

A. I. N° - 279692.0002/22-6
AUTUADO - CLARO S.A.
AUTUANTE - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/07/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0123-03/25-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 o contribuinte não trouxe informações suficientes para validar o crédito do ativo imobilizado utilizado em razão das desincorporações realizadas, a autuação deve ser mantida. Negado pedido de diligência e de cancelamento ou redução da multa aplicada. Não ocorrência da decadência suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 23/03/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 776.440,34, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

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, causando recolhimento a menor de ICMS, pois foram excluídos a menos do saldo mensal acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente, ocorridas durante os meses de março a dezembro de 2017, no valor de R\$ 776.440,34.

O autuado impugna o lançamento fls. 29/52, com fulcro no artigo 123, do RPAF/99, diz que vem oferecer a sua defesa tempestiva ao Auto de Infração, visando o seu imediato cancelamento, pelas razões de fato e de direito que se encontram consubstanciadas adiante. Sintetiza os fatos.

Afirma que restará comprovado adiante, ao contrário do que consta na fundamentação do lançamento, que o suposto creditamento a maior efetuado, decorreu de divergência quanto ao saldo acumulado. Aduz que a fiscalização estadual considerou a título de saldo acumulado no período a quantia de R\$ 969.788.783,14, enquanto que tinha a esse título a quantia de R\$ 1.002.207.570,92 (Docs. n° 03 e 04 – planilhas Analíticas Anexo I e Escadinha).

Explica que os equívocos incorridos neste lançamento decorrem da desconsideração pela Fiscalização de que:

- a) todos os créditos de ICMS decorrentes das entradas de bens no ativo permanente foram baixados após o prazo de 48 meses, assim como as desincorporações; (Doc. n° 03 – planilha analítica Anexo I);
- b) o impacto principal no saldo acumulado se justifica, pelo fato de que todas as saídas por transferências interestaduais realizadas para estabelecimentos próprios, foram acompanhadas do

recolhimento do ICMS (Notas Fiscais), haja vista a impossibilidade, durante um período de tempo, de individualização dos bens, não havendo que se falar em ausência de estorno dos créditos tributários;

c) nas saídas mensais de ativo, relativamente a operações interestaduais, há várias operações sujeitas à alíquota de 12% e 4%, enquanto que neste lançamento foi considerado como se todas as operações fossem de 18% (Doc. nº 06 – *planilha Claro Relatório Produto_BA_2017*);

d) a empresa adquiriu mais bens destinados ao ativo permanente, do que os que foram considerados no período autuado (Doc. nº 03 – planilha analítica Anexo I).

Comenta que como se não bastasse o equívoco cometido pela fiscalização no saldo acumulado, parte do crédito tributário pretendido, referente ao mês de março de 2017, encontra-se flagrantemente extinta pela decadência, eis que ultrapassado o prazo quinquenal estipulado pelo artigo 150, § 4º do CTN.

Ademais, além da multa aplicada pelo Auditor Fiscal no patamar de 60% extrapola os limites da razoabilidade e viola o Princípio do Não Confisco, e os acréscimos moratórios aplicados pelo Estado da Bahia estão baseados em índices inconstitucionais e ilegais.

Por tais razões, diz que não merece respaldo a autuação em comento, haja vista a aplicação dos estritos termos constantes da legislação específica para o aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes da aquisição de bens para compor seu ativo fixo, devendo o Auto de Infração ser integralmente cancelado.

Antes de adentrar ao mérito da cobrança, ressalta que o lançamento efetuado através do Auto de Infração abrange período, sobre o qual, a Fazenda Estadual não poderia mais constituir qualquer crédito tributário.

De acordo com a informação constante no próprio Auto de Infração, sua notificação acerca deste lançamento ocorreu em 28 de março de 2022, de modo que parte do crédito tributário pretendido, referente ao mês de março de 2017, está flagrantemente extinta pela decadência, eis que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos fixado pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Nessa perspectiva, considerando que (i) o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, tendo em vista que a legislação de regência atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; (ii) a autuação em comento versa sobre crédito de ICMS posteriormente considerado indevido pela fiscalização estadual, o que por si só demonstra que houve pagamento do imposto de forma antecipada; e (iii) não houve no presente caso dolo, fraude ou simulação, é de rigor que a contagem do prazo decadencial se dê nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN. Este é inclusive o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça nas hipóteses em que houve a antecipação de pagamento em decorrência de creditamento indevido.

Assim, a Autoridade Fiscal não poderia ter procedido com o lançamento de parte do tributo, considerando que, ao tempo do lançamento, em 28/03/2022, o crédito tributário relativo ao mês de março de 2017 já havia sido extinto pela decadência, ante o transcurso do prazo de 05 anos previsto no citado diploma legal. Diante do exposto, deve ser declarada a nulidade de parte da autuação, em razão da decadência parcial, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V, ambos do CTN.

No mérito, diz que o fundamento sobre o qual este Auto de Infração está baseado não ocorreu, na medida em que realizou as baixas mensais nos créditos de ICMS decorrentes dos bens incorporados ao seu ativo permanente, após o término do prazo de 48 meses, assim como, quando da desincorporação. A planilha anexa (Doc. nº 03 Anexo I) comprova as baixas efetuadas no período atuado, não havendo qualquer valor a ser cobrado a esse título. Apesar de estar demonstrado que houve a baixa dos créditos por desincorporação e após o prazo de 48 meses, o

que já desconstituiu o lançamento ora impugnado, apontará a seguir, os outros fatores que levaram à divergência de valores no período autuado.

Aduz que a fiscalização estadual não considerou para apuração do cálculo do saldo acumulado do CIAP todas as entradas ocorridas em 2017 no seu estabelecimento para composição do seu ativo permanente. A diferença entre as aquisições realizadas e as consideradas pela fiscalização estão evidenciadas no quadro que elabora.

Quanto a esse ponto, ante a impossibilidade de fazer prova das aquisições durante um ano inteiro em sede de impugnação administrativa, requer a baixa dos autos em diligência para que a fiscalização estadual se manifeste acerca da divergência encontrada no cômputo das entradas de mercadorias destinadas ao seu ativo permanente, eis que tal diferença impacta diretamente na apuração do saldo credor acumulado, que fazia jus no exercício de 2017 e interfere diretamente no crédito exigido neste lançamento. Aponta que conforme exposto, é a divergência em relação ao saldo credor acumulado que impacta no suposto creditamento a maior que, ao ver da fiscalização, foi realizado pela empresa.

Sustenta que o direito ao crédito em relação às aquisições de bens e mercadorias destinados ao seu ativo permanente surge a partir da entrada destes bens no estabelecimento, com o consequente registro no livro de Entradas, conforme se verifica no *caput* do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que o ICMS recolhido sobre cada bem adquirido para compor seu ativo permanente vai integrar seu saldo credor acumulado CIAP, conforme planilhas Analíticas Anexo I e Escadinha e o direito do crédito destes bens é fruído durante o período de 48 meses, nos moldes determinados pelo parágrafo 5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Ao realizar o lançamento ora discutido, aduz que a fiscalização deixou de incluir no seu saldo credor acumulado, os valores relativos aos bens que foram transferidos para outros estabelecimentos da própria contribuinte e que, por razões operacionais a impossibilitaram de proceder ao estorno dos créditos, procedeu ao recolhimento do ICMS, ainda que se tratem de operações não sujeitas ao imposto. Com efeito, da simples leitura da autuação verifica-se que o fisco considerou que o seu saldo acumulado CIAP seria de R\$ 969.788.783,14, enquanto o montante efetivamente acumulado pela empresa representa o valor de R\$ 1.002.207.570,92. Aponta *print* de seu Relatório CIAP.

Salienta que o erro incorrido pelo fisco baiano, diz respeito ao estorno de créditos previsto no inciso V, do § 5º, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96. Tal dispositivo determina, que no momento em que ocorre a alienação dos bens incorporados ao ativo permanente da empresa, antes do prazo de 48 (quarenta e oito meses), fica o contribuinte impedido de realizar o creditamento em relação à fração remanescente, que corresponderia ao restante do quadriênio. Assim, a transferência de bem ou mercadoria para outro estabelecimento, em outra unidade da Federação determinaria o estorno do crédito relativo àquele bem no seu livro CIAP, nos termos do dispositivo da LC nº 87/96.

Ressalta que parte dos créditos glosados pela fiscalização estadual referem-se justamente às transferências de bens para seus estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação.

Explica que tendo em vista que é uma das maiores operadoras de telefonia do país, estando presente em todas as Unidades da Federação, e diante da quantidade e do montante de suas operações de transferência entre os seus diversos estabelecimentos pelo País, adotava um procedimento que resulta no estorno indireto dos créditos relativos àquelas transferências, visto que o ICMS é destacado e recolhido nas saídas em transferências interestaduais, mesmo sem a existência de obrigação tributária expressa, conforme os comprovantes de recolhimento do imposto estadual e notas fiscais respectivas que ora junta a estes autos.

Ou seja, diz que procedeu aos recolhimentos do ICMS nas transferências de bens para seus próprios estabelecimentos, ainda que a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, cujo comando foi reproduzido no julgado do REsp-RR nº 1.125.133/SP, apreciado no regime de recursos repetitivos, que coaduna com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da Repercussão Geral, Tema 1099, no recente julgado do ARE-RG nº 1.255.885/MS, bem como, no julgado da ADC nº 49/RN, tenham firmado que não há incidência do ICMS no deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Afirma que estes recolhimentos eram efetuados por duas razões: i) impossibilidade material de individualizar o momento da entrada do bem objeto da transferência, o que, naturalmente, não permitia a baixa do bem do ativo imobilizado; e ii) reduzir/afastar os prejuízos para o Estado da Bahia em decorrência daquela impossibilidade.

Afirma que este procedimento decorre do fato de que com a aquisição de grandes quantidades de produtos para o seu ativo imobilizado, os quais são registrados de acordo com o documento fiscal que lhes serve de respaldo, e não por item, o que justifica a impossibilidade de identificar, com segurança, o momento em que o bem a ser transferido teria ingressado no estabelecimento baiano.

Sugere a título de exemplo, que adquire 1.000 (mil) *celulares* para que sejam utilizados no mostruário de suas lojas. Esses aparelhos são registrados em seu ativo imobilizado pela nota fiscal por meio da qual foram adquiridos, e não por número de série de cada aparelho. O mesmo tipo de registro é feito quando os mesmos são remetidos em transferência. Materializada a impossibilidade anteriormente descrita, cumpre demonstrar o cabimento do procedimento por ela realizado, qual seja, o “*estorno indireto*”.

Informa que o “*estorno indireto*” consiste em proceder com o recolhimento do ICMS em relação a uma operação que seria desonerada da incidência (transferência entre estabelecimentos do mesmo titular), em decorrência da impossibilidade de individualizar e identificar o momento em que o bem objeto da transferência teria sido recepcionado, o que não permite a realização do correspondente estorno.

Diante deste fato, chegou-se à adoção do “*estorno indireto*”, o qual consiste na realização de recolhimento de ICMS, em relação a uma operação desonerada, com base no valor “*cheio*” de aquisição do bem, isto é, com base no valor de entrada do bem e não de seu valor pós-depreciação, pela impossibilidade de realização do estorno determinado pela legislação. Ou seja, ainda que a situação fosse analisada pelo cenário mais conservador, o Estado da Bahia teria um benefício, pois a saída deveria considerar o valor do bem diminuído do tempo em que o mesmo tenha ficado vinculado àquele estabelecimento, sendo que o débito de ICMS seria proporcionalmente menor.

Para comprovar o exposto, acosta aos autos as notas fiscais que comprovam o recolhimento nas respectivas operações de transferência. À título exemplificativo, cita a Nota Fiscal nº 904, emitida em 06 de junho de 2017.

Aponta que procedeu com o recolhimento do ICMS às alíquotas de 4% e 12%, razão pela qual faz jus ao creditamento do aludido imposto, sendo certo que ocorreu a baixa dos créditos de ICMS referentes às entradas ocorridas durante todo o período de 2017.

Diante do exposto, diz que não há que se falar em crédito indevidamente aproveitado, vez que o saldo de R\$ 1.002.207.570,92 está lastreado pelas notas fiscais que comprovam o recolhimento realizado a título de ICMS quando da transferência de cada bem ou mercadoria aos demais estabelecimentos da empresa, que consiste em uma operação não tributada, na forma da tese fixada no Tema nº 1.099 de repercussão geral (ARE nº 1.255.885) e da ADC nº 49 pelo Supremo Tribunal Federal.

Acrescenta que a fiscalização estadual considerou neste lançamento, apenas a alíquota de 18% (dezoito por cento), referente à aquisição interna de bens, sem observar que parte das operações se trata de saídas interestaduais com alíquota 12% e saídas internacionais com alíquota de 4%. Porém, conforme mencionado anteriormente, diz que procedeu com recolhimentos a título de ICMS durante o período autuado em operações que não são alcançadas pela tributação, de modo que a exigência do estorno sob a alíquota de 18% (dezoito por cento), aplicada de forma indiscriminada, consiste em verdadeiro *bis in idem*. Ou seja, ao invés de proceder com a glosa do equivalente a 18% (dezoito por cento), o fisco baiano deveria exigir apenas, o equivalente a 14% (quatorze por cento) e 6% (seis por cento), resultado da diferença entre o que está sendo exigido pelo Estado da Bahia, e o efetivo recolhimento de 4% (quatro por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, realizado, uma vez que este seria o máximo prejuízo suportado pelo Fisco, isto quando viesse a ser materializado (Doc. nº 06).

Portanto, diz que caso a Fazenda Estadual tivesse procedido com o dever de diligência que lhe é exigido pela legislação respectiva, deveria ter sido, ao menos, subtraído do valor autuado os valores correspondentes aos recolhimentos do ICMS realizados, em face de operações não sujeitas à tributação, o que ensejaria valores substancialmente menores a serem estornados para o ano de 2017, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade e perpetuação do *bis in idem*.

Caso os argumentos supracitados não sejam suficientes para cancelar o débito fiscal, afirma que há que se destacar que a taxa de juros utilizada pelo Estado da Bahia, bem como o seu índice de correção monetária são inconstitucionais, uma vez que extrapolam a taxa fixada pela União Federal para a correção do seu crédito tributário (*Selic*).

Aduz que a correção monetária e os juros utilizados aplicados pelo Fisco estão previstos Lei Estadual nº 3.956/81. Nesse sentido, para fins de correção monetária é prevista a SELIC, enquanto a taxa de juros é de 1% ao mês.

Diz que nunca é demais lembrar, que os juros, assim como a correção monetária, são matérias de direito financeiro, de modo que a competência para a sua regulamentação é concorrente (artigo 22, I, da CF/88). Assim, muito embora os Estados possam legislar sobre o assunto, a legislação federal funciona como uma espécie de “regra geral limitadora”. Partindo destes conceitos, embora os Estados possuam competência para fixar os critérios de correção monetária dos seus créditos tributários, não podem adotar índices superiores àqueles fixados pela União, mas apenas índices iguais ou inferiores, uma vez que a legislação federal serve de norma geral balizadora.

Na prática, afirma que a União estabeleceu a taxa SELIC por meio do artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e, por mais que os Estados possam instituir as suas próprias taxas, devem obedecer como teto a SELIC. Nesse sentido, destaca o recente julgado proferido pelo STF em sede de repercussão geral, no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.216.078 – SP, proferido pelo Plenário do STF. Dessa forma, a SELIC mensal somada aos 1% de juros cobrados por meio do Auto de Infração foi superior à taxa SELIC cobrada pela União em todo o período, havendo, dessa forma, a indevida majoração do valor exigido.

Não obstante o quanto alegado até aqui, a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, qual seja, no percentual de 60% do valor do ICMS ilegalmente exigido, eis que apresenta caráter notoriamente confiscatório. Além disto, parte expressiva da doutrina entende aplicável o Princípio do Não Confisco também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Chama a atenção para o fato de que o próprio STF, durante o recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, por meio do voto do ministro Celso de Mello, adotou o entendimento no sentido de que, mesmo uma multa de 25% pode ser declarada confiscatória. Por

estas razões, é de fácil conclusão que o lançamento não pode prosperar, tendo em vista que o mesmo se encontra eivado de diversos vícios que maculam a presente cobrança.

Após as demonstrações realizadas, verifica necessária a baixa dos autos em diligência, a qual terá por finalidade, após a efetiva análise dos documentos juntados pela defesa, comprovar as questões de fato expostas, que, fundamentam as correspondentes argumentações de direito, os quais demonstram a inexistência de qualquer valor de ICMS devido ao Estado.

Indica para fins de acompanhamento da diligência solicitada, a Sr.^a Deise Santos Ribeiro, contabilista, inscrita no CRC/SP nº 1SP210327/0-3, CPF nº 174.367.148-21, e-mail: atendimento.fiscalizacoes@claro.com.br, Telefone: (011) 98899-3436, para funcionar como sua assistente técnica e indica quesitações, entre outros que poderão ser apresentados em oportunidade futura.

Pelo exposto, considerando todos os argumentos expendidos, requer seja integralmente provida a Impugnação, para que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração lavrado, determinando-se seu cancelamento, ante o cumprimento das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96, para cálculo do saldo credor acumulado CIAP.

Caso não se entenda, pelo cancelamento integral da autuação, o que se admite em prestígio à argumentação, requer sejam baixados os autos em diligência, para que se verifiquem os pontos aduzidos e que demonstram cabalmente a ilegalidade da exigência.

Subsidiariamente, requer seja reconhecida, ao menos, a violação aos Princípios do Não Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade ao imputar multa punitiva no patamar exorbitante de 60%, pleiteando-se sua anulação ou ao menos a necessidade de sua redução para o patamar de 20% (vinte por cento).

Outrossim, pugna, sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados, Dr. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238, redenschi@vradv.com.br, Júlio Salles Costa Janolio, OAB/RJ nº 119.528, janolio@vradv.com.br, e Andrea de Souza Gonçalves Campbell, OAB/RJ nº 163.879, agoncalves@vradv.com.br, de forma conjunta, todos com escritório na Praça XV de Novembro, nº 20, 12º andar, Conjunto 1201, Centro, no estado do Rio de Janeiro, sob pena de nulidade.

O Autuante presta informação fiscal fl. 122/134. Repete a irregularidade apurada em ação fiscal. Informa diversos Acórdãos sobre o tema em questão, julgados por este CONSEF, dentre eles: Acórdão CJF nº 0309-11/14, CJF nº 0168-12/18, CJF nº 0275-11/15, CJF nº 0022-11/18, e CJF nº 0055-11/22-VD. Sintetiza os argumentos defensivos.

Sobre os fatos, diz que quanto ao saldo e as notas fiscais de Entrada, a fiscalização da SEFAZ/BA apurou o cálculo do saldo mensal acumulado do CIAP, da forma como determina o RICMS/BA e o mesmo está demonstrado de forma didática e detalhado das colunas B até a coluna F do Anexo A (folha 06) e que assim como os demais anexos que compõe a autuação (folhas 05 / 11), estão baseados em documentação comprobatória.

Explica que para a correta apuração do valor do saldo mensal acumulado do CIAP, se faz necessário as seguintes variantes:

- 1) definir o saldo mensal acumulado do mês anterior (coluna "b" do Anexo A);
- 2) subtrair mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior a soma dos valores mensais das baixas do ativo permanente (coluna "c" do Anexo A), a saber: 2-a) baixas das entradas mensais de ativo permanente que concluíram seu ciclo de 48 meses; 2-b) baixas das saídas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017;
- 3) adicionar mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior, pós subtração das baixas, os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017 (coluna "e" do Anexo A);

4) concluída as operações com as variantes acima descritas, encontra-se o valor do saldo mensal acumulado atualizado (coluna notas fiscais" do Anexo A).

Neste PAF, esclarece que das *quatro* variantes necessárias acima citadas, para o cálculo do saldo acumulado, utilizou duas variantes informadas pelo contribuinte: O valor do saldo mensal acumulado do mês anterior (coluna "b" do Anexo A) e o valor mensal das baixas das entradas de ativo permanente que concluíram seu ciclo de 48 meses (coluna "c" do Anexo B).

Explica que as outras *duas* variantes: *Desincorporações* (Saídas) e *Incorporações* (entradas) mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017 foram calculadas e considerou os itens constantes nas notas fiscais de *saídas* e *entradas* de ativo permanente escrituradas nas EFD - Escrituração Fiscal Digital da impugnante, como constam detalhadamente relacionados por itens e nota fiscal nos anexos: *BI - Baixas 2017* e *C* Entradas 2017* (folhas 8 a 11).

A respeito da alegada impossibilidade de individualização dos bens, aponta que a impugnante admite em suas razões de defesa: "*a impossibilidade, durante um período de tempo, de individualização dos bens,*" quando das desincorporações de ativo permanente no exercício de 2017, ou seja, a autuada reconhece não possuir relatório analítico, no qual detalha, por item/notas fiscais, as saídas de ativo permanente, esse fato é em realidade um "*modus operandis*" antigo da impugnante, que há muito, admitiu utilizar o método do "*estorno indireto*" (item 39 folha 40) em substituição ao cálculo do CIAP como reza o RICMS/BA, este fato também, pode ser comprovado em diversos acórdãos publicados por este Conselho e relacionados com PAF anteriores da impugnante, um dos quais o JJF nº 0153-03/21-VD, no qual destaca trecho do voto do Relator.

Portanto, como exposto, a impugnante admite que não elabora o CIAP de acordo com o que determina o RICMS/BA, não obedecendo o determinado no art. 230, inciso IV, alíneas a', 'b' e 'c', criando um "*modus operandi*" artificial próprio, denominado de "*estorno indireto*", o qual não está previsto no RICMS/BA.

Assim sendo, a impugnante adotou uma peça de ficção, diferente da fiscalização da SEFAZ/BA que efetuou todo o trabalho de auditoria fiscal lastreado no que determina o RICMS/BA e em documentação suporte, lhe cabendo corrigir seu CIAP. Afinal, não é a norma legal que deve se adaptar ao seu "*modus operandi*" e sim, o inverso, pois cabe ao sujeito passivo obedecer à legislação tributária, conforme determina o RICMS/BA sobre o CIAP, arts. 229 e 230, Seção XH - *Do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP*.

Frisa que ao contrário da autuada, a fiscalização seguiu as determinações do RICMS/BA e detalhou as desincorporações mensais de modo analítico, como pode ser verificado no anexo B-1 (folhas 8 e 9).

No que tange as alegações sobre as alíquotas aplicadas quando da desincorporação dos bens do ativo permanente ocorridas no exercício de 2017, ressalta que a impugnante equivoca-se novamente, quando sugere as alíquotas de 4%, 7% ou 12% para cálculo dos estornos dos créditos sobre as baixas do ativo permanente ocorridos durante o exercício de 2017, pois o RICMS/BA prevê a utilização da alíquota de 18% quando da incorporação de bens ao ativo permanente, sendo assim, o estorno dos créditos sobre as baixas do ativo permanente ocorridos no exercício de 2017, também devem ser com a alíquota de 18%.

Aduz que a autuada gostaria de utilizar créditos de 18% quando da incorporação do ativo permanente e desincorpora-los utilizando alíquotas de 4%, 7% ou 12%, todavia, assim como ocorre em seu método de "*estono indireto*", este cálculo proposto pelo impugnante não encontra lastro em qualquer norma tributário vigente, pelo que não pode se acatado.

Sobre a alegação de transferências interestaduais, informa que como exposto em suas razões de defesa, onde admitiu não elaborar o CIAP de acordo com o que determina o RICMS/BA, a impugnante deixou de dar baixas das desincorporações do exercício de 2017, principalmente, nas saídas referentes ao CFOP 6552 - *Transferência de bem do ativo imobilizado*, onde se classificam

os bens do ativo permanente que foram transferidos para outros estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados. Verifica que este CFOP 6552 - *Transferência de bem do ativo imobilizado para outros Estados* - representa 99,797% das desincorporações de ativo permanente da empresa, ocorridas no exercício de 2017, ficando assim constatado o porquê da utilização a maior de créditos de CIAP.

Aduz que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP, apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados como pode ser observado no Anexo B-I (folhas 8 e 9), onde a fiscalização realizou os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências, respeitando o disposto no art. 309, parágrafo 2º, inciso V do RICMS/BA que reproduz.

Em desconformidade com o artigo citado, a impugnante em seu "*modus operandi*" cometeu grave infração por não ter efetuado as baixas referentes às alienações dos bens, do ativo permanente, ocorridas no exercício de 2017, ficando assim, os créditos fiscais sendo utilizados de modo "*ad aeternum*" e, por consequência, causando recolhimento a menor do ICMS.

Comenta que outro agravante neste "*modus operandi*" adotado pela impugnante é que além de desejar utilizar os créditos fiscais "*ad aeternum*" no Estado da Bahia - por não efetuar as baixas do ativo permanente, alienadas no exercício de 2017 - a mesma repassa estes créditos fiscais para suas filiais em outros Estados ao tributar a transferências interestaduais dos bens do ativo permanente. Em outras palavras: Paga as transferências para poder na frente aproveitar o crédito.

Sobre a matéria, diz que este Conselho possui Acórdãos sobre o tema e relacionados com PAF anteriores da impugnante, cita o CJF Nº 0309-11/14, cujo voto do Relator transcreve.

Cabe registrar a presença do patrono da Autuada, Dr. Victor Marinho Batista, OAB/RJ - 243.713, que acompanhou a sessão de julgamento.

VOTO

Embora não tenha sido arguido questões prejudiciais pelo defendente, com o condão de afetar o presente lançamento de ofício, após analisar as peças componentes deste PAF, verifico que os aspectos formais da infração registrada pela fiscalização foram devidamente atendidos e a irregularidade apurada está formalmente caracterizada, tendo o Autuado tomado ciência de que seria fiscalizado, conforme Termo de Intimação Fiscal fls.13/19, demonstrativos que dão suporte a autuação devidamente entregues ao Autuado fls.06/11 e ciência do auto de infração fl. 26.

Dessa forma, foi oportunizado ao defendente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Assim, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

O defendente arguiu decadência. Afirmou que o lançamento abrange período, sobre o qual, a Fazenda Estadual não poderia mais constituir qualquer crédito tributário. Disse que de acordo com a informação constante no próprio Auto de Infração, sua notificação acerca deste lançamento ocorreu em 28 de março de 2022, de modo que parte do crédito tributário pretendido, referente ao mês de março de 2017, está extinta pela decadência, eis que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos fixado pelo Código Tributário Nacional.

Sobre a decadência, o entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido

dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Cabe ressaltar, que o ICMS é um imposto apurado mensalmente, e no presente caso, o impugnante tomou ciência em 28/03/2022 ou seja, somente a partir de 01/04/2022 se findaria o direito de cobrança relativamente as ocorrências lançadas na presente exigência fiscal. Isto posto, não há o que se alegar sobre decadência de cobrança.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de diligência a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim, indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, a infração 01 acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, causando recolhimento a menor de ICMS, pois foram excluídos a menos do saldo mensal acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente, ocorridas durante os meses de março a dezembro de 2017.

A matéria encontra-se embasada no § 6º, do art. 29 do Lei 7014/96, *in verbis*:

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 (LC 87/96 e 102/00):

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.

Observo que a Administração Tributária do Estado da Bahia, diante da necessidade de uniformização de procedimentos fiscais para a apuração do coeficiente de crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e ao respectivo serviço de transporte, baixou a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial de 19 e 20/10/2013, e cujos dados corroboram o entendimento já seguidamente esposado por este Conselho quanto ao tema.

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, o defendente 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.

O defendente alegou, que a Fiscalização decorreu de divergência quanto ao saldo acumulado. Disse que a fiscalização estadual considerou a título de saldo acumulado no período, a quantia de R\$ 969.788.783,14, enquanto registrava a esse título R\$ 1.002.207.570,92.

Argumentou que os equívocos incorridos neste lançamento decorrem da desconconsideração pela Fiscalização de que: a) todos os créditos de ICMS decorrentes das entradas de bens no ativo permanente foram baixados após o prazo de 48 meses, assim como as desincorporações; b) o impacto principal no saldo acumulado se justifica, pelo fato de que todas as saídas por transferências interestaduais realizadas para estabelecimentos próprios foram acompanhadas do recolhimento do ICMS (notas fiscais), haja vista a impossibilidade, durante um período de tempo, de individualização dos bens; c) nas saídas mensais de ativo, relativamente a operações interestaduais, há várias operações sujeitas à alíquota de 12% e 4%, enquanto a fiscalização considerou como se todas as operações fossem de 18%; d) a empresa adquiriu mais bens destinados ao ativo permanente, do que os que foram considerados no período autuado pelo fisco.

Em sede de informação fiscal, o Autuante rebateu estas alegações e explicitou a metodologia utilizada, que para a correta apuração do valor do saldo mensal acumulado do CIAP, se faz necessário as seguintes variantes:

- 1) definir o saldo mensal acumulado do mês anterior (coluna "b" do Anexo A);
- 2) subtrair mensalmente do valor do saldo mensal acumulado do mês anterior, a soma dos valores mensais das baixas do ativo permanente (coluna "c" do Anexo A), a saber: 2-a) baixas das entradas mensais de ativo permanente que concluíram seu ciclo de 48 meses; 2-b) baixas das saídas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017;
- 3) adicionar mensalmente ao valor do saldo mensal acumulado do mês anterior, pós subtração das baixas, os valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017 (coluna "e" do Anexo A);
- 4) concluída as operações com as variantes acima descritas encontra-se o valor do saldo mensal acumulado atualizado (coluna notas fiscais" do Anexo A).

Esclareceu que das *quatro* variantes necessárias, para o cálculo do saldo acumulado, utilizou duas variantes informadas pelo contribuinte: (i) o valor do saldo mensal acumulado do mês

anterior (coluna "b" do Anexo A); e (ii) o valor mensal das baixas das entradas de ativo permanente com final do ciclo de 48 meses (coluna "c" do Anexo B).

Explicou que as outras *duas* variantes: *Desincorporações* (Saídas) e *Incorporações* (entradas) mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2017 foram calculadas e considerou os itens constantes nas notas fiscais de *saídas* e *entradas* de ativo permanente escrituradas nas EFD - Escrituração Fiscal Digital da impugnante, como constam detalhadamente relacionados por itens e nota fiscal nos anexos: *BI - Baixas 2017* e *C* Entradas 2017* (folhas 8 a 11).

Analisando os elementos que compõem o presente processo, 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. Constatado que conforme registra as planilhas elaboradas pelo fisco, 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.

Sobre a queixa a respeito do saldo inicial do crédito acumulado no período, não há como acatar o crédito acumulado indicado pelo defendente, considerando a ausência de atenção às normas pertinentes ao controle de crédito do CIAP vigente à época do fato gerador (arts. 229 e 230 do RICMS/BA).

A fiscalização da SEFAZ/BA apurou o cálculo do saldo mensal acumulado do CIAP da forma como determina o RICMS/BA e o mesmo está demonstrado de forma didática e detalhado das colunas B até a coluna F do Anexo A (folha 06) e que assim como os demais anexos que compõe este PAF, estão baseados em documentação comprobatória.

Também não possui fundamento, a metodologia de cálculo defendida pelo impugnante, sob a alegação de que destaca o imposto nas saídas das mercadorias. Ressalto que o crédito fiscal deve observar as normas legais sobre o que é apropriado nas entradas e que integra os créditos acumulados do período pela empresa. Conforme corretamente formulado pelo Autuante, o procedimento da Autuada não possui fundamento legal, além de propiciar créditos indevidos aos estabelecimentos cujas mercadorias são destinadas.

Constatado que a impugnante admite em suas razões de defesa: "*a impossibilidade, durante um período de tempo, de individualização dos bens*" quando das desincorporações de ativo permanente no exercício de 2017, ou seja, a autuada reconhece não possuir relatório analítico, no qual detalhe, por item/notas fiscais, as saídas do seu ativo permanente.

Assim, o "*modus operandis*" utilizado pela impugnante, utilizando o método do "*estorno indireto*" em substituição ao cálculo do CIAP como determina o RICMS/BA, é inadmissível pela legislação de regência, conforme pacificado em inúmeras decisões deste CONSEF/BA sobre esta matéria, a exemplo do Acórdão JF nº 0153-03/21-VD.

Sobre a alegação de que nas saídas mensais de ativo, relativamente a operações interestaduais, há várias operações sujeitas à alíquota de 12%, e 4%, sendo assim, em seu entendimento, o estono dos créditos sobre as baixas do ativo permanente ocorridos durante o exercício de 2017, também deveriam ser com base nestas alíquotas ao invés de 18% como fez a fiscalização.

Observo que a defendente gostaria de utilizar créditos de 18% quando da incorporação do ativo permanente e desincorpora-los, utilizando alíquotas de 4% ou 12%. No entanto, assim como ocorre em seu método de "*estono indireto*", este cálculo proposto pela impugnante não encontra lastro em qualquer norma tributária vigente, pelo que não pode ser acatado.

O defendente argumentou ainda, que realizou no período fiscalizado, inúmeras operações a título de transferências de bem do imobilizado, para empresas do mesmo grupo, operações sobre as quais, não há incidência do ICMS.

Como exposto em suas razões de defesa, o defendente admitiu não elaborar o registro CIAP conforme determina o RICMS/BA, deixando assim, de dar baixas das desincorporações do exercício de 2017, principalmente, nas saídas referentes ao CFOP 6552 - *Transferência de bem do ativo imobilizado*.

Conforme informado pelo Autuante, no *Anexo B-I - Baixas-2017* verifica-se que o CFOP 6552 - *Transferência de bem do ativo imobilizado* para outros Estados - representa 99,79% das desincorporações de ativo permanente da empresa ocorridas no exercício de 2017, ficando assim, constatado o porquê da utilização a maior de créditos de CIAP.

Saliento que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP, apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados como pode ser observado no mencionado Anexo B-I, onde a fiscalização realizou os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências respeitando o disposto no art.309, parágrafo 2º, inciso V do RICMS/BA.

Por fim, a respeito da alegação defensiva de que a empresa teria adquirido mais bens destinados ao ativo permanente, do que os que foram considerados no período autuado pelo fisco, cabe registrar que a defendente não trouxe a luz deste processo, os documentos a que se refere, logo não há como apreciar tal alegação.

Verifico, que no caso em exame, o Autuado não logrou êxito em comprovar que deu baixa nos itens do Ativo Permanente, que saíram via desincorporação, no exercício de 2017, valores esses, coletados das notas fiscais do Autuado registradas em sua EFD, conforme esclareceu o Autuante. Comungo inteiramente com as conclusões do Autuante, portanto, não há reparo a fazer no que diz respeito ao procedimento fiscalizatório.

O defendente requereu ainda, o cancelamento ou redução da multa aplicada, alegando caráter confiscatório, o que em seu entendimento, estaria a violar o Princípio do Não Confisco, da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

A multa sugerida pela Fiscalização está corretamente tipificada na alínea 'f', inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, portanto é legal. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99). Ademais, a multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

O defendente destacou que a taxa de juros utilizada pelo Estado da Bahia, bem como o seu índice de correção monetária são inconstitucionais, uma vez que extrapolam a taxa fixada pela União Federal para a correção do seu crédito tributário.

Relativamente à taxa de juros utilizada pelo Estado da Bahia, bem como o seu índice de correção monetária, estão devidamente previstos em lei e falece a este Conselho atribuição legal para declarar inconstitucionalidade desta legislação, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

O defendente requereu ainda, que todas as intimações referentes ao presente processo sejam realizadas em nome de seus advogados, Dr. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238, e Júlio Salles Costa Janólio, OAB/RJ nº 119.528, de forma conjunta, ambos com escritório na Praça XV de novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, Centro, Estado do Rio de Janeiro, telefone: (21) 2197-7677, fax: (21) 2224-1546, para realização de sustentação oral, sob pena de nulidade.

Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo, no endereço indicado. No entanto, observo que as regras seguidas pelo CONSEF sobre intimações e ciência dos processos são aquelas estampadas no art.108 e 109 do RPAF/99.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0002/22-6, lavrado contra **CLARO S.A.** devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 776.440,34**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR