

A. I. Nº - 298636.0004/18-6  
AUTUADO - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12.09.2019

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0127-05/19

**EMENTA:** ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FORA DO PERÍODO DE AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. CRÉDITOS FISCAIS EXTEMPORÂNEOS. Violação da norma positivada no art. 315 do RICMS-BA. Após revisão fiscal, restou comprovado que a acusação descrita na peça acusatória não se verificou no caso concreto. Recomendação de renovação da ação fiscal para que se analise a possibilidade de apuração de outras ocorrências relacionadas à falta de recolhimento do ICMS. Não acolhidas as arguições defensivas de ilegalidade e de inconstitucionalidade das normas utilizadas para fundamentar o lançamento de ofício. Vedação expressa contida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia. Afastada a arguição de nulidade do procedimento fiscal. Inexistência de descumprimento de obrigação acessória. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/09/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$199.877,17, com a seguinte imputação:

**Infração 01 - 01.02.73 - Escriuturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.**

O contribuinte foi notificado ao Auto de Infração em 17/09/2018, e ingressou com impugnação administrativa em 06/12/2018, em petição anexada às fls. 15/30, subscrita por advogados habilitados a atuar no processo através do instrumento de procuração (doc. fls. 34/35).

Após ressaltar a tempestividade da medida impugnatória a defesa fez uma síntese da acusação fiscal. Discorreu ser pessoa jurídica de direito privado tendo por objeto social a prestação de serviço de telecomunicação nas modalidades: SME – Serviço Móvel Especial e SMP – Serviço Móvel Pessoal. Destacou que para a prestação desses serviços de telecomunicação agregou à sua atividade a comercialização e a locação de aparelhos celulares.

Ao detalhar os procedimentos adotados na sua atividade disse que os fabricantes e os distribuidores ao efetuarem a venda dos aparelhos celulares estão obrigados a reter e recolher o ICMS na condição de substitutos tributários, na forma do art. 289 do RICMS/BA combinado com o Item 13.1 do Anexo I do RICMS, em relação às operações subsequentes que presumivelmente irão se concretizar. Contudo, salientou que quando a operação subsequente não ocorre, ou seja, quando o fato gerador presumido não se confirma, surge o direito à restituição do ICMS-ST anteriormente retido em favor do Estado da Bahia, na linha do que prescreve art. 292, § 1º, VI do RICMS/BA.

Destacou que em regra duas situações de não ocorrência do fato gerador presumido se verificam com maior incidência: “(i) incorporação da mercadoria ao seu ativo imobilizado, para cessão em comodato ou empréstimo ao assinante (DOC. 03); e (ii) transferência ou venda da mercadoria em operação posterior para outro estado”.

Nessas duas situações estaria comprovada a não concretização do fato gerador presumido que ensejou a cobrança do ICMS-ST, na medida em que não houve a revenda dos aparelhos dentro do Estado da Bahia.

Afirmou que em decorrência da não realização do fato gerador presumido procedeu ao aproveitamento de créditos extemporâneos em relação aos bens incorporados ao seu ativo imobilizado (DOC. 04), relativos ao período de janeiro a dezembro 2017, com fundamento nos arts. 12 e 26 da Lei Estadual nº 7.014/96 e nos arts. 300 e 309, VII do RICMS/BA.

Asseverou que em 05/10/2018 foi cientificada do presente Auto de Infração que formalizou a exigência de ICMS e multa conforme os autos em epígrafe, por ter lançado, em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), estes créditos extemporâneos de ICMS, sem cumprir a determinação do art. 315 do RICMS/BA, o qual dispõe que o contribuinte, antes do aproveitamento extemporâneo dos créditos, deve requerer autorização do titular da repartição fazendária de sua circunscrição.

Afirmou que o lançamento não prospera, na medida em que tem como fundamento dispositivo inquestionavelmente ilegal e inconstitucional, porque cria barreiras para o aproveitamento de crédito de ICMS, sem levar em conta que esse creditamento é direito subjetivo do contribuinte e indispensável à realização do princípio da não-cumulatividade, assegurado pelo art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal (“CF/88”) e pelo art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996 (“87/96”).

Alude que a multa aplicada de 60% é confiscatória e deve ser cancelada ou, ao menos, reduzida, com base no disposto nos arts. 42, inciso XXII e § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96 e no art. 150, IV da CF/88.

Com relação à ilegalidade e à inconstitucionalidade do art. 315 do RICMS/BA, a defesa detalhou que de acordo com o inciso I do § 2º do art. 155 da CF, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado e pelo Distrito Federal.

Aduz que essa também é a determinação do art. 19 da LC nº 87/1996 que dispõe que o ICMS é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Inferir que é o princípio da não-cumulatividade do ICMS que viabiliza a realização das transações até o consumidor final sem que a carga tributária seja afetada pela cumulação do imposto sobre operações, evitando a tributação em cascata, sendo que para que seja executado na sua integralidade é fundamental que o crédito do ICMS pago na operação anterior seja utilizado na compensação do débito de ICMS a ser pago na operação subsequente.

Frisa que a criação de barreiras ao mecanismo da não-cumulatividade levará inexoravelmente à maior oneração da cadeia de circulação de mercadorias, à maior tributação do consumo e, conseqüentemente, à maior desigualdade na tributação, haja vista que os impostos indiretos não permitem a melhor aferição da capacidade contributiva já que, via de regra, não consideram os aspectos pessoais do consumidor final que suportou o ônus do tributo. Cita mais uma vez, o art. 315 do RICMS-BA, apontado como fundamento para o lançamento, consiste em mera obrigação acessória, *ex vi* do § 2º art. 113 do CTN, uma vez que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Reitera que a exigência do art. 315 do RICMS-BA supracitado, com base no qual foi efetuado o

lançamento, é completamente ilegal e inconstitucional, pelo fato de o creditamento ser direito subjetivo do contribuinte e indispensável à realização do princípio da não-cumulatividade, assegurado pelo art. 155, §2º, I, da CF/88 e pelo art. 19 da LC nº 87/96.

Consigna que, em lugar de exigir tão somente o pagamento de multa formal pelo descumprimento de obrigação acessória, o Auto de Infração procede à verdadeira glosa dos créditos da impugnante, impedindo o gozo de direito constitucionalmente assegurado.

Frisa ainda, que a exigência do Fisco volta-se exclusivamente à ausência de prévia concordância da Fazenda Estadual quanto ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, sem que o Auto de Infração tenha em qualquer momento questionado a existência ou quantitativo dos créditos ou a idoneidade da documentação na qual se lastreia, ou seja, o Auto de Infração admite a legitimidade dos créditos, contudo, a eles se opõe exclusivamente em razão da inobservância do disposto no art. 315 do RICMS/BA. Declara que tal circunstância só pode caracterizar inadimplemento de obrigação acessória, passível de multa formal, mas que já não pode dar margem à total descon sideração dos créditos, uma vez que esta excessiva penalização viola o princípio da não-cumulatividade. Colaciona nos autos julgados originários dos Tribunais Superiores, do Conselho de Contribuintes da Bahia e dos demais Estados (Acórdão n. 0133-04/17, 3ª Câmara, rel. Cons. Valtércio Serpa Júnior, j. 8-8-2017; Acórdão n. 0226-03/17, 4ª Câmara, rel. Cons. Alexandrina Natália Bispo dos Santos, j. 13-12-2017; Acórdão CJF Nº 0186-12/17, 3ª Câmara, rel. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira, j. 22-05-2017; Acórdão CJF nº 0118-11/18, 1ª Câmara, Rel. Fernando Antônio Brito de Araújo, j. 15-05-18).

Menciona que o caso em análise apresenta similaridade com o processo que resultou no Acórdão 3ª JJF nº 0226-03/17, no sentido de que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, não pode resultar na glosa dos créditos tributários, na hipótese de não ser demonstrada a sua ilegitimidade.

Reproduziu na inicial ementa de decisão exarada em sede de Recurso Voluntário, proferida pela 2ª CJF (Acórdão n. 0186-12/17, rel. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira, j. 20-6-2017), que, por unanimidade, entendeu que o não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos. Apontou circunstâncias semelhantes do Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro que decidiu, em 21 de abril de 2011, no Acórdão nº 6.100, ser inadmissível a glosa integral do crédito apenas pelo fato de o contribuinte ter descumprido uma obrigação acessória e também o Acórdão nº 15.689 da Segunda Turma do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, de 21 de fevereiro de 2017, que julgou caso idêntico de interesse da impugnante.

Sustenta assim, ser indevida a cobrança de imposto pelo mero descumprimento de uma obrigação acessória.

Pede a anulação do Auto de Infração.

Sustenta, mais uma vez, a impossibilidade de aplicação da multa com efeitos confiscatórios. Reproduz o enquadramento da multa imposta no Auto de Infração (Art. 42, VII, “a”). Explica que na hipótese de a infração estar relacionada ao descumprimento de obrigação acessória, a multa a ser aplicada deve ser aquela prevista no art. 42, XXII da Lei Estadual nº 7.014/96, ou seja, no valor de R\$460,00 (transcreve o dispositivo legal citado).

Reitera que é a orientação da jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que, no ACÓRDÃO JJF Nº 0133-04/17 (4º Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, j. 27.7.2017 – DOC. 05).

Disse que ainda que se entenda aplicável a multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96, deve-se observar o art. 42, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96, aplicável à hipótese de ficar comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação. Fez referência à expressa previsão contida na legislação, de que ao proceder ao lançamento tributário e assim determinar a multa devida pelo contribuinte, deveria a autoridade fiscal, para aplicar a multa sem a redução, demonstrar que a infração foi cometida com dolo, fraude ou simulação.

Caso a resposta seja negativa, o contribuinte tem o direito de ver reduzida ou cancelada a multa aplicada.

Repete que em nenhum momento a autoridade fiscal questionou a legitimidade dos créditos aproveitados.

Afirma que, se os créditos forem ilegítimos, deveria a autoridade fiscal trazer aos autos essa comprovação, e assim concluir que a impugnante agiu com dolo, fraude ou simulação. Transcreveu parte artigo doutrinário intitulado EFETIVIDADE DO DIREITO E A 'CARGA DINÂMICA DA PROVA' PREVISTA NO NCPC de Fabiana Del Padre Tomé.

Por fim, ressaltou que, ainda que se entenda pela aplicação do art. 42, VII, "a" da Lei Estadual nº 7.014/96, a previsão de multa de 60% sobre o valor do imposto é completamente confiscatória, o que viola o art. 150, IV da CF. Acrescentou que em sede de tributação o Poder Público não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal é essencialmente condicionada ao princípio da razoabilidade.

Registra que a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória a uma "alíquota" 300% (trezentos por cento) superior ao percentual 60% se comparada com a alíquota aplicável sobre o débito principal (18%) é visivelmente confiscatória, devendo ser reduzida.

Destaca que os contribuintes aguardam o julgamento da repercussão geral reconhecida no RE 640.452/RO, atualmente de relatoria do Min. Roberto Barroso. Neste caso, a Procuradoria Geral da República já emitiu parecer considerando que se afigura excessiva a aplicação de percentual de 5% sobre o valor total da operação, na hipótese de não emissão de notas fiscais (ou seja, descumprimento de obrigação acessória), eis que o valor total, naquele caso, superou R\$22.000.000,00.

Apresenta a solução dada pelo Estado do Rio de Janeiro, dizendo que a multa a ser aplicada na hipótese de descumprimento de formalidade relativa à escrituração extemporânea do crédito do imposto é de 5%, de acordo com o art. 62-C, VII da Lei Estadual fluminense nº 2.657/96. Assim, outra conclusão não há senão considerar confiscatória a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória a uma "alíquota" 300% maior que a "alíquota" aplicável sobre o débito principal (60%).

Requer a defesa que deve o cálculo ser refeito para:

- Que, sobre o débito, não incida qualquer penalidade, ante a ausência de comprovação, pela autoridade tributária, de que a infração cometida foi praticada com dolo, fraude ou simulação; caso assim não se entenda, o valor da multa deve ser reduzido para, no máximo, R\$460,00, nos termos do art. 42, XXII da Lei Estadual nº 7.014/96;
- Que o valor deve seja compatível com a suposta infração cometida pela impugnante, sob pena de violação ao princípio da proibição ao confisco, previsto no art. 150, IV da CF/88.

Ao final, requer seja conhecida e provida a presente impugnação para anular integralmente o Auto de Infração ou, caso assim não se entenda, para afastar a glosa dos créditos de ICMS e/ou recalcular a multa aplicada, reduzindo-a. Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive com a posterior juntada de documentos. Requer ainda, a juntada do CD anexo com mídias em arquivos não pagináveis, que contém os documentos comprobatórios do seu direito.

Na informação fiscal, inserida à fl. 57, o autuante foi direto, declarando que o contribuinte infringiu o Art. 315 do RICMS/BA (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia) ao se utilizar de créditos extemporâneos sem prévia autorização do titular da repartição fazendária, além de ser reincidente nesta mesma infração pela terceira vez demonstrando total indiferença à legislação tributária vigente.

Afirma que foi feita diligência em autuação anterior de mesma infração (Auto de Infração nº

298636.3001/16-1) e constatado que a maior parte dos créditos extemporâneos utilizados se referiam a aquisições em outros Estados de aparelhos celulares lançados como ativo permanente, porém sem o recolhimento do ICMS correspondente a diferença de alíquota, portanto, o caso envolve apropriação de créditos de ICMS indevidos.

Destaca que os Autos de infração lavrados anteriormente com a mesma infração foram os de nºs 298636.3001/16-1 em 15/06/2016 valor histórico R\$650.236,30 e 298636.0003/17-1 em 19/09/2017 valor histórico R\$474.449,40.

Por fim, o autuante pede pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento ocorrida em 22 de março de 2019, o presente PAF foi convertido em diligência, por deliberação do colegiado dessa 5ª Junta de Julgamento Fiscal, ocasião em que foram formulados os questionamentos abaixo reproduzidos:

*Visando elucidar a questão em lide, deve o autuante, em procedimento “in loco”, no estabelecimento da empresa, revisar a conta corrente do estabelecimento autuado e o lançamentos fiscais, juntamente com a documentação que lhe dá suporte, a fim de certificar:*

- I. *Se os créditos escriturados pelo sujeito passivo, objeto da autuação, possuem suporte documental e se são legítimos, ainda que extemporâneos (lançados na escrita após o prazo estabelecido na legislação do ICMS);*
- II. *Se o valor dos créditos apropriados na escrita fiscal repercutiram na conta corrente fiscal do ICMS, nos meses objeto da autuação, resultando em pagamento a menos ou na falta de pagamento do tributo. Houve apuração de saldos credores do imposto em diversos meses que integram a autuação.*

*Deverá o autuante, após intimar o contribuinte para apresentação dos elementos de sua escrita fiscal-contábil, revisar a conta corrente do ICMS do estabelecimento autuado, no período entre janeiro e dezembro de 2017. Se o crédito for indevido, mas não implicar em falta pagamento do ICMS em determinado mês (ausência de repercussão econômica), só haverá descumprimento de obrigação acessória naquele período. O crédito indevido será objeto de cobrança de ICMS somente no mês em que houver repercussão em desfavor da Fazenda Pública. Nessa revisão aritmética da conta corrente do imposto não deverá ser levada em consideração se o crédito é ou não extemporâneo, mas tão somente a sua legitimidade quanto ao valor e base de documental.*

*O Parecer Fiscal do autuante deverá ser elaborado com fundamentação e lastreado em DEMONSTRATIVO que evidencie a situação dos créditos fiscais dos ativos fixos e dos aparelhos transferidos para outras unidades da federação, em cada período mensal.*

***Cumprida a diligência acima a ASTEC deverá dar ciência ao autuado e ao autuante do inteiro teor desta peça processual, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para as manifestações, conforme determina o art.149-A, do RPAF/99.***

O autuante, ao cumprir a diligência, através da Informação prestada às fls. 85/86 dos autos, declarou que o contribuinte foi intimado em relação a todas as notas fiscais que deram origem aos créditos extemporâneos. Com base nessas notas, foi feita uma análise pelo autuante, considerando que no exercício de 2017 não foram lançados créditos no CIAP, além dos créditos extemporâneos objeto do Auto de Infração, e, que nos exercícios de 2012, 2013 até outubro de 2014 não houve utilização de créditos glosados no livro CIAP. Acrescentou que todas as notas fiscais apresentadas pela autuada nessa fase revisional foram lançadas no EFD (Escrituração Fiscal Digital). Em seguida, o autuante declarou que foram encontrados alguns itens em que os pagamentos referentes ao ICMS - diferença de alíquotas (DIFAL) não foram encontrados, de forma que em relação a esses itens foi feita a exclusão dos cálculos para efeito de apuração dos créditos a que o contribuinte tem direito, o que resultou na redução do valor desses créditos em relação aos créditos extemporâneos. Disse ainda que os créditos extemporâneos foram calculados

conforme estabelece o art. 309, § 2º do RICMS/BA. Foram anexadas planilhas no texto da informação da diligência e na mídia digital anexa (doc. fl. 89). Nas tabelas juntadas constam os valores dos créditos tributários extemporâneos utilizados pelo autuado e os créditos calculados, excluídos os itens sem recolhimento do DIFAL. Consignou o autuante, que a coluna “CRÉDITOS DEVIDOS” corresponde aos créditos a que o contribuinte tem direito, excluídos os itens sem pagamento do DIFAL (tabela inserida à fl. 86).

Cientificado o autuado acerca do inteiro teor da diligência, ingressou o mesmo com Manifestação Defensiva, peça acostada às fls. 92 a 99 dos autos e respectivos anexos. Declarou o contribuinte que a informação prestada pelo autuante não é suficientemente clara porque não apresenta quais foram as notas fiscais que a diligência tomou por base, bem como trouxe conclusão confusa que não permite à requerente entender ao certo se a autuação deve ser integralmente mantida ou não de acordo com a posição externada pela autoridade fiscal.

Em seguida a defesa reiterou os argumentos expostos na inicial, especialmente, aqueles relacionados ao mero descumprimento, neste caso, da obrigação acessória de comunicação de lançamento na escrita fiscal dos créditos que considerou legítimos. Sustenta, novamente, a inexistência de dolo, fraude ou simulação, fato a ensejar o pedido alternativo de redução ou cancelamento da multa de 60% aplicada no Auto de Infração ou de aplicação da multa fixa de R\$460,00, prevista no art. 42, inc. XXII da Lei nº 7.014/96. Finaliza pedindo que a presente Manifestação Impugnativa seja acolhida para se anular integralmente o Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, que seja mantida a multa no valor reduzido proposto. Pede ainda que as intimações, doravante, passem a ser dirigidas ao escritório de advocacia que formulou a Manifestação defensiva.

## VOTO

O presente processo exige ICMS pelo fato de o autuado ter escriturado créditos fiscais fora do período em que se configurou o direito à utilização do mesmo. A autoridade fiscal enquadrou o fato descrito como infração nas disposições dos arts. 314 e 315 do RICMS-BA (Dec. nº 13.780/2012), que estabelecem, respectivamente, que a escrituração do crédito fiscal será efetuada no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade ou direito à utilização do crédito. Por sua vez, se o creditamento do imposto se verificar fora dos períodos acima estabelecidos, o direito ao lançamento escritural fica na dependência de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

O presente PAF foi convertido por esta 5ª JJF em diligência ao autuante, conforme termo inserido às fls. 79/80, com o objetivo de se verificar a legitimidade dos créditos apropriados pelo contribuinte, independentemente da extemporaneidade ou não dos lançamentos na escrita fiscal. Também, pediu-se que na revisão fiscal fosse verificado se os créditos apropriados tiveram repercussão na conta corrente do ICMS do contribuinte, nos meses objeto da autuação, resultando em pagamento a menos ou falta de pagamento de tributo, considerando que houve apuração de saldos credores em diversos períodos, conforme registrado nas DMAs (Declarações Mensais de Apuração do ICMS) enviadas pelo contribuinte e assentadas nos bancos de dados da Secretaria da Fazenda do Estado, cujas cópias foram anexadas às fls. 67/78 (meses de jan a dez de 2017). Em outras palavras: pediu-se que fosse verificado se a apropriação dos créditos na escrita fiscal resultou em efetivo descumprimento de obrigação tributária principal.

Inicialmente, é necessário se destacar que as notas fiscais que compõem a base do lançamento, foram inseridas na mídia magnética que integra a revisão fiscal determinada por esta Junta de Julgamento, conforme consta da mídia magnética (DVD-R), inserida à fl. 89 dos autos. O conteúdo da revisão e da mídia digital contendo todas as notas fiscais foi entregue ao contribuinte, conforme comprova o termo de intimação constante da fl. 90 dos autos. Não procede, portanto, a alegação defensiva de que não foram informadas as notas fiscais que compuseram a revisão fiscal efetuada pelo autuante. Assim, o pedido de nulidade fundamentado na alegação de que o

contribuinte não foi devidamente informado acerca dos documentos que respaldaram a exigência fiscal e a sua posterior revisão não deve ser acolhido.

No que se refere aos créditos objeto do estorno, conforme já exposto linhas acima, a motivação do lançamento de ofício parte da premissa de que os valores apropriados foram escriturados fora do prazo em que se efetivou o direito, pois os mesmos deveriam ter sido previamente auditados e depois autorizados, pela via formal, pela autoridade Fazendária da circunscrição do contribuinte.

Porém, quando se analisa o texto escrito pelo autuante na revisão fiscal e nas planilhas anexadas nessa fase do processo, conclui-se que o verdadeiro motivo dos estornos foi a declaração externada pela autoridade fiscal de que o contribuinte não havia efetuado o recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL).

Em contraposição à tese da autuação fiscal, é exposto na inicial defensiva que as operações de aquisição se referiam a aparelhos utilizados nas prestações de serviços de telecomunicação, nas modalidades de SME – Serviço Móvel Especial e SMP – Serviço Móvel Pessoal. Para a prestação desses serviços, o contribuinte agregou à sua atividade, a comercialização e a locação de aparelhos celulares. Por ocasião das aquisições desses equipamentos, os fornecedores e fabricantes efetuaram a retenção e recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, por força da legislação então vigente, mas, em momento posterior, os bens foram objeto de incorporação no ativo fixo do estabelecimento ou remetidos em transferência a outras unidades da empresa ou em operações de vendas para contribuintes também localizados em outras Unidades da Federação. Não houve, portanto, a realização do fato gerador presumido previsto nas normas de substituição tributária (art. 289 do RICMS-BA e item 4 do seu respectivo anexo I, combinado com as normas de substituição tributária estabelecidas em Convênio aprovado no âmbito do CONFAZ – Conv. ICMS 135/2006). Assim, nessas duas situações de não ocorrência do fato gerador presumido *(i) incorporação da mercadoria ao ativo imobilizado, para cessão em comodato ou empréstimo aos assinantes dos serviços de telecomunicação; e, (ii) transferência ou venda das mercadorias em operação posterior para outro Estado*, estaria comprovada a não concretização do fato gerador presumido, que ensejou a cobrança do ICMS-ST nas operações antecedentes, na medida em que não houve a revenda dos aparelhos celulares dentro do território do Estado da Bahia. É de se ressaltar, que esses fatos foram narrados na peça impugnatória e submetidos à revisão do autuante, não sendo infirmados pelo mesmo nessa etapa de instrução do presente processo administrativo fiscal.

Nesse contexto, resulta que o efetivo direito à apropriação do crédito fiscal não se deu por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, quando a operação estava submetida ao regime de antecipação tributária (ICMS-ST), que não gera o direito ao lançamento escritural dos créditos de ICMS. As entradas originárias dos equipamentos se deram ao longo dos meses dos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, através de notas fiscais lançadas no EFD (Escrituração Fiscal Digital) do sujeito passivo, conforme se encontra registrado nas planilhas inseridas pelo auditor fiscal autuante na mídia juntada à fl. 89 dos autos.

Porém, o efetivo direito à apropriação dos créditos de ICMS se efetivou em momento posterior, nos meses do exercício de 2017, quando os bens foram incorporados ao ativo fixo do estabelecimento ou quando foram remetidos em novas operações interestaduais, situações em que o tributo antecipado anteriormente poderia ou deveria ser objeto de ressarcimento do imposto anteriormente recolhido ao contribuinte. Por sua vez, com a ativação dos aparelhos e equipamentos celulares, originalmente adquiridos para revenda, operou-se uma nova obrigação tributária para o contribuinte, relativa ao pagamento do ICMS-DIFAL, com o correspondente direito à apropriação do crédito fiscal na proporção de 1/48 por período mensal.

Nas circunstâncias acima apontadas, não se configurou a situação descrita no Auto de Infração de apropriação extemporânea de créditos fiscais do ICMS, sem a prévia chancela da autoridade fazendária competente, estando a acusação fiscal descrita na peça de lançamento em total

desconformidade com os fatos efetivamente verificados no caso concreto. Em verdade, os créditos de ICMS foram apropriados/escriturados ao longo dos meses do ano 2017, quando efetivamente se operou o lançamento no ativo imobilizado da empresa dos respectivos valores.

Por sua vez, a questão atinente ao pagamento ou não do ICMS-DIFAL é fato a ser apurado em novo procedimento fiscal. Há que ser observado também, nesse novo procedimento fiscal, se nas parcelas dos créditos escriturados pelo estabelecimento autuado, em 2017, houve o lançamento de valores do ICMS-ST retido nas operações anteriores, para a compensação com os valores que já se encontravam pagos em favor do Estado da Bahia, tanto no que se refere às operações em que houve imobilização contábil dos bens como em relação às operações de saídas posteriores para outras unidades federadas, seja através de transferências ou de vendas a outros contribuintes.

Pelas razões acima expostas, no que se refere à acusação desferida contra o contribuinte de escrituração de crédito fiscal fora de período em que se verificou a entrada da mercadoria ou em que se configurou o direito de utilização do crédito, o Auto Infração NÃO PROCEDE. Por outro lado, também não acolho a tese exposta na peça de defesa de que as disposições do art. 315 do RICMS/Ba (Dec. nº 13.780/12), são inconstitucionais ou ilegais, visto que, não se encontra no campo de competência dos órgãos julgadores administrativos enveredar na apreciação dessas questões (art. 167, incisos I e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99).

Todavia, conforme já sinalizado linhas acima, a autoridade administrativa deve renovar o procedimento fiscal para que seja verificado, em nova ação fiscal, a existência de créditos tributários passíveis de lançamento em favor do Estado da Bahia, seja a título de ICMS-DIFAL e/ou por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em razão de escrituração nos livros fiscais de valores superiores aos permitidos na legislação relativamente ao ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), nas operações anteriores de aquisição dos bens.

Ainda no campo do mérito da autuação, e considerando que no pedido de diligência foi determinado para que o autuante revisasse a conta corrente fiscal do contribuinte para que fosse certificado se os eventuais créditos indevidos resultaram em descumprimento de obrigação principal, ou seja, se implicaram em obrigação de pagar tributo, há que se destacar que essa parte da diligência não foi cumprida pela autoridade fiscal autuante. Porém, as cópias das DMAs anexadas ao PAF (fls. 67 a 78), revelam que em diversos meses os valores lançados no Auto de Infração seriam totalmente absorvidos ou reduzidos pelos saldos credores apurados pelo contribuinte. Essa circunstância, de redução ou de total absorção dos créditos pelos débitos, se apresentou nos meses de janeiro, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro do exercício de 2017. Mais uma fragilidade da autuação que reforça a decisão aqui exarada de refazimento da ação fiscal para se apurar se há efetivamente obrigação tributária principal a ser exigida e em quais montantes.

Por fim, considerando que a acusação que gerou a cobrança do imposto lançado no Auto de Infração não tem sustentação nos fatos apurados e comprovados no decorrer da instrução processual, resulta que a multa de 60% lançada na peça acusatória, também é indevida. Inexiste, igualmente, a possibilidade de conversão de obrigação tributária principal inexistente em descumprimento de obrigação acessória. Inaplicável ao caso em exame o pedido subsidiário formulado pela defesa.

Reitera-se aqui, mais uma vez, a necessidade de renovação do procedimento fiscal em relação aos créditos fiscais lançados na escrita do estabelecimento, no exercício de 2017, a fim de se verificar se há possibilidade de lançamento de outro(s) débitos(s) tributário(s) em favor do fisco estadual, considerando que a acusação de uso extemporâneo de créditos de ICMS não se verificou no caso concreto.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA dos valores lançados no Auto de



Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0004/18-6**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA**.

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” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO– PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADIO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR