em questão.

Sustenta que no máximo a empresa deve ser apenada com o pagamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias, mas não se pode cogitar a cobrança de qualquer valor de principal em decorrência disso.

Salienta que esse inclusive é o entendimento desse E. CONSEF, que já teve a oportunidade de apreciar caso semelhante ao presente, em que o contribuinte comprovou a legitimidade do crédito extemporâneo em sua essência, mas deixou de pedir autorização do titular da repartição fazendária competente, consoante os Acórdãos CJF N° 0343- 11/22-VD e CJF N° 0270- 11/23-VD, cujos excertos reproduz.

Aduz que conforme se observa, não há que se falar em cobrança de qualquer valor de principal, tendo em vista a comprovação da existência material dos créditos extemporâneos, sendo que a ausência de autorização da autoridade competente não enseja a desconsideração dos referidos créditos, haja vista que o crédito tributário tem como um dos elementos essenciais para a sua constituição a ocorrência do fato gerador, ou seja, o acontecimento de um fato no mundo real que concretize a hipótese de incidência tributária, a qual, por sua vez, é a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, conforme leciona o Ilustre Doutrinador Hugo de Brito Machado.

Assinala que o próprio Código Tributário Nacional assim dispõe sobre a constituição do crédito tributário, no seu art. 142 cuja redação reproduz.

Assevera que o erro realizado em um documento fiscal, quando muito, representa o descumprimento de uma obrigação acessória. Acrescenta que é ilógico e desprovido de qualquer fundamentação considerar que referido descumprimento teria o condão de ensejar a constituição de um crédito tributário, o qual, à luz da legislação brasileira, só pode ser formado com a ocorrência do fato gerador, o que, claramente, não é o caso.

Ressalta que a Fiscalização tem o dever de retificar de ofício as declarações de contribuinte quando forem identificados erros, sendo isso que dispõe o Código Tributário Nacional, ao disciplinar a possibilidade de retificação de tais documentos, conforme previsão do seu artigo 147, § 2º, cujo redação transcreve.

Alega que seria de rigor que a Fiscalização promovesse as alterações necessárias perante os documentos fiscais equivocados a fim de se preservar o crédito óbvio da empresa, de modo a prestigiar a não-cumulatividade do tributo, e não adotasse o caminho mais cômodo de simplesmente não reconhecer esses créditos por impropriedades formais cometidas.

Salienta que o crédito efetivamente existe e só foi glosado por conta do não atendimento de requisitos formais na escrituração dos valores.

Acrescenta que a que a doutrina e a jurisprudência entendem pacificamente que nunca um erro material de procedimento pode conceder ao Fisco o direito de exigir os valores relativos aos créditos tributários relacionados a tal erro e obstar o direito ao creditamento. Neste sentido, reproduz lição de Isabela Bonfá de Jesus.

Afirma que um erro operacional de descumprimento de requisitos formais, considerando a comprovação da existência do crédito em sua essência, jamais pode ensejar a constituição do crédito tributário, especialmente na esfera administrativa, que conta com o princípio da busca pela verdade material. Ou seja, o princípio da busca pela verdade material estabelece que a verdade fática deve prevalecer sobre a forma, sob pena de enriquecimento ilícito da Administração. Diz que nesse sentido, aponta o entendimento deste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF Nº. 0362-12/19, JJF Nº. 0187-01/17 e CJF Nº. 0150-11/23-VD, cujas ementas reproduz, restando evidente, portanto, que a jurisprudência deste CONSEF garante à empresa o julgamento favorável de sua impugnação, devendo ser levada em consideração no presente julgamento.

Registra que a cisão parcial que a originou teve reflexos na tomada de créditos de ICMS sobre o ativo imobilizado em diversos Estados, dada a dimensão nacional das atividades, sendo que, infelizmente, apenas neste Estado a empresa sofreu a glosa dos créditos, sendo esse mais um motivo para que a autuação seja cancelada.

Conclusivamente, diz que assim sendo, uma vez provada a impossibilidade de constituição de crédito tributário por erro de procedimento, nos termos da jurisprudência pátria, é de rigor seja cancelada a presente exigência fiscal.

Finaliza a manifestação requerendo a improcedência do presente Auto de Infração. Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, bem como pela conversão do julgamento em diligência caso se entenda pela necessidade de realização de prova pericial.

O autuante, cientificado da manifestação do autuado, se pronunciou (fls. 265 a 267). Após discorrer sobre as razões aduzidas pelo impugnante, reporta-se sobre os fatos.

No tocante a apropriação de créditos extemporâneos, diz que o impugnante assume tanto em suas razões de defesa como em sua documentação fiscal a apropriação do crédito fiscal de ICMS de modo extemporâneo, inclusive sugerindo ao Egrégio CONSEF/BA, *"penalização com pagamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias"*. Assinala que sobre esse tema, já havia sinalizado o descumprimento dos artigos 314 e 315 do RICMS/BA quando da utilização crédito fiscal de ICMS de modo extemporâneo, quando da primeira Informação Fiscal.

No que tange ao mérito dos créditos fiscais, diz que na primeira Informação Fiscal se manifestou sobre a possibilidade dos itens constantes na Nota Fiscal nº 233.226 da TIM S.A. ainda fizessem parte do CIAP da empresa cindida.

Explica que tendo em vista a não manifestação do impugnante sobre o tema foi obrigado a auditar o bloco G da empresa cindida, no caso a TIM S.A., inscrição estadual 051.833.910, no mês de novembro de 2021, mês de emissão da Nota Fiscal nº 233.226 e da cisão da TIM S.A., para verificar se os bens do ativo permanente, constantes na planilha "2" do arquivo "31 07 2023 - DROP - BA" constavam como saída no bloco G da empresa cindida.

Assinala que na auditoria do bloco G da TIM S.A., especificamente no bloco G-125 (que demonstra a movimentação dos bens do ativo permanente), verificou que entre os dias 08 a 30 de novembro de 2020 ocorreram desincorporações de bens do ativo fixo, com "tipos de movimentação" sob os códigos- OT-Outras Saídas do Imobilizado e AT-Alienação ou Transferência, e constatou que os bens desincorporados do bloco G, nestas movimentações, são os mesmos constantes da planilha "2" do arquivo "31 07 2023 - DROP - BA" da empresa/autuada, nesse caso, comprovou-se que a empresa cindida TTM S.A. deu baixa dos créditos de CIAP como demonstra o seu bloco G-125.

Afirma que assim sendo, o autuado faz jus aos créditos fiscais do CIAP sobre a entrada de bens oriundos da cisão referente aos meses de novembro de 2021 a dezembro de 2022. Registra que a auditoria do bloco G da TIM S.A. inscrição estadual 051.833.910, está apensada a este PAF, em meio magnético, fl. 268.

No que concerne à diferença dos valores das planilhas, diz que o impugnante se auto penaliza ao afirmar que utilizou de R\$ 9.155,68 de créditos fiscais extemporâneos a maior e sugere a cobrança desse valor pelo Fisco. Observa o autuante que, no entanto, no mês de outubro de 2022, entre os valores de R\$ 160.526,63 e de R\$ 151.370,95, o autuado utilizou este último, o de menor valor como créditos extemporâneos do ICMS, sendo assim não há porque ocorrer cobrança de crédito fiscal de ICMS utilizado a maior.

No respeitante às alegações do impugnante que descumpriu, apenas, obrigação acessória, diz que o autuado minimiza as obrigações acessórias, previstas nas normas legais, como se estas não fossem necessárias para o cumprimento da obrigação principal. Pontua que as formalidades tributárias contidas nas obrigações acessórias, não são uma mera exigência do Estado, mas sim uma garantia para o próprio contribuinte de que suas operações e as respectivas documentações fiscais que lhes acompanham, estão de acordo com as normas legais, transmitindo assim confiabilidade e credibilidade nas suas operações.

Afirma que no presente PAF, por exemplo, faltou ao autuado cumprir as obrigações acessórias determinadas no ATO COTEPE ICMS 38/2009 e art. 305 do RICMS ao não escriturar no bloco G as entradas de ativo fixo oriundos da cisão. Acrescenta que a falta de documentação ou uma documentação incorreta/incompleta pode vir a ser um problema, na medida em que dificulta o entendimento das operações do próprio contribuinte, como ocorreu no presente processo.

Finaliza consignando que pelo exposto, mediante as considerações apresentadas, sugere ao Egrégio CONSEF/BA a cobrança da multa pela utilização de créditos fiscais de ICMS de modo extemporâneo.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, advogado Rubens Fonseca Souza Lopes, OAB/SP nº. 302.691, o qual exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração imputada ao autuado decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

Conforme consta na complementação da descrição da conduta infracional imputada ao autuado no campo próprio do Auto de Infração, a utilização indevida do crédito fiscal objeto da glosa

causou recolhimento a menos, nos meses de agosto, setembro, outubro e dezembro de 2022.

Consta, ainda, que tudo foi apurado conforme Instrução Normativa n. 53/2013, Escrituração Fiscal Digital – EFD, Entradas e Saídas, Planilhas contendo a memória de cálculo do CIAP entregues pelo Contribuinte após intimação e seus Anexos, que fazem parte do Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao Contribuinte, via DT-e.

Inicialmente, no que tange as nulidades arguidas pelo autuado, cabe consignar que não vislumbro como possa prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação de regência.

Inexiste na autuação violação ao devido processo legal, direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, direito este, registre-se, exercido plenamente.

A descrição da infração – *Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação* -, permite, claramente, identificar a conduta infracional imputada ao contribuinte.

O impugnante alega que para embasar os valores da autuação, a Fiscalização disponibilizou à empresa uma planilha denominada *"Demonstrativo do ICMS recolhido a menor, devido a utilização a maior de créditos de ICMS referentes à incorporação"*, contudo, verifica-se, que essa alegação não procede, haja vista que além do referido demonstrativo - que se trata de um demonstrativo sintético no qual há quatro colunas, A, B, C, e D, que indicam o *"Mês e Ano"*, *"O crédito mensal (a) do CIAP a utilizar"*, *"O Crédito mensal do CIAP utilizado"* e o *"Crédito Mensal do CIAP a estornar"* -, foram entregues também ao autuado os demais elementos elaborados pelo autuante, no caso os demonstrativos analíticos Anexos A, A-1, A-2, e A-3, conforme intimação, via DT-e, acostada às fls. 31 e 33 dos autos, constando a ciência expressa do autuado.

Observa-se que o impugnante incorre em equívoco quando diz que a *"incorporação" citada na planilha elaborada pela Fiscalização, na realidade, decorre da cisão parcial da TIM S.A. ("TIM")*.

Na realidade, a expressão *"incorporação"* utilizada na referida planilha não diz respeito ao processo sucessório (cisão) ocorrido, mas, sim, a uma expressão comumente usada no jargão contábil quando da incorporação de um bem ao ativo imobilizado.

A alegação defensiva de que sequer entendeu os motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o presente Auto de Infração porque a autuação e a planilha disponibilizada indicam apenas valores sem qualquer respaldo comprobatório e dispositivos legais absolutamente amplos, que não revelam qual foi o verdadeiro motivo que ensejou a exigência fiscal, também não procede.

Primeiro porque a descrição da infração é clara, ou seja, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

Segundo porque independentemente da alegada incongruência entre a descrição da infração e a capitulação legal, é certo que, no presente caso, descabe falar-se em nulidade, haja vista que pela descrição dos fatos resta evidente o enquadramento legal (artigo 19 do RPAF).

Cabível consignar que na sessão de julgamento, realizada em 22/02/2024, o ilustre patrono do Contribuinte ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões arguiu supressão de instância com o fundamento de que, na Informação Fiscal, o autuante apresentara um fato novo, no caso o creditamento extemporâneo do crédito fiscal objeto da glosa, o que não era do seu conhecimento.

Não acolho essa arguição, haja vista que, a meu ver, o autuante em nada inovou, ou seja, não mudou o fundamento da autuação, apenas registrou que houve o creditamento intempestivo, pois, o fundamento da autuação é a utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação.

Além disso, o próprio autuado consignou na sua peça defensiva que, *somente em agosto de 2022, após o registro societário da transferência dos ativos, lançou os créditos extemporâneos* (g.n.)

de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da TIM, conforme os cálculos anexados ao doc. nº 4, que estão plenamente de acordo com as informações que constaram da sua EFD (doc. 7).

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA/99), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Com relação ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, cabe observar que esta Junta de Julgamento Fiscal, em deliberação não unânime, converteu o feito em diligência, conforme relatado, inexistindo necessidade de realização de nova diligência, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para decisão da lide. Indeferido, desse modo, o pedido com fundamento no art. 147, inciso I, “alínea “a”, do RPAF/BA/99.

No mérito, observo que o autuado alega regularidade na tomada de créditos fiscais sobre o ativo imobilizado. Explica que em novembro de 2021 houve a cisão da empresa TIM, oportunidade na qual foram incorporados ao capital social da empresa cindenda, sendo que, após a conclusão da operação societária, passou a se reorganizar operacionalmente e, até o início do segundo semestre de 2022, deixou de se aproveitar dos créditos de ICMS sobre os bens do ativo imobilizado migrados da empresa TIM, sendo que somente em agosto de 2022, após o registro societário da transferência dos ativos, lançou os “créditos extemporâneos de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da TIM.”

A questão da legitimidade do crédito fiscal apropriado pelo autuado restou confirmada pelo próprio autuante por ocasião do cumprimento da diligência solicitada por esta JJF, quando esclareceu que na auditoria do bloco G da empresa TIM S.A., especificamente no bloco G-125, bloco este que demonstra a movimentação dos bens do ativo permanente, verificou que entre os dias 08 a 30 de novembro de 2020 ocorreram desincorporações de bens do ativo fixo, com “tipos de movimentação” sob os códigos- OT-Outras Saídas do Imobilizado e AT-Alienação ou Transferência, e constatou que os bens desincorporados do bloco G, nestas movimentações, são os mesmos constantes da planilha “2” do arquivo “31 07 2023 - DROP - BA” da empresa/autuada. Disse o autuante que nesse caso, comprovou-se que a empresa cindida TIM S.A. deu baixa dos créditos de CIAP como demonstra o seu bloco G-125, desse modo, o autuado faz jus aos créditos fiscais do CIAP sobre a entrada de bens oriundos da cisão referente aos meses de novembro de 2021 a dezembro de 2022.

A meu ver, independentemente da legitimidade do crédito fiscal apropriado pela empresa - conforme sustentado pelo autuado, legitimidade, reitere-se, confirmada pelo próprio autuante por ocasião do cumprimento da diligência já referida linhas acima -, efetivamente houve utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, em valor superior ao permitido pela legislação.

Isso porque, o procedimento adotado pelo autuado está em desacordo com a legislação de regência, pois ao deixar de aproveitar os créditos de ICMS sobre os bens do ativo imobilizado migrados da empresa TIM no período próprio, e somente em agosto de 2022, após o registro societário da transferência dos ativos, e lançar os créditos extemporâneos de ICMS apurados até julho de 2022 sobre o ativo imobilizado migrado da empresa TIM, não observou as disposições do RICMS/BA.

O certo que o autuado se apropriou de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação, ou seja, por ter se creditado extemporaneamente sem observância das disposições do art. 315, §§ 1º e 3º, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.78012:

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não

havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

[...]

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

Note-se que além de depender de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, a escrituração do crédito extemporâneo autorizada, obrigatoriamente, deverá ser realizada em parcelas mensais e não na totalidade, conforme escriturado pelo autuado na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Do mesmo modo, não observou o autuado as disposições do artigo 309, mas seus incisos e parágrafos do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, por ter se creditado nos meses objeto da autuação do valor total dos créditos quando deveria ter observado a proporção mensal, consoante determina o referido dispositivo regulamentar:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

[...]

XIII - o valor do imposto anteriormente cobrado, nas aquisições efetuadas por empresas que apuram o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal junto a empresas optantes pelo simples nacional, informado no documento fiscal.

[...]

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

- a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;*
- b) tratando-se de empresas em atividade, 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 deste parágrafo, 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 desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;

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, contados, 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 lançamento no CIAP, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo;

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

Vale dizer que em qualquer hipótese, ou seja, se extemporâneo ou se apropriado à fração de 1/48, não poderia o autuado ter se apropriado do crédito fiscal na forma como se apropriou, restando claro que incorreu na conduta infracional imputada na presente autuação.

Diante do exposto, a infração resta subsistente.

Entretanto, conforme aduzido pelo próprio impugnante, a jurisprudência deste CONSEF, em situações idênticas a de que cuida o presente Auto de Infração, aponta no sentido de aplicação exclusivamente da multa quando o crédito fiscal é legítimo, a exemplo do Acórdão CJF Nº. 0343-11/22-VD.

No Voto do referido Acórdão considero relevante reproduzir os trechos abaixo, haja vista que foram determinantes para aplicação exclusivamente da multa pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em face à legitimidade do crédito fiscal apropriado irregularmente:

[...]

O Sujeito Passivo admite que deixou de obter autorização para lançamento do crédito extemporâneo. Alega, todavia, que os créditos são legítimos, explicando que parte deles decorre da incorporação da empresa Global Village Telecom S/A, adquirente originariamente dos bens. A outra parte, explica decorrer do ressarcimento de valores relativos ao ICMS-ST, vinculados a aquisições de aparelhos telefônicos para comércio, com a posterior imobilização. Assegura que possui direito aos créditos lançados. Pede diligência para validação dos valores apropriados, tendo apresentado os documentos respectivos.

[...]

Considerando que não há manifestação do preposto fiscal, questionando a legitimidade do direito empresarial aos valores extemporaneamente apropriados (o qual se limitou a realçar a falta de autorização para o lançamento) esta Corte converteu o presente feito em diligência, com vistas a que o Sujeito Passivo fosse intimado a apresentar os documentos que dão respaldo ao creditamento do imposto glosado.

Após análise dos documentos entregues, o fiscal autuante emitiu o seguinte opinativo, à folha 181. “Tendo analisado os arquivos anexados, verificamos que os respectivos créditos de CIAP lançados na EFD da Telefônica (TFN) foram efetivamente decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente da Global Village Telecom S/A (GVT), empresa que fora incorporada pela Telefônica em 01/04/2016.”

[...]

Portanto, no caso dos autos, em que pese a ressalva contida no § 2º, do art. 315 do RICMS/12, não se trata de ilegitimidade de crédito fiscal, mas de crédito fiscal irregular, por ser utilizado sem a necessária autorização pelo fisco, visto que o crédito fiscal extemporâneo deve obedecer a rito procedural próprio, conforme abaixo.

[...]

A jurisprudência recente desta Câmara inclinou-se no sentido de reconhecer o direito aos créditos glosados, mantendo, apenas, a multa de 60%, lançada. Tal entendimento se aplica também na situação dos autos, pois a autoridade fiscal comprovou a legitimidade dos valores apropriados.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir a cobrança do

imposto, mantendo, todavia, a multa de 60%, conforme demonstrativo abaixo.

Portanto, seguindo a mesma linha de entendimento da jurisprudência deste CONSEF, cabe exclusivamente a aplicação da multa de 60%, conforme consta no Auto de Infração, sendo devido o valor de R\$ 469.927,07, conforme demonstrativo abaixo:

Data de Ocorrência	Multa %	Valor da Multa (R\$)
31/08/2022	60%	323.085,67
30/09/2022	60%	31.425,47
31/10/2022	60%	85.704,13
31/12/2022	60%	29.711,80
TOTAL		469.927,07

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0016/23-5, lavrado contra **I-SYSTEMS SOLUÇÕES DE INFRAESTRUTURA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 469.927,07**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2024.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR