

**A. I. N°.** - 269135.0003/12-5  
**AUTUADO** - TIM NORDESTE S/A  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 07/02/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0022-03/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL. Infração caracterizada. **b)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO. Constatado equívocos no levantamento fiscal foram corrigidos por ocasião da informação fiscal pelo autuante e reduzido o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. Afastadas as arguições de nulidade. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade das multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 18/06/2012, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$50.862,90, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de junho de 2008, sendo exigido o valor de R\$14.472,67, acrescido de multa de 60%.

Consta que “Tendo sido intimado sucessivas vezes a apresentar as respectivas Notas Fiscais de Entrada para comprovação do direito ao crédito fiscal o contribuinte não atendeu as intimações, sendo, portanto, exigido o estorno dos créditos abaixo relacionados. Tudo apurado conforme Anexo A apenso a este PAF”;

Infração 02 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado em documentos fiscais, nos meses de junho e agosto a outubro de 2008, sendo exigido o valor de R\$36.390,23, acrescido de multa de 60%.

Consta que “Conforme cópias das NFs juntadas ao presente PAF. Tudo apurado conforme Anexo B apenso a este PAF”.

O autuado apresentou peça defensiva de fls. 37 a 45, inicialmente, impugna a infração 01, alegando falta de necessidade de nota fiscal para reconhecimento do direito ao crédito tributário.

Assinala que não se pode falar em utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que a empresa faz jus ao crédito, conforme se comprova no livro de Registro de Apuração do ICMS, anexo (doc. 05), fls. 80 e 81.

Observa que, consoante ensinamento dos juristas José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis, o direito ao crédito do imposto surge no momento da utilização de serviços pelo estabelecimento, e formaliza-se com o registro do documento fiscal correspondente no livro próprio, que é o Livro Registro de Entrada.

Afirma também comprovar através do livro Registro de Entrada o correto creditamento do ICMS e disse que a fiscalização poderia averiguar a fidedignidade do crédito analisando as operações anteriores e também as futuras englobadas no Auto de Infração.

Assevera que na descrição do fato na infração 01, a autoridade fiscal somente autuou pelo fato de ao solicitar a documentação e não ter acesso a ela supôs que o crédito englobado nesta nota não seria fidedigno.

Explica que não é necessária a nota fiscal para que o crédito seja válido, visto que a nota cumpre funções de obrigação acessória e não funções de validação do crédito, sendo que a operação tributária de ICMS que deu origem ao crédito, jamais foi alvo de qualquer questionamento por parte do Fisco, tanto é assim, que o ICMS relativo a tais operações nunca foi cobrado e esta operação não pode depender de uma obrigação acessória, não pode um lapso desconstruir a cadeia lógica da não-cumulatividade, existente nas operações.

Aduz que a autuação fiscal torna-se muito séria, pois ao desconsiderar o direito ao crédito do autuado, importa em automaticamente em desconsiderar este valor no resto da cadeia. Acrescenta afirmando que desse modo, o comerciante posterior que havia destacado o valor já anteriormente creditado se vê em desvantagem, com isso, é absolutamente indevida a cobrança da Infração 01.

Na segunda infração, alega ser necessária a retificação da autuação em relação aos valores autuados que estão em desconformidade com o ICMS destacado nas notas fiscais elencadas e o efetivo estorno do ICMS cobrado.

Pontua que se eventualmente houvesse escrituração maior que a devida, o destaque nas notas fiscais também seria maior do que o valor indicado no Anexo B, de modo que o resultado final não poderia ter sido aquele encontrado pela fiscalização. Esclarece que as Notas Fiscais nos 864778, 886593 e 895789 teriam destaque respectivo de ICMS de R\$989,53, R\$543,97 e R\$1.105,94, quando na verdade, houve o destaque de R\$4.873,56, R\$778,71 e R\$3.375,69, fls. 09, 15 e 21. Desta forma, diz existir uma diferença entre o ICMS cobrado e o ICMS que seria eventualmente devido, conforme tabela ilustrativa que anexa, fl. 41.

Reitera que, observando a tabela ilustrativa verifica-se que o valor de ICMS destacado nas notas fiscais difere em muito dos valores aludidos pela fiscalização, e com isso, o valor devido a estorno para a Fazenda Estadual é menor que o cobrado. Diz entender ser razoável a minoração da quantia autuada de ICMS a título de estorno nas Notas Fiscais n°s 864778, 886593 e 895789 por comprovadamente darem direito a crédito maior do que o alegado, reduzindo a cobrança em R\$6.388,52.

Menciona ainda que na exigência fiscal do estorno do crédito de ICMS, o autuado informa que comprova mediante Memórias de Cálculo de Estorno do Crédito de 10/2008 (doc.05) e livro de Registro de Apuração de ICMS de 10/2008 (doc.06), que, assim como lhe é exigido, estornou o crédito devidamente. Assim, como se depreende os documentos supra mencionados, dentre as notas fiscais presentes na Memória de Cálculo de Estorno de Crédito do período de 10/2008, estão listadas as Notas Fiscais n°s 895105, 895106, 895107, 895108, 895109 e 895789, fls. 16 a 22.

Conclui que, no mês de outubro/2008 – livro Registro de Apuração, o montante de R\$51.068,69 pagos a título de estorno de crédito de ICMS deste período possui as Notas Fiscais n°s 895105, 895106, 895107, 895108, 895109 e 895789 como elementos de soma para essa totalidade, entendendo que no período a cobrança de estorno de ICMS perdeu seu objeto, haja vista que já fora efetuada.

Manifesta-se em relação à desproporcionalidade e irrazoabilidade da penalidade imposta no Auto de Infração. Cita a fundamentação da aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto (art. 42, VII, “a”, da Lei n° 7.014/96). Ressalta que, caso entenda se devido imposto, pede que seja adequada, por entender ser notória a tentativa de vilipendiar princípios elementares do Direito Tributário Brasileiro.

Declara que, não obstante na sustentabilidade da total inaplicabilidade de multa no caso concreto, caso se venha a admitir a incidência de alguma penalidade, deve ser esta calculada de modo proporcional ao resultado decorrente da infração legal, aduzindo que jamais poderia ser punido em parâmetros semelhantes àqueles aplicados ao não pagamento do tributo. Diz ser inquestionável o caráter confiscatório e irrazoável da multa aplicada *in casu*, quando – conforme os fatos provam – sequer houve infração no tocante à utilização irregular de crédito fiscal, o que se mostra como um verdadeiro absurdo.

Transcreve o entendimento da doutrina sobre a questão da lavra de Helenilson Cunha Pontes, acerca do Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário. Reafirma que no caso em tela não se constata a aplicação deste princípio, haja vista que se trata da aplicação de multa de 60% do valor do imposto pela utilização irregular de crédito fiscal, quando o autuado, na verdade, utilizou o crédito de acordo com a legislação. Por isso, destaca que a sanção está em total afronta ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Cita lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro para afirmar que as lições doutrinárias se aplicam com perfeição à hipótese dos autos.

Diz que a conduta adotada pelo Fisco padece de vários vícios por se revelar confiscatória, irrazoável e desproporcional, porque, como demonstrado na abalizada orientação doutrinária citada, as Autoridades Administrativas não têm a prerrogativa de escolher aleatoriamente a penalidade a ser aplicada a cada infração, pois estão adstritas a aplicar a multa especificamente concebida para cada caso em que possa haver penalidade. Assevera ser esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que condenou incisivamente as legislações que pretendiam aplicar multas abusivas e não razoáveis que, muitas vezes, ultrapassam o valor do próprio tributo (ADIN 551 / RJ. Tribunal Pleno do STF. Rel. Min. Ilmar Galvão. D.J. 14.02.2003) repudiando a natureza confiscatória não apenas dos tributos, mas também das multas passíveis de serem aplicadas, as quais devem ser adequadas a parâmetros razoáveis e proporcionais.

Requeru que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome dos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, OAB/RJ nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, OAB/RJ nº 117.404, com escritório na Avenida Rio Branco nº 9, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ.

Conclui conclamando pela improcedência da autuação.

Os autuantes apresentam a informação fiscal, fls. 84 a 86, alinhando os seguintes argumentos.

Em relação à infração 01, asseveram que o contribuinte não apresentou a respectiva nota fiscal objeto da autuação, para comprovação da idoneidade do documento fiscal e a verificação do direito a utilização do crédito fiscal destacado, portanto não é possível prosperar sua intenção de descaracterizar a cobrança do estorno deste crédito.

Ao tratar da infração 02, dizem que o autuado em sua peça defensiva, não teceu qualquer comentário em relação aos valores lançados no Auto de Infração. Asseguram que, por isso, não há informação alguma que a fiscalização possa adicionar acerca desta infração.

Reconhecem que houve lapso no lançamento acerca dos valores constantes na coluna “D” do Anexo B, fl. 08. Assinalam que levantaram os valores corretos dos créditos destacados nas notas fiscais anexadas, fls. 09 a 22, e apresentam novo Anexo B com os valores de ICMS a estornar. Mencionam que em algumas notas fiscais foram lançados valores a mais que o crédito destacado no documento fiscal, mas também houve em outras notas fiscais valores lançados a menos do crédito destacado. Ressaltam que corrigiram todos os equívocos do demonstrativo e não apenas nas três notas fiscais relacionadas pelo impugnante, que somente indicou os lançamentos de crédito que foram lançados a menos que o destacado no documento fiscal.

Destacam que o autuado também alega que teria estornado os créditos referentes a 10/2008 e apresentou “Memórias de Cálculo de Estorno de Crédito de 10/2008” para comprovação que as notas fiscais constantes da autuação referentes a este mês 10/2008 estariam relacionadas nesta

memória de cálculo, e portanto, já teriam sido estornadas. Entretanto, dizem verificar que o valor da totalização da Memórias de Cálculo de Estorno de Crédito de 10/2008 não corresponde ao valor lançado no livro de apuração do respectivo mês. Assinalam que não se pode confirmar que estas notas fiscais constantes da relação tenham sido realmente estornadas. Por isso, asseveram que a alegação fica totalmente descaracterizada.

Quanto aos argumentos da defesa relativos à confiscatoriedade, desproporcionalidade e irrazoabilidade da penalidade imposta, dizem que a tipificação da multa segue determinação da Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, por exação da sua atividade vinculada.

Finaliza requerendo a procedência parcial do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento, fl. 92, os membros da 1ª JF decidiram baixar os autos em diligência para que o autuado fosse intimado a tomar ciência da informação fiscal e do novo demonstrativo de débito, fls. 84/88.

Em manifestação acerca da informação fiscal, fls. 97 a 101, o autuado reitera todos os argumentos apresentados na defesa.

No tocante à infração 02, também articula as mesmas razões da impugnação. Acrescenta que o Auto de Infração deve ser julgado nulo por entender que os fiscais desrespeitaram o princípio da ampla defesa, garantido no art. 2º do Decreto nº 7.629/99, que transcreve.

Ressalta que, deveria ter sido concedido o prazo de 30 dias para se manifestar acerca dos novos cálculos, eis que é este o prazo previsto e não o prazo de 10 dias que é exíguo e atentatório contra o princípio da ampla defesa, garantido na Legislação do Estado da Bahia.

Sustenta ainda que, por terem sido apresentados no momento da intimação para apresentação de impugnação, cálculos que não continham elementos suficientes para determinar com segurança a infração - pois afirma que os cálculos estavam completamente equivocados - o presente Auto de Infração é nulo, conforme determina o art. 18 do Decreto nº 7.629/99, pois infringe o direito de defesa do sujeito passivo, uma vez que no momento de sua lavratura não possuía elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração.

Conclui requerendo improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Cuida o Auto de Infração da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem apresentação do competente documento comprobatório - infração 01, e em valor superior ao destacado no documento fiscal - infração 02.

No que diz respeito à infração 01, o sujeito passivo, mesmo devidamente intimado para apresentação das notas fiscais e assim comprovar seu direito ao crédito atinente à Nota Fiscal nº 069784, emitida em 13/06/08, no valor de R\$120.605,58, não apresentou, durante a ação fiscal e nem por ocasião da impugnação do presente Auto de Infração.

Aduziu o autuado, em sede de defesa, que faz jus ao crédito consoante comprovação por entender suficiente a apresentação de cópia do livro Registro de Entrada que anexou aos autos, asseverando que a fiscalização dispõe de meios para averiguar a fidedignidade do crédito, insinuando que a nota fiscal cumpre funções de obrigação acessória.

Ao compulsar os elementos que compõem essa infração, constato não assistir razão ao autuado uma vez que, inequivocamente, sua pretensão não faz o menor sentido, eis que a escrituração, seja ela contábil ou fiscal, não possui valor probante algum se desprovida de lastro documental que dê suporte aos lançamentos registrados. Portanto, a ausência da correspondente documentação, no caso a nota fiscal, que deve ser mantida pelo contribuinte até o transcurso do prazo decadencial, torna a escrituração inservível para o fim que se destina. Especialmente em

relação à utilização de crédito fiscal que se reveste de exigências legais específicas, conforme estatui o art. 93, do RICMS-BA/97, precipuamente em seu §4º, *in verbis*:

“Art. 93

[...]

§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção” ( art. 201, § 6º).”

Logo, ante a ausência de apresentação pelo autuado da competente Nota Fiscal nº 069785, e por restar devidamente caracterizada a infração 01 deve ser mantida integralmente.

Quanto à infração 02, de plano não acato a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, por cerceamento de defesa pelo fato de ter sido concedido o prazo de dez dias e não de trinta dias para manifestação acerca da informação fiscal que reduziu o valor original do débito. Objetivamente, não vislumbro qualquer ofensa ao exercício da ampla defesa, eis que, se tratando de mero equívoco constatado na identificação de crédito fiscal destacado em algumas notas fiscais e verificação de estorno de crédito na escrita fiscal, que foram devidamente corrigidos, cujos elementos informativos encontram-se todos disponíveis e de posse do sujeito passivo.

Do mesmo modo, não deve prosperar a alegação de que no momento da lavratura o Auto de Infração não possuía elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, uma vez que comunicados os ajustes efetuados e concedido, resta ultrapassado esse suposto óbice no presente caso, a teor do §1º do art. 18 do RPAF/98, a seguir transcrito.

*“§1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo. Em relação ao mérito a infração 02 também se originou da acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, só que decorrente da escrituração dos créditos em valor superior ao consignado no documento fiscal.”*

Logo, considero ultrapassadas as questões preliminares.

No mérito, a infração 02, como já aludido, cuida da utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado no documento.

O sujeito passivo em sua impugnação apontou falha no levantamento fiscal, fl. 08, que atribui valores de créditos destacados nas Notas Fiscais nºs 864778, 886593 e 895789 a menos, e que em relação às Notas Fiscais nºs 895105, 895106, 895107, 895108, 895109, e 895789, diz comprovar o estorno dos referidos créditos mediante “Memória de Cálculo de Estorno do Crédito” de 10/2008, fls. 73 a 78, declarado em seu livro Registro de Apuração no valor de R\$51.068,69, fls. 80 e 81, pagos a título de estorno de crédito de ICMS, destacando que os valores irregularmente lançados das aludidas notas fiscais foram estornados e compõem as parcelas da soma totalizada no montante estornado nesse período de apuração.

Do exame das peças que constitui o contraditório em torno dessa infração, no que diz respeito às Notas Fiscais nºs 864778, 886593 e 895789, constato que o autuante ao proceder à informação fiscal reconheceu o equívoco cometido e elaborou novo demonstrativo de apuração, fl.88, corrigindo também os créditos por ele atribuídos como sendo destacados nas Notas Fiscais nºs 874484, 881231, 881428, 895105, 895106, 895107, 895108 e 895109, quando na realidade essas notas fiscais não continham imposto destacado algum, fl. 10 a 21. Com essas correções o débito exigido nessa infração passou de R\$36.390,23, para R\$34.815,69. O autuante não acatou o estorno efetuado pelo

contribuinte no período 10/08, escriturado no LRAICMS no valor de R\$51.068,69, pelo fato de não ser coincidente com o total de R\$47.859,74, constante do Memorial de Estorno, fl.78.

Depois de examinar a “Memória de Cálculo de Estorno do Crédito” de 10/2008, fls. 73 a 78, apresentada pelo autuado conjuntamente com a cópia do LRAICMS, onde consta o estorno realizado, e compulsar todos os estornos para cada uma das notas fiscais em questão, constato que, além de não corresponder exatamente às diferenças apuradas pela fiscalização não se fazem acompanhar das correspondentes documentações fiscais para respaldar e comprovar os estornos de créditos alegados na defesa, portanto, incapazes de elidir a acusação fiscal. Logo, verifico que estão corretos os ajustes efetuados pelo autuante ao elaborar o novo demonstrativo de débito, fl. 88, no tocante aos equívocos constatados. Assim, o débito remanescente da infração 02, passa para R\$34.815,69, na forma discriminada no demonstrativo elaborado pelos autuantes à fl. 88.

Quanto à alegada irrazoabilidade, desproporcionalidade e o caráter confiscatório da multa sugerida com base no disposto no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, ressalto que, por se tratar questionamento sobre matéria de cunho constitucional de direito posto, conforme estabelece o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos manifestação acerca de matéria relacionada à inconstitucionalidade do direito posto.

Quanto ao pedido do autuado para que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome dos advogados Ernesto Johannes Trouw, OAB/RJ nº 121.095 e Fábio Fraga Gonçalves, OAB/RJ nº 117.404, com escritório na Avenida Rio Branco, nº 9, Centro - Rio de Janeiro, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Saliento, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Com base em todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizada a infração 01, ficando parcialmente mantida a infração 02.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269135.0003/12-5**, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.288,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR