

A. I. N° - 281081.0020/19-9
AUTUADO - TIM S. A.
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/08/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0087-03/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. NÃO APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO. Para o correto uso de crédito fiscal, devem ser observadas as condições estabelecidas no art. 309, do RICMS-BA/2012. Não foram carreados aos autos, os documentos fiscais que efetivamente comprovem o regular direito ao uso do crédito fiscal, restando comprovado o uso de crédito indevidamente, por falta de documentos fiscais que suportem o crédito fiscal. O sujeito passivo não traz aos autos elementos capazes de elidir a acusação fiscal. Infrações 01 e 02 subsistentes. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 04/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$175.115,45, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.42. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro a novembro de 2017. Exigido no valor de R\$110.535,45, acrescido da multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos que:

“A empresa TIM S.A., nos meses janeiro a novembro de 2017, se creditou de ICMS ST sobre Operações de Transposição de Estoque, no valor total de R\$126.562,99, referente a ressarcimento da transposição de estoque de aparelhos celulares.

A fiscalização intimou a empresa, conforme intimação 31/2017, apensa ao PAF, para apresentar a composição das notas fiscais de saída e entradas utilizadas para comprovação do direito ao respectivo crédito fiscal utilizado. Atendendo a intimação a empresa apresentou a fiscalização as planilhas solicitadas, contendo todas notas fiscais de saída utilizadas para transposição de estoque e também, as respectivas notas fiscais de entrada que dão suporte ao direito de ressarcimento do ICMS Substituição Tributária Normal.

A fiscalização de posse dos documentos fornecidos, apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou irregularmente diversas notas fiscais de entrada de aparelhos celulares.

Foram apurados dois tipos de irregularidades nas notas fiscais de entrada que dão suporte ao ressarcimento do crédito de ICMS normal ST.

A primeira irregularidade, apurada no ANEXO A, se refere as notas fiscais de entrada, cuja entrada no estoque da empresa ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque).

Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre, fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos.

Desta forma, neste caso, ficou evidenciado que a operação de ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte ou comprobatória, tendo em vista que as notas de entrada são posteriores as notas fiscais de saídas, caracterizando de forma clara, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos. Nesta irregularidade foram glosadas créditos no valor de R\$97.512,32. Tudo

apurado e demonstrado conforme Anexos “A” (Cobrança Analítica), apenso ao PAF integralmente em meio magnético, e também em papel, apenas para efeito ilustrativo (algumas folhas).

A segunda irregularidade, foi apurada, no ANEXO “B”, onde a fiscalização apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou a maior diversos créditos fiscais, visto que, a quantidade de aparelhos registrados nas notas fiscais de saída, não possuem origem nas respectivas notas fiscais de entrada ou possuem origem apenas parcial.

Em resumo, foi apurado pelo fisco que a quantidade de aparelhos celulares lançados nas notas fiscais de saída, estão em quantidades superiores aos existentes nas respectivas notas fiscais de entrada, suporte do crédito fiscal.

No levantamento elaborado pela fiscalização, apuramos saídas de 742 aparelhos celulares, contra a entrada de 511 aparelhos celulares.

Desta forma, fica evidenciado que a maior parte do ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte comprobatória, tendo em vista que as quantidades dos produtos existentes nas notas de entrada são muito inferiores as quantidades apuradas nas notas fiscais de saídas, caracterizando de forma objetiva e irrefutável, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos.

Acrescentamos que o levantamento foi feito por código produto e quantidade, apurados nas notas fiscais de saídas, e nas notas fiscais de entradas vinculadas as notas fiscais de saída.

Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos e a perda ao direito do respectivo Ressarcimento ST. O valor glosado pelo fisco nessa infração foi de R\$13.023,13. O levantamento completo elaborado pelo fisco, está no ANEXO “B”, apenso ao PAF de forma completa, em meio magnético, e também parte em papel, para efeito de ilustração.

A fiscalização também elaborou um demonstrativo denominado “Resumo de Cobrança”, para facilitar visualização da cobrança de ambas irregularidades. Este demonstrativo exibe os valores apurados tanto no Anexo A como no Anexo B. Esta planilha está apensa ao PAF em meio magnético”.

Infração 02 - 01.02.42. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro a novembro de 2017. Exigido no valor de R\$64.580,00, acrescido da multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos que:

“A empresa TIM S.A., nos meses janeiro a novembro de 2017, se creditou de ICMS ST sobre Operações de Transposição de Estoque, no valor total de R\$79.847,60, referente a ressarcimento de aparelhos celulares.

A fiscalização intimou a empresa, conforme intimação 31/2017, apensa ao PAF, para apresentar a composição das notas fiscais de saída e entradas utilizadas para comprovação do direito ao respectivo crédito fiscal utilizado. Atendendo a intimação a empresa apresentou a fiscalização as planilhas solicitadas, contendo todas notas fiscais de saída utilizadas para transposição de estoque e também, as respectivas notas fiscais de entrada que dão suporte ao direito de ressarcimento do ICMS Substituição Tributária Normal.

A fiscalização de posse dos documentos fornecidos, apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou irregularmente diversas notas fiscais de entrada de aparelhos celulares.

Foram apurados dois tipos de irregularidades nas notas fiscais de entrada que dão suporte ao ressarcimento do crédito de ICMS normal ST.

A primeira irregularidade, apurada no ANEXO 02, se refere as notas fiscais de entrada, cuja entrada no estoque da empresa ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque).

Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre, fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos.

Desta forma, neste caso, ficou evidenciado que a operação de ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte ou comprobatória, tendo em vista que as notas de entrada são posteriores as notas fiscais de saídas, caracterizando de forma clara, a falta de comprovação da origem dos

respectivos produtos. Nesta irregularidade foram glosados créditos no valor de R\$49.068,32. Tudo apurado e demonstrado conforme Anexo “01” (Cobrança Analítica), apenso ao PAF integralmente em meio magnético, e também em papel, apenas para efeito ilustrativo (algumas folhas).

A segunda irregularidade foi apurada, no Anexo “01”, onde a fiscalização apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou a maior diversos créditos fiscais, visto que, a quantidade de aparelhos registrados nas notas fiscais de saída, não possuem origem nas respectivas notas fiscais de entrada ou possuem origem apenas parcial.

Em resumo, foi apurado pelo fisco que a quantidade de aparelhos celulares lançados nas notas fiscais de saída, estão em quantidades superiores aos existentes nas respectivas notas fiscais de entrada, suporte do crédito fiscal.

No levantamento elaborado pela fiscalização, apuramos saídas de 742 aparelhos celulares, contra a entrada de 511 aparelhos celulares.

Desta forma, fica evidenciado que a maior parte do ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte comprobatória, tendo em vista que as quantidades dos produtos existentes nas notas de entrada são muito inferiores as quantidades apuradas nas notas fiscais de saídas, caracterizando de forma objetiva e irrefutável, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos.

Acrescentamos que o levantamento foi feito por código produto e quantidade, apurados nas notas fiscais de saídas, e nas notas fiscais de entradas vinculadas as notas fiscais de saída.

Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos e a perda ao direito do respectivo Ressarcimento ST. O valor glosado pelo fisco nessa infração foi de R\$15511,69. O levantamento completo elaborado pelo fisco, está no ANEXO “B”, apenso ao PAF de forma completa, em meio magnético, e também parte em papel, para efeito de ilustração.

A fiscalização também elaborou um demonstrativo denominado “Resumo de Cobrança”, para facilitar visualização da cobrança de ambas irregularidades. Este demonstrativo exibe os valores apurados tanto no Anexo A como no Anexo “01”. Esta planilha está apensa ao PAF em meio magnético”.

O Autuado impugna o lançamento às fls. 47 a 57. Depois de reproduz as infrações que lhe foram imputadas com os respectivos dispositivos infringidos e assinalar a tempestividade de sua Impugnação articula suas razões de defesa na forma a seguir resumidas.

Observa tratar-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de ICMS - ST, em decorrência de supostas irregularidades no creditamento do imposto em Operações Interestaduais e de Transposição de Estoque no período de janeiro a novembro de 2017, no valor de R\$175.115,45, com aplicação de multa de 60%.

Diz ser pessoa jurídica de direito privado que desempenha atividades no ramo de telecomunicações, mais especificamente no de telefonia celular, sempre agindo em consonância com suas obrigações fiscais.

No entanto, a fiscalização alega que teria incorrido nas seguintes irregularidades:

- i) se creditado irregularmente de notas fiscais de entrada, cuja entrada no estoque ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque), o que caracterizaria a falta de comprovação da origem dos produtos; e
- i) para fins de ressarcimento do ICMS ST, teria se utilizado de diversos créditos fiscais a maior, visto que, a quantidade registrada de aparelhos, nas notas fiscais de saída, não possui origem nas respectivas notas fiscais de entrada ou possuem origem parcial.

Afirma que, ao contrário do entendimento adotado no Auto de Infração ora impugnado, não cometeu qualquer infração.

Ao tratar da Infração 01, esclarece que o débito em análise se refere a ressarcimento de ICMS Próprio sobre Operações de Transposição de Estoque e não de ICMS - ST, conforme alegado pela

autoridade fiscal no Auto de Infração (Doc. 03). Frisa que apenas este fato demonstra a irregularidade do Auto de Infração, que deve ser anulado de imediato.

Ressalta também, antes de adentrar na discussão das respectivas infrações, que a operação de Transposição de Estoque configura-se quando o contribuinte, embora tenha adquirido mercadorias com intuito de destiná-las a industrialização ou comercialização, decide utilizá-las em situações em que não haja operação subsequente ou empregá-las em objeto alheio a sua atividade.

Esclarece que a transposição de estoque ocorre quando o contribuinte altera a destinação das mercadorias, passando-as para o seu uso e/ou consumo ou para o Ativo Imobilizado do estabelecimento.

Registra que, pelo princípio da não cumulatividade do ICMS, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto cobrado nas entradas de mercadorias destinadas a comercialização ou industrialização, desde que a saída posterior dessas mercadorias ou outras resultantes da sua industrialização sejam tributadas ou, não sendo, a legislação permita, expressamente, a sua manutenção.

Explica que a operação de Transposição de Estoque se configura quando a mesma adquire aparelhos de telefone como material destinado a revenda e os mesmos são registrados no CFOP 2403, 2102 ou 2409. Revela que no decorrer de algumas ações comerciais, ocorre a necessidade de ceder a mercadoria em comodato.

Menciona que emite uma nota fiscal de Transposição de Estoque para ativo, utilizando o CFOP 5949, a fim de documentar que a mercadoria deixara de ser um material destinado a revenda e que passara a compor o seu ativo. Esclarece que tal nota é tributada e registrada com CFOP 1949, também tributada, no ativo da empresa que entrara em outra cadeia de apropriação do crédito de ICMS sobre operações com ativo imobilizado.

Declara que optou por centralizar o estoque de mercadoria do Nordeste, no Estado de Pernambuco e, para evitar que ocorra erro no processo de transferência de mercadoria para os Estados, a operação é feita com emissões de notas fiscais e os devidos registros nos Livros fiscais de forma simultânea, desde a baixa da mercadoria do ativo em PE até a entrada da nota fiscal na Bahia. Observa que isso explica o motivo pelo qual a mercadoria sai de Pernambuco e entra em Salvador no mesmo dia.

Observa que o pedido de Ressarcimento de ICMS ST de Transposição de Estoque requer a restituição do imposto pago na Entrada no Estado da Bahia, considerando que a mercadoria adquirida não foi comercializada e suas operações subsequentes foram devidamente tributadas. Ocorre que considera o valor da última aquisição ou transferência do item como base para o cálculo de ressarcimento do ICMS Próprio

Destaca que, ao interpretar de forma equivocada a sistemática utilizada para o cálculo do ressarcimento do crédito, a autoridade fiscal alega que foram utilizadas Notas Fiscais com datas de saída posteriores as datas de entrada e que isto resulta em cálculos a mais, em desacordo com a legislação estadual, que exige a correlação das Notas Fiscais de entrada x Notas Fiscais de Saída, uma a uma, para o cálculo do imposto a ser restituído ou, no máximo, suportada a data de entrada inferior a de saída.

Revela que, apesar de as Notas Fiscais utilizadas, para compor o preço dos itens a serem restituídos, serem posteriores as notas que compõem os pedidos, a adoção dessa sistemática não tem como trazer prejuízo ao erário estadual, muito pelo contrário, vista que a adoção do preço mais recente do item pode, inclusive, resultar em valor a menor a restituir, vez que, naturalmente, ocorreria uma desvalorização do preço do item mais recente em relação a aquisição mais antiga.

Menciona que a utilização do preço mais recente é feita com base no art. 299, inciso IV, §3º do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Em relação ao crédito de aparelhos de saída maior que a quantidade de entrada, diz que em continuidade ao argumento que vem sendo desenvolvido, para fins de cálculo de ressarcimento, o cálculo do crédito se refere ao ICMS Próprio pago na entrada do Estado, quando da aquisição de mercadoria. Para tanto, se utiliza do valor do imposto da nota fiscal de entrada como referência para cálculo do imposto da nota de saída, dentro da regra de ressarcimento.

Assinala que, da mesma forma que demonstrado no capítulo anterior em relação aos valores, a correlação das quantidades da quantidade de saída utilizando, como referência, a quantidade informada na nota de entrada demonstra um entendimento equivocado da autoridade fiscal.

Considerando que na própria legislação estadual, o §3º, do art. 301, do RICMS-BA/12, citado acima, aduz que o valor do imposto pode ser a da última aquisição, logo a nota fiscal de aquisição pode ter quantidades diferentes daquela registrada na saída.

Prossegue frisando ser indispensável que a fiscalização realize a análise da composição de cálculo e valores com base em todo o período, e não apenas pela comparação de datas e quantidades.

Ao cuidar da Infração 02, esclarece que o débito em análise se refere a ressarcimento de ICMS Próprio sobre Operações Interestaduais e não de ICMS - ST, conforme alegado pela autoridade fiscal no Auto de Infração. Afirma que apenas este fato demonstra a irregularidade do Auto de Infração, que deve ser anulado de imediato.

Ressalta também, antes de adentrar na discussão das respectivas infrações, que o recolhimento do ICMS substituição tributária sobre as mercadorias supramencionadas ocorreu em virtude de aquisição com o intuito de posterior comercialização.

Frisa que, apesar de ter suportado o ônus da repercussão tributária, quando da aquisição da mercadoria, o fato inicialmente presumido não se concretizou.

Sustenta que, embora as mercadorias tenham sido adquiridas com o objetivo de comercialização interna, foram revendidas para cliente localizado em outra Unidade da Federação, conforme demonstrada em esquema gráfico à fl. 53.

Pondera que, conforme estabelecido pela Lei Complementar 87/96, a não ocorrência do fato gerador presumido enseja o direito a crédito ao Contribuinte. Revela que da mesma forma, há a previsão na legislação Estadual - RPAF-BA/99 de restituição no caso em análise.

Revela que, como a mercadoria adquirida não foi comercializada internamente e suas operações subsequentes foram devidamente tributadas, deve o Contribuinte ter direito ao crédito do imposto pago na entrada no Estado da Bahia. Afirma que considera, como base para o cálculo de ressarcimento do ICMS Próprio, o valor da última aquisição ou transferência do item.

Registra que apesar de as Notas Fiscais utilizadas pela empresa, para compor o preço dos itens a serem restituídos, serem posteriores as notas que compõem os pedidos, a adoção dessa sistemática não tem como trazer prejuízo ao erário estadual, muito pelo contrário, visto que a adoção do preço mais recente do item pode, inclusive, resultar em valor a menor a restituir, vez que, naturalmente, ocorreria uma desvalorização do preço do item mais recente em relação a aquisição mais antiga.

Lembra ser o ICMS um tributo recolhido mensalmente, independente da data de entrada da mercadoria, sendo assim, a utilização da data posterior, como parâmetro, não estaria infringindo a regra Estadual, como permite no §3º, do art. 301, do RICMS-BA/12.

No tocante ao crédito de aparelhos de saída maior que a quantidade de entrada, explica que em continuidade ao argumento que vem sendo desenvolvido, para fins de cálculo do ressarcimento, o cálculo do crédito se refere ao ICMS Próprio pago na entrada do Estado, quando da aquisição de mercadoria. Para tanto, a Contribuinte se utiliza do valor do imposto da nota fiscal de entrada como referência para cálculo do imposto da nota de saída, dentro da regra de ressarcimento.

Da mesma forma que demonstrado no capítulo anterior em relação aos valores, a correlação das quantidades da quantidade de saída utilizando, como referenda, a quantidade informada na nota de entrada demonstra um entendimento equivocado da autoridade fiscal.

Considerando que a própria legislação estadual, o §3º, do art. 301, do RICMS-BA/12, citado acima, menciona que o valor do imposto pode ser o da última aquisição, logo a nota de aquisição pode ter quantidades diferentes daquela registrada na saída.

Diz ser indispensável que a fiscalização realize a análise da composição de cálculo e valores com base em todo o período, e não apenas pela comparação de datas e quantidades.

No que concerne à multa indicada, registra que a multa aplicada é abusiva e tem nítido caráter confiscatório, pois equivale a 60% do valor do imposto supostamente devido.

Sustenta que a ilegalidade e o caráter confiscatório da multa imposta incorrem em violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como proibição da utilização da tributação para fins confiscatórios, conforme o inciso IV, do art. 150, da CF/88.

Prossegue assinalando que, mesmo se devido fosse o tributo, a multa aplicada é desrazoada e desproporcional, tendo em vista o excessivo encargo que está sendo imposto impugnante. A penalidade deveria ter sido aplicada em um patamar compatível com a gravidade da infração supostamente cometida, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade tributária, razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto à possibilidade de aplicação do princípio de vedação ao confisco as multas quando são arbitrariamente impostas, caracterizando desproporcionalidade com a infração a exemplo do RE nº 523 471 AgR/Mg, rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje de 06.04.2010, cujo teor reproduz.

O Tribunal Pleno do STF, quanto ao mérito da Medida Cautelar na ADI nº 551, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 30, do art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais dispõem sobre as multas punitivas.

Diz ser inegável que a sanção imposta criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional a infração cometida, sendo proibido a confisco em matéria tributária.

Os valores cobrados no presente caso são evidentemente abusivos, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, não encontrando características quaisquer de razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade.

Requer que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas exclusivamente em nome dos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, inscrito na OAB/RJ sob o nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, inscrito na OAB/RJ, sob o nº 117.404, com escritório a Avenida Rio Branco nº 99, 70º andar, Centro, Rio de Janeiro.

Conclui requerendo que:

- a) - seja determinada a realização de diligência, na forma do art. 56, inciso V, do Dec. nº 14.689 de 09/08/1995, para que se verifique a escrituração das Notas Fiscais, conforme demonstrado na Contestação à intimação;
- b) - ao final, que seja dado provimento à presente Impugnação, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, determinando-se o seu cancelamento, bem como do débito de ICMS cobrado e da multa aplicada;
- c) - caso assim não se compreenda, pugna pela redução da multa aplicada para um patamar razoável.

O Autuante presta informação fiscal fls. 82 a 94. Depois de sintetizar os argumentos da defesa, alinha os argumentos a seguir resumidos.

Em relação ao Item 01 da defesa, informa que a empresa TIM S/A, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao

referido crédito. Tudo apurado conforme, Anexos A (Infração 01) e Anexo 02 (Infração 02) deste PAF.

Assinala que foi apurado pela fiscalização que a empresa se ressarciu irregularmente de ICMS, nas operações de substituição tributária sobre “aparelhos celulares”, nas transferências para outra unidade da Federação e também na transposição de estoque, pois não apresentou os documentos comprobatórios do direito ao referido crédito.

Informa que a fiscalização verificou que as notas fiscais de entrada utilizadas para o ressarcimento do ICMS, em ambos os casos, possuem datas de emissão posteriores as notas fiscais de saída sendo, portanto, inválidas para suportar tais transferências.

Apresenta seu entendimento de que este procedimento adotado pela empresa comprova de forma clara e incontestável, a falta de origem dos respectivos produtos, devido a não apresentação de documentação fiscal comprobatória idônea.

Diz restar evidente que as mercadorias transferidas pela TIM-Pernambuco ainda não tivessem ingressado no estoque da TIM BAHIA, portanto estas não poderiam dar suporte legal para as operações de transferências realizadas com datas anteriores, e ainda amparar o direito ao ressarcimento de ICMS sobre operações da Substituição Tributária.

Declara ser fato notório, que somente após o ingresso físico e do devido registro na escrita fiscal da empresa, que os produtos passam a ter sua existência física reconhecida no estoque, de forma a dar suporte legal para realizar operações comerciais válidas.

Prossegue frisando ser evidente que pelas regras da legislação tributária, e pelos parâmetros aceitáveis da razão e da lógica, nenhum produto poderia sair do estoque da empresa, sem antes, ter dado entrada.

Observa que o princípio da razoabilidade tem tida aplicação em todos os ramos do direito brasileiro. Mais que isto, é um vetor interpretativo que caminha de mãos dadas com a Retórica e com a Lógica Jurídica.

Assevera que as notas fiscais de entrada objeto de ressarcimento sobre operações ST, deveriam ter sido registradas na contabilidade da empresa em momento anterior das respectivas saídas dos produtos transferidos, de forma a conceder o respectivo amparo legal da operação, e também comprovar que existe o suporte quantitativo de produtos necessários no estoque do Autuado.

Registra que a comprovação da existência dos produtos no estoque da empresa é imprescindível para dar sustentação legal a operação de ressarcimento do ICMS sobre essas operações ST.

Afirma que a cobrança realizada pelo fisco, nos Anexos A e 02 deste PAF, demonstra este fato de forma concreta.

Destaca que a empresa não contestou o levantamento elaborado pelo fisco.

Assevera que ao utilizar notas fiscais de entrada com datas posteriores as notas fiscais de saída, a empresa opta por interpretar de forma equivocada a nossa legislação, e não atender ao princípio da razoabilidade e lógica.

Esclarece que não há questionamentos quanto às operações de ressarcimento por transposição de estoque ou interestaduais, e sim, quanto à comprovação da existência dos créditos fiscais ressarcidos pela autuada.

De acordo com o que reza o RICMS-BA/12, no art. 301, §2º e §3º, o valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor do imposto retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento e quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento, proporcional à quantidade saída.

Observa que o direito a utilização do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, pressupõe que o contribuinte deva cumprir o que preceitua a legislação tributária, observando os limites e condições para utilização de créditos, ou seja, o direito ao crédito fiscal se condiciona ao valor destacado no documento fiscal referente à aquisição do bem tributado, bem como ser imprescindível a constatação da idoneidade dos documentos que originaram os aludidos créditos e a sua correta e tempestiva escrituração nos livros fiscais, consoante norma contida no art. 31, da Lei nº 7.014/96.

Assevera que as notas fiscais, arroladas na autuação, não foram escrituradas tempestivamente na EFD do Autuado, fato que impede a utilização de créditos fiscais gerados em documentos emitidos em data anterior à da utilização dos referidos créditos, ser caracterizada a utilização antecipada do crédito fiscal, prática não prevista na legislação.

Registra que em virtude de o contribuinte não ter apresentado os documentos fiscais que garantiram o crédito que fora utilizado, obedecendo aos normativos legais, a fiscalização efetuou a glosa dos mesmos.

Informa que já existe jurisprudência no Estado da Bahia sobre o tema em lide, conforme ementa, que transcreve, de julgamento contra a própria TIM Celular, sobre mesma infração.

Em relação ao Item 02 da defesa, assinala que a empresa TIM S/A, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao crédito.

Lembra que a empresa para fins de ressarcimento do ICMS sobre operações de transposição de estoque e Operações Interestaduais,

Destaca que o Autuado para fins de ressarcimento do ICMS sobre operações de transposição de estoque e Operações Interestaduais, utilizou a mais diversos créditos fiscais, visto que, a quantidade de aparelhos registrados nas notas fiscais de saída, não possuem origem nas respectivas notas fiscais de entrada, ou possuem origem apenas parcial.

Observa que o levantamento fiscal elaborado pelo fisco nos Anexos B e 01, demonstra de forma concreta e incontestável a falta de documentação suporte legal da empresa para amparar o ressarcimento do ICMS Subst. Tributária, das operações de transferências realizadas.

Informa que neste levantamento, no Anexo B, apenso ao PAF, foram detectadas saídas de 742 aparelhos celulares, contra a entrada de apenas 511 aparelhos celulares.

Observa que no Anexo 01, foram detectadas saídas de 6.356 aparelhos celulares, contra a entrada de apenas 814 aparelhos celulares.

Assevera que estes levantamentos comprovam a falta de origem de mais de 5.773 aparelhos celulares, cujo imposto a empresa se ressarciu de forma irregular e sem a devida documentação suporte necessária.

Acrescenta ponderando que a empresa não contestou o levantamento elaborado pelo fisco. Ressalta ainda, que apenas essas diferenças de 5.773 aparelhos apuradas pelo fisco, é que foram objeto de glosa do crédito, conforme demonstrado nos Anexos B e 01, apensos ao PAF.

Em resumo, foi apurado pelo fisco, em ambos anexos, que a quantidade de aparelhos celulares lançados nas notas fiscais de saída está em quantidade superior à existente nas respectivas notas fiscais de entrada, que dariam o suporte do crédito fiscal.

Arremata frisando sua convicção de ter provado que os valores do ressarcimento do ICMS, sobre operações ST, não possuem documentação fiscal suporte comprobatória, tendo em vista que as quantidades dos produtos existentes nas notas de entrada são muito inferiores às quantidades apuradas nas notas fiscais de saídas, caracterizando de forma objetiva e irrefutável, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos.

Revela a existência de jurisprudência no Estado da Bahia sobre o tema em lide. Cita como exemplo o Acórdão JJF Nº 211-02/19

Remata reafirmando a ação fiscal na integra.

Em relação à multa aplicada pela fiscalização, assevera ser a mesma legal e se encontra devidamente prevista e amparada na legislação tributária, conforme previsto na lei 7.014/96, art. 42, inciso VII, alínea “a”.

Assinala que a multa aplicada não tem caráter abusivo, tampouco confiscatório. Revela que em decisões recentes o STF, acabou impondo um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco.

Revela que o Supremo Tribunal Federal, esclarece que é vedada a aplicação de multa tributária pelos fiscos em percentual superior a 100%, em caso de multa punitiva, e 20%, em caso de multa moratória, sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal do Brasil.

Observa que a multa aplicada de 60%, no presente Auto de Infração, se encontra abaixo do limite estabelecido pelo STF. Acrescenta que as alegações do Autuado em relação à multa de ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade não podem ser apreciadas pela fiscalização, pois há vedação expressa no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

Declara ser contra qualquer diligência, visto que o Auto de Infração contém todas as informações e provas necessárias para correta análise dos fatos apurados.

Observa que o pedido do Autuado, se revela confessadamente procrastinatório de acordo com o RPAF-BA/99, reproduzindo o teor das alíneas “a” e “b”, do art. 147.

Destaca que o lançamento de ofício foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. Afirma que a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, sendo possível se determinar, com certeza, a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos. Afirma inexistir qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração e assinala que a alegação da empresa se mostra equivocada e procrastinatória.

Em conclusão, depois de reproduzir o inteiro teor do Acordão JJF Nº 0211-02/19, pugna pela manutenção integral da autuação.

VOTO

Depois de examinar as peças componentes do presente PAF, verifico que mesmo não sendo suscitadas questões específicas de nulidade, o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei 7014/96 e o RICMS-BA/2012. As irregularidades apuradas, afiguram-se devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa, bem como a apuração do imposto encontra-se em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

O Defendente solicitou diligência para que fosse verificada a escrituração das Notas Fiscais, conforme demonstrado em sua Contestação. Caberia ao sujeito passivo carrear aos autos, por ocasião da apresentação de sua Defesa todas as provas disponíveis, especialmente se a fonte delas for a sua própria documentação e escrituração fiscal. Ademais, não vislumbro qualquer necessidade de informações para o deslinde da matéria, ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção,

indispensáveis para a decisão da lide. Assim, com fundamento nas alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 147, do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de realização de diligência.

No mérito, as Infrações 01 e 02 acusam Autuado de que teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, cuja utilização decorreu de operações interestaduais e do ressarcimento da transposição de estoque de aparelhos celulares, conforme relato do Autuante, nos meses de janeiro a novembro de 2017, no valor de R\$175.115,45, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativo fls. 07 a 30.

Em sua Defesa, o Impugnante argumentou que as Notas Fiscais de entrada com datas posteriores às respectivas Notas Fiscais de saídas das mercadorias ocorreram pelo fato de a empresa utilizar a regra da última entrada para busca do valor a ser recuperado, e com isso, é considerada a última aquisição ou transferência do item como valor a ser utilizado como base para o pedido de ressarcimento. Sustentou que não procedera com o creditamento indevido do ICMS, tendo operado em acordo com a legislação vigente, conforme art. 301, parágrafo 3º, do RICMS-BA/12, não causando qualquer prejuízo ao erário estadual, visto que imposto é recolhido mensalmente. Pede improcedência da cobrança apurada nos Anexo “A” (Infração 01) e Anexo “02” (Infração 02), colacionados aos autos.

Alegou também a Defesa no tocante à quantidade de aparelhos celulares registrados nas notas fiscais de saída, que utiliza o valor da nota fiscal de entrada como referência para o cálculo do imposto da nota de saída, conforme art. 301, parágrafo 3º, RICMS-BA/12. Alega que o valor do imposto pode ser da última aquisição, logo a nota de aquisição pode ter valores diferentes daquela registrada na saída. Pede improcedência da cobrança do Anexo B (infração 01) e Anexo 01 (Infração 02).

Ao proceder a informação fiscal, o Autuante sustentou que as notas fiscais de entrada objeto de ressarcimento sobre operações ST, deveriam ter sido registradas na contabilidade da empresa em momento anterior das respectivas saídas dos produtos transferidos, de forma a conceder o respectivo amparo legal da operação, e também comprovar que existe o suporte quantitativo de produtos necessários em seu estoque.

Asseverou também que a comprovação da existência dos produtos no estoque da empresa é imprescindível para dar sustentação legal à operação de ressarcimento do ICMS sobre essas operações ST.

Registrhou que ao utilizar notas fiscais de entrada com datas posteriores as notas fiscais de saída, o Impugnante optou por interpretar de forma equivocada a legislação de regência, e não atender ao princípio da razoabilidade e lógica.

Incialmente ressalto que em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, será assegurado ao contribuinte, salvo, disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto cobrado nas entradas de mercadorias destinadas a comercialização ou industrialização, desde que a saída posterior dessas mercadorias ou outras resultantes da sua industrialização sejam tributadas ou, não sendo, a legislação permita expressamente a sua manutenção.

É patente que na apuração do imposto pelo sistema de conta corrente fiscal, não se pode aproveitar o ICMS destacado nas aquisições que já foram objeto de substituição tributária, posto que o valor do crédito já foi utilizado quando da aquisição da mercadoria para efeito do cálculo do imposto da substituição tributária, retido pelo responsável. Logo, o valor da compra de uma mercadoria que tem o destaque do ICMS-ST, não pode ser agregado ao crédito do ICMS das operações próprias.

Tratando-se de transposição de estoque de “aparelhos de telefone celulares”, mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, o sujeito passivo está obrigado a efetuar a retenção e recolhimento de ambos os impostos, o normal e o substituído, conforme dispõe a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, *in verbis*.

Cláusula segunda, Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade

pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Para evitar a cobrança em duplicidade, na operação de transposição de estoques, pode o sujeito passivo efetuar o ressarcimento dos impostos destacados, conforme dispõe a Cláusula terceira do citado convênio, que se aplica ao presente caso:

Cláusula terceira. Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.

Nesse mesmo diapasão, a norma supra reproduzida encontra-se preconizada no inciso I, do art. 301, do RICMS-BA/2012, *in verbis*:

Art. 301. Nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo:

I - o remetente utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso;

No que concerne ao foco da autuação, resta evidenciado nos autos inexistirem quaisquer questionamentos quanto à operação de ressarcimento por transposição de estoque e sim, quanto a comprovação da existência dos créditos fiscais resarcidos pela autuada.

Nesta senda, observo que o direito a utilização do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, pressupõe que o contribuinte deva cumprir o que preceitua a legislação tributária, observando os limites e condições para utilização de créditos, conforme prevê o art. 309, §§ 6º e 7º do RICMS- BA/2012, c/c art. 29, da Lei nº 7.014/96, ou seja, o direito ao crédito fiscal se condiciona ao valor destacado no documento fiscal referente a aquisição do bem tributado, bem como, afigura-se imprescindível a constatação da idoneidade dos documentos que originaram os aludidos créditos e a sua correta e tempestiva escrituração nos livros fiscais, consoante norma expressa contida no art. 31 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Além disso, as notas fiscais, arroladas na autuação, não foram escrituradas tempestivamente na EFD do contribuinte, fato que fragiliza o argumento da defesa, podendo a utilização de créditos fiscais gerados em documentos emitidos em data anterior a da utilização dos referidos créditos, ser caracterizada a utilização antecipada do crédito fiscal, prática não prevista na legislação.

Não tendo o Autuado apresentado os documentos fiscais que garantiriam o crédito que fora utilizado, foi então considerada indevida a utilização do crédito fiscal obedecendo aos normativos legais, constatado pela fiscalização, que apontou dois fatos ocorridos, conforme demonstrativos colacionados aos autos:

Infração 01:

- a) ANEXO A relaciona as notas fiscais de entrada, cuja ingresso das mercadorias no estoque do contribuinte ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque), fls. 08 a 12;
- b) ANEXO B demonstra que foram detectadas as saídas de 742 aparelhos celulares, contra a entrada de apenas 511 unidades, o que demonstra a falta de comprovação da origem de 231 unidades, fl. 13.

Infração 02:

- a) ANEXO 01 relaciona as notas fiscais de entrada, cuja ingresso das mercadorias no estoque do contribuinte ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque), fls. 19 a 23;
- b) ANEXO 02 demonstra que foram detectadas as saídas de 6.356 aparelhos celulares, contra a entrada de apenas 814 unidades, o que demonstra a falta de comprovação da origem de 5.542 unidades, fls. 19, 24 a 28.

O Autuado, além de não apresentar provas ou documentos capazes de elidir a acusação fiscal, não contesta os fatos apurados pela fiscalização chegando, inclusive, chega a admitir que notas fiscais de aquisição de mercadorias não foram tempestivamente escrituradas na sua EFD.

Convém também salientar que consoante consulta ao SISTEMA DE PARECERES TRIBUTÁRIOS - CPT, o Impugnante já pleiteou em diversas oportunidades, o resarcimento do ICMS-ST, e foi negado por inexistência de documentos fiscais que comprovassem os créditos pretendidos, a exemplo do Parecer DITRI nº 30474/2019.

Verifico ser esta a situação posta, haja vista que não foram trazidos aos autos quaisquer documentos que comprovem de forma consentânea os créditos fiscais utilizados pelo contribuinte.

Da análise da legislação aplicável aos fatos acima transcritos, resta indubioso o acerto da autuação, visto a impossibilidade em se creditar de valores não comprovados com documentos fiscais idôneos e legítimos.

Saliento que o próprio Regulamento do Estado da Bahia condiciona a apropriação de crédito fiscal, à condição de que tenham sido calculados corretamente e estejam destacados em documento fiscal correspondente, art. 93, §4º e 5º do RICMSBA/12.

Entendo que para elidir a acusação fiscal o sujeito passivo deveria ter apresentado cópia de todas as notas fiscais de saída interestadual, objeto de recuperação do ICMS-ST, bem como todos os DAEs de pagamento do imposto, restando evidente que os valores lançados como resarcimento de débitos foram devidamente respaldados e suportados, tanto no aspecto do que determina o art. 301, do RICMS-BA/2012 quanto aos documentos apresentados.

Assim, observo da análise de sua defesa, que não constam os meios de prova com os quais o interessado pretenda demonstrar a verdade de suas alegações, consoante dispõe o inciso IV, do art. 8º, do RPAF-BA/99.

Ademais, o Autuado não traz aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos apurados pelo Fisco, portanto, a simples negativa de cometimento da infração não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, nos termos do art. 143, do RPAF-BA/99.

Assim sendo, ficam mantidas as Infrações 01 e 02.

Em relação à multa aplicada lançada no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão, na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e falece competência a esse órgão julgador de negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do inciso III, art. 167, do RPAF-BA/99.

No que diz respeito à solicitação do patrono do Autuado para que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas exclusivamente em nome dos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, inscrito na OAB/RJ sob o nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, inscrito na OAB/RJ, sob o nº 117.404, com escritório a Avenida Rio Branco nº 99, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro, assinalo que nada impede que Secretaria desse CONSEF atenda ao pleito do Impugnante, no entanto, observo que de acordo com o art. 26, inciso II, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF-

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

BA/99, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281081.0020/19-9, lavrado contra TIM S. A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$175.115,45, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA