

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0015/19-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM S/A.
RECORRIDOS - TIM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 4ª JJF nº 0223-04/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08/07/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0096-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO EM ÚNICO LANÇAMENTO. UTILIZAÇÃO EM DESACORDO COM NORMA REGULAMENTAR. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. Aplicação apenas de multa por descumprimento dessa determinação regulamentar, prevista no art. 42, II, "f" da Lei no 7.014/96, já que tal ilícito não importou em descumprimento de obrigação principal, visto que o contribuinte, ao deixar de recolher o imposto no valor equivalente ao crédito fiscal antecipado no mês, também recolheu a maior o mesmo valor no mês subsequente. Mantida a penalidade, porém, sob enquadramento diverso. Razões do Recurso Voluntário incapazes à reforma do Acórdão. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/08/2019, exige ICMS no valor de R\$720.064,98, mais multa de 60%, sob a acusação de:

“Escriturou 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”.

Ainda consta da acusação que:

“A empresa TIM Celular, inscrição estadual 063.398.400, utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em agosto/2016, crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$1.440.129,97, referente ao seu ativo permanente (CIAP), do período de apuração de abril/2015 e junho/2015, ou seja, 02 meses.

A empresa TIM CELULAR, foi incorporada pela TIM S/A, inscrição 051.833.910.

A autuada protocolizou Pedido de Restituição nº 053.296/2016-9, no valor de R\$1.440.129,97, e aguardou o prazo legal de 90 dias previsto no RPAF/BA para utilizar o crédito fiscal.

Porém, a empresa, de forma deliberada e irregular, optou por infringir o Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 02 meses.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado, que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais extemporâneos referentes ao período de abril/2015 e junho/2015, através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 02 meses, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS no Estado da Bahia.

Assim, o crédito fiscal extemporâneo de um dos períodos objeto do pedido, no valor de R\$720.064,98 (R\$1.440.129,97/2 meses), foi irregularmente utilizado pela empresa e está sendo objeto desta autuação.

Fica evidenciado que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto e escriturou

anticipadamente e de forma não prevista os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS em agosto/2016. Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em momento não previsto na legislação. É indubidoso que, por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido.

A legislação tributária corrobora que os créditos, mesmo se legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao alvedrio do contribuinte, pois para serem devidamente utilizados, devem se submeter ao regramento estabelecido Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º.

Acrescentamos ainda que este fato, trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que, o conta-corrente da empresa para recolhimento de ICMS apresenta saldo sempre DEVEDOR.

Tudo apurado conforme EFD de Apuração do ICMS do contribuinte de Agosto/2016, intimação fiscal 37/2017, resposta da empresa a intimação fiscal 37/2017 e cópia do Processo 053.296/2016-9, TODOS APENSOS AO PAF”.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$432.038,99, com os seguintes fundamentos:

VOTO

[...]

Isto posto, tem-se que o foco da autuação está centrado na inobservância pelo autuado de aspectos formais quanto à utilização do crédito extemporâneo, na medida em que o autuante não questionou a legitimidade do crédito e pontuou que ficou evidenciado que mesmo não ocorrendo descumprimento da obrigação principal, remanesce patente nos autos como ponto incontrovertido o inadimplemento, pelo autuado, de obrigação acessória expressamente estatuída na legislação tributária vigente, qual seja, a apropriação antecipada do multicitado crédito.

De fato, o Art. 73, § 5º do RPAF/BA estabelece que “A restituição de tributo ou penalidade autorizada pelo fisco ou nos termos do art. 78 deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que ocorreram os pagamentos indevidos”.

Também, o RICMS/BA, em seu Art. 315 assim se expressa:

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

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobreindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

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

Neste contexto, vejo que, como já dito, a questão caminha no sentido de que houve por parte do autuado inobservância de uma formalidade legal, a qual ao meu ver, não possui o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS a que tem direito, eis que estes não foram alvo de qualquer questionamento pelo autuante quanto a sua legitimidade, mesmo porque promoveu as devidas verificações e conferiu todos os lançamentos realizados nos livros fiscais do autuado sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas.

Assim, os mencionados dispositivos regulamentares, determinam que os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês, ou no mês subsequente, não podem ser lançados na forma como agiu o autuado, já que devem se submeter ao regramento estabelecido. Entretanto, considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal que a própria fiscalização reputa como legítimo, ao tempo em que, restou evidenciado que o autuado se apropriou do crédito fiscal líquido e certo, porém de forma não preconizada pela legislação, ou seja, deveria utilizar tal crédito em parcelas mensais, idênticas aos períodos a que se referem, neste caso dois meses, procedimento este que resulta em descumprimento da obrigação de escriturar os créditos em duas parcelas mensais, razão pela qual, tal procedimento fica sujeito à sanção tipificada na alínea “a”, do inciso VII, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Registro, por oportuno, que o entendimento acima esposado já vem sendo admitido por este CONSEF em outros julgados já realizados em situação idêntica, envolvendo o mesmo autuado, a exemplo dos Acórdãos nº 0161-03/16 cuja decisão foi mantida pela 2ª CJF através do Acórdão nº 0186-12/17 além do recente Acórdão nº 0238-03/19.

Isto posto, considero que deve ser afastada a glosa do crédito no valor de R\$720.064,98, porém mantida a multa aplicada no valor de R\$432.038,99 com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pelo descumprimento da obrigação de escrituração do crédito fiscal na forma preconizada pela legislação tributária.

Por outro lado, e apesar de o autuante ter declarado que não há, da sua parte, qualquer questionamento quanto a legitimidade dos créditos, vejo que o autuado, em sua peça defensiva, declarou que a SEFAZ, em 28.12.2018, apresentou parecer final relacionado ao pedido de utilização extemporânea do crédito, concedendo o deferimento parcial na ordem de R\$364.798,06, fato este que, apesar do autuado citar que tal decisão foi objeto de recurso, deverá a autoridade fazendária da circunscrição do autuado proceder as devidas verificações para aquilatar a repercussão dessa decisão na escrita fiscal do autuado.

No que diz respeito ao pedido para redução ou cancelamento da multa originalmente aplicada, ante o alegado efeito confiscatório da mesma, registro que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, enquanto que a penalidade aplicada é a legalmente prevista pela legislação tributária em vigor, a qual fica mantida, vez que foi excluída apenas a exigência do valor principal.

Finalmente, quanto ao pedido do patrono do autuado no sentido de que as intimações e notificações relacionados ao presente processo sejam encaminhados ao seu endereço indicado na peça defensiva, ressalto que nada obsta que o setor encarregado desse procedimento atenda ao pedido formulado, entretanto ressalto que as intimações relacionadas a processo administrativo fiscal estão sujeitas ao regramento estabelecido pelo Art. 108 do RPAF/BA, portanto, o seu eventual não atendimento não implica em qualquer nulidade.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$432.038,99.

Considerando que a desoneração ao sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, a 4ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida o contribuinte interpôs Recurso Voluntário visando a reapreciação da Decisão, sob as alegações de:

- i) O imposto em discussão é totalmente indevido, tendo em vista que o crédito é totalmente legítimo e incontroverso;
- ii) A multa é reconhecidamente abusiva, conforme julgados dos Tribunais Superiores acostados;

Em seguida, o recorrente passa a tecer considerações sobre o caráter confiscatório da penalidade aplicada, no sentido de que a multa aplicada é abusiva e tem caráter confiscatório, pois equivale a 60% do valor do imposto creditado, o que incorre em violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, do que defende que as penalidades devem ser aplicadas em patamar compatível com a gravidade das infrações supostamente cometidas, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade tributária, razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, do que cita decisão do STF.

Assim, assevera ser inegável que a sanção imposta criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à infração cometida, sendo proibido o confisco em matéria tributária, eis que os valores cobrados no caso presente são evidentemente abusivos, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, não encontrando características quaisquer de razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade.

Por fim, requer que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para reformar o Acórdão JJF nº 0223-04/19 e, consequentemente, cancelar o Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido, em montante superior ao valor de R\$200.000,00, conforme previsto à época no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Inicialmente, do exame das razões do Recurso de Ofício, a desoneração do débito original de R\$720.064,98, para R\$432.038,99, decorreu do entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, de que no caso concreto, trata-se apenas de inobservância de uma formalidade legal relativa a legítimos créditos de ICMS a que tem direito o contribuinte, ou seja, de utilizar o crédito fiscal em única parcela e não em duas parcelas mensais, idênticas aos períodos a que se referem.

Assim, a JJF concluiu que tal procedimento fica sujeito à sanção tipificada na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que estabelece a multa de 60% do valor do crédito fiscal, *que não importe em descumprimento de obrigação principal*, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal.

Contudo, vislumbro que no caso concreto não há como aplicar tal dispositivo legal, o qual estabelece, como condição “*sine qua non*” para aplicação apenas da penalidade, que o crédito fiscal utilizado irregularmente não importe em descumprimento de obrigação principal, o que não ocorreu no caso em lide, ensejando repercussão financeira no recolhimento do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que a apuração do ICMS apresenta saldo devedor no mês, conforme consignado na acusação, ou seja, implicando em recolhimento a menor no mês de agosto de 2016, objeto da exação fiscal.

Sendo assim, a penalidade prevista para o ilícito fiscal é a prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo transcrito:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

*[...]
II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

[...]

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal; (grifei)

Porém, há de se convir que se verifica que o contribuinte, ao deixar de recolher o imposto no valor equivalente ao crédito fiscal antecipado no mês de agosto de 2016, também recolheu a maior o mesmo valor no mês subsequente, uma vez que **não** houve o crédito correspondente no mês de setembro de 2016, o que importa dizer, que *neste caso específico*, não caberá a exigência simultânea do imposto e da multa, mas apenas da penalidade prevista no inciso II, “f”, do art. 42 da referida Lei, haja vista que inexiste a obrigatoriedade da exigência do imposto em tal dispositivo legal, o qual se refere apenas às multas.

Diante de tais considerações, concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício, porém, para aplicar a multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Inerente ao Recurso Voluntário, as razões recursais restringem-se às alegações de que: *i*) a exigência do imposto em discussão é indevida, tendo em vista que o crédito é totalmente legítimo e incontroverso e *ii*) a multa é abusiva e de caráter confiscatório, do que cita julgado do STF.

Inicialmente, há de salientar que não está em discussão a legitimidade do crédito fiscal no valor de R\$720.064,98, objeto da exação fiscal ora em análise, mas sim a utilização irregular do referido crédito fiscal extemporâneo, inicialmente no montante de R\$1.440.129,97, e relativo aos períodos de abril e junho de 2015, eis que a acusação é de que foi utilizado através de único lançamento fiscal, em agosto de 2016, ao invés de escriturá-lo em dois meses, conforme determina o art. 315

do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o qual estabelece que o uso dos créditos deverão se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja, no caso concreto, em dois meses, o que implica dizer R\$720.064,98, para cada mês.

Portanto, no caso dos autos, em que pese a ressalva contida no parágrafo segundo, do art. 315 do RICMS, não se trata de ilegitimidade de crédito fiscal, mas de crédito fiscal irregular, por ser utilizado antecipadamente ao previsto na legislação, visto que o crédito fiscal extemporâneo deve ser tratado através de rito processual próprio, eis que:

RICMS/BA:

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

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobre vindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

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

Quanto à alegação de que a multa de 60% é abusiva e confiscatória, há de se registrar que é a legalmente prevista para a infração apurada, e à sua ocorrência, conforme vigência do ditame legal, já analisado.

Diante de tais considerações, conclui-se que tais razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício e Voluntário interpostos, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281081.0015/19-5, lavrado contra **TIM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$432.038,99**, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS