

**A. I. Nº.** - 281081.0006/20-0  
**AUTUADO** - TIM CELULAR S/A  
**AUTUANTE** - RICARDO RODEIRO MACÊDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/01/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 232-02/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. Comprovado nos autos que a inicial autorização para a apropriação extemporânea foi revisada/revogada mediante o devido processo, por conter vícios que a desautorizam, já que em processo revisional específico efetuado por autoridade administrativa competente, constatou-se ocorrência do instituto da decadência do direito ao crédito destacado em documentos fiscais que fundamentaram o pedido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Lavrado em 12/06/2020, o Auto de Infração exige ICMS acusando a seguinte infração:

01.02.86 – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante de restituição posteriormente indeferida. Valor: R\$320.534,32. Período: Março e Maio 2018. Enquadramento legal: Art. 33, § 2º, da Lei 7014/96 c/c arts. 78, parágrafo único, 81, 122, V e 173, IV, do RPAF.

Consta descrito que a TIM S/A registrou crédito fiscal extemporâneo no livro de apuração de ICMS, nos meses de março e maio 2018, referente a créditos do CIAP (Ativo Imobilizado), relativo ao período julho a dezembro 2012. Protocolou Pedido de Restituição, PAF nº 069.663/2017-8, no valor de R\$324.666,89, e aguardou o prazo legal de 90 dias para utilizar o crédito fiscal. Em março 2018, lançou R\$146.616,76 e em maio R\$ 178.050,13, a crédito fiscal em seu LRICMS,

Detectando erros na análise do processo, o Estado apresentou o Recurso de Ofício nº 213.030/2018-8, porque apurou que grande parte das NFs utilizadas no processo de restituição estavam “prescritas”. Tais NFs totalizaram R\$320.534,32, conforme novo Parecer Final emitido em 27/08/2018 e apensado aos autos, deferindo apenas R\$4.132,57 e indeferindo R\$320.534,32.

Inconformada, a empresa opôs o Recurso Voluntário contido no PAF 340.839/2018-4, indeferido pelo Parecer Final de 13/09/2019, também apensado aos autos.

Em 18/09/2019 foi cientificada do valor indeferido, mas, contrariando a legislação, não estornou o valor indeferido, afrontando os arts. 78, parágrafo único, 81, 122 e 173, IV, do RPAF (reproduzidos), conforme resposta da empresa também apensada aos autos.

Acrescenta que a falta de estono do crédito fiscal e seus acréscimos repercutiram nos recolhimentos tributários, visto que a conta corrente de apuração do ICMS sempre apresenta saldo devedor, sendo este o fundamento e razão do AI, por uso indevido do crédito fiscal.

Aduz que a Autuada é sucessora da TIM Celular IE 063.398.400 e que a incorporação ocorreu em 31/10/2018 e que tudo foi apurado conforme Intimação Fiscal 09/2020, resposta da empresa à Intimação Fiscal, EFD, cópia do Parecer do PAF 340.839/2018-4 (Recurso Voluntário).

Devidamente representado, o sujeito passivo impugna o lançamento às fls. 11-21. Após relatar os fatos, no ponto “III – DO DIREITO – A – DO PEDIDO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO FORMULADO ATRAVÉ DO ORICESSO Nº 069.663/2017-8” (Doc. 03), diz tê-lo apresentado em 02/05/2017, objetivando a restituição de R\$324.663,89; em 10/10/2017 foi cientificado do deferimento através do Parecer 29810 (Doc. 04) e que em março e maio 2018, os apropriou na escrita fiscal.

Fala que, para sua surpresa, a SEFAZ, em sede de Recurso de ofício, reanalisou e indeferiu quase a

totalidade de seu pedido, através do Parecer 29023/2018 (Doc. 05), sob o argumento de que as NFs objeto do pedido foram atingidas pela decadência, fato que motivou seu Pedido de Reconsideração (Doc. 06) para contagem do prazo decadencial que entende ser da competência do crédito. No caso, a partir de julho 2018.

Além disso, afirma, o parecer impugnado tratou de apropriação de créditos fiscais oriundos de aquisição para compor ativos, que devem obedecer a regra de apropriação de 1/48. Contudo, o crédito objeto do pedido de utilização se referia a apropriação extemporânea de créditos CIAP. Assim, diz, tratando-se de apropriação feita na forma do art. 315 do RICMS-BA, lançado no Bloco G126, não há falar em apropriação limitada ao número de parcelas.

Contudo, fala que o pedido de reconsideração do qual foi cientificado em 18/09/2019, manteve o indeferimento objeto do AI que entende improcedente.

No ponto “B – DA MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL, EM RAZÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS APROVEITADOS”, alega tratar-se de aproveitamento de crédito extemporâneo relativo ao período julho a dezembro 2012 sem que tenha ocorrido o fenômeno da decadência, pois, entende que o marco final para a contagem do prazo é a data do pedido de uso, tendo em vista que a legislação exige que o Contribuinte aguarde a autorização para uso ou, ainda, o decurso do prazo de 90 dias, mas, que ainda assim não fosse, o crédito foi utilizado de forma correta, eis que fundamentado no pedido. Assim, alega, ainda que a autorização tenha sido posteriormente anulada, no momento da realização do pedido não se havia operado a decadência.

No item “C – DA CORRETA METODOLOGIA DE CÁLCULO APLICADA PELA IMPUGNANTE”, plotando quadro contendo CFOPs e suas descrições, destaca que “ainda que não haja dúvidas que não houve qualquer questionamento por parte do fisco acerca do cálculo do crédito realizado pela Impugnante”, salienta que para efeito de cálculo do CIAP utiliza apenas operações inerentes a atividade fim da empresa, excluindo as que não se relacionam com telecomunicações.

Assim, demonstrando a fórmula do cálculo e relacionando os anexos de prova (CÁLCULO COEF. DE CRED. CIAP E RELAÇÃO DE NOTAS – Meses julho a dezembro – Doc., 07; LIVROS CIAP julho a dezembro 2012 – Doc. 08; LRICMS julho a dezembro 2012 – Doc. 09; LRE julho a dezembro 2012 – Doc. 10; RECIBOS PED julho a dezembro 2012 – Doc. 11; LRAICMS março e maio 2018 – Doc. 12), diz incluir no numerador as operações de DETRAF e ST por serem operações tributadas.

Seguindo, no item “IV – DO NÃO CABIMENTO DA MULTA APLICADA E SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO”, reproduzindo o art. 42, II, “f”, da Lei 7014/96, fala que ainda que se entenda que a Impugnante deixou de estornar os créditos de ICMS utilizados, tal conduta não coaduna com o nele disposto, pois a aplicação de penalidade se sujeita ao princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, II e 150, I, da CF/88, reproduzido, de modo que, ainda que o tributo seja devido, a multa é desarrazoada e desproporcional, conforme já se manifestou o STF em decisões cujas ementas dos acórdãos, reproduz.

Concluindo, pede: a) improcedência do Auto de Infração; b) que as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nomes dos advogados representantes.

Na informação fiscal, de fls. 907-910, após sintetizar as razões do Impugnante, o Autuante passa a contestar as razões de defesa na ordem ali pontuada:

Em relação ao item 01

Historiando os fatos, informa:

- a) Que a Autuada usou indevidamente crédito fiscal por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido;
- b) Que a Autuada registrou crédito fiscal extemporâneo no LRAICSM no valor de R\$ 324.666,89, relativos a créditos do CIAP do período julho a dezembro 2012, fruto do pedido de restituição PA 069.663/2017-8, que fora equivocadamente deferido;
- c) Que detectando erros na análise do pedido deferido, o Estado impetrou o Recurso de Ofício PA 213.030/2018-8, por ter apurado que o crédito de R\$320.534,32 destacado na maioria das

NFs estava “prescrito”;

- d) Que novo parecer foi emitido, deferindo apenas R\$4.132,57;
- e) Que, inconformada, a Autuada apresentou o Recurso Voluntário através do PA 340.839/2018-4, que foi INDEFERIDO em 13/09/2019, disto sendo cientificada em 18/09/2019, mas não estornou o crédito de R\$320.534,32, contrariando o art. 78, parágrafo único, do RPAF;
- f) Reproduzindo os arts. 81, 122 e 173, IV, do RPAF, diz que o indeferimento se tornou ato firme e definitivo, e o não estorno do crédito fiscal repercutiu negativamente nos recolhimentos de ICMS.

Em relação ao item 02

Informa que a multa proposta é a estabelecida legalmente para a infração detectada. Reproduz o art. 167, I, do RPAF, para dizer que a alegação relacionada à inconstitucionalidade da norma no que diz respeito aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade não pode ser apreciada pela “fiscalização”.

Conclui mantendo a exação.

Em manifestação oral, além de repisar os argumentos defensivos, a representante legal do sujeito passivo pediu que o PAF fosse baixado em diligência para análise dos elementos de prova apresentados na Defesa.

## VOTO

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 06 e 08, bem como do teor da peça de defesa, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada, tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-05 e CD de fl. 08), bem como identificado está o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação, (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Não havendo preliminar a ser apreciada, prestando reverência ao exercício do contraditório, dentro do devido processo legal, sem arranho aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, passo a decidir sobre o mérito do caso.

Por entender suficientes para a formação de minha convicção os elementos de prova autuados, indefiro o pedido de diligência oralmente formulado.

Sem objetar os dados da exação, a Impugnação se cinge a argumentar que: **a)** Embora cientificado da sua revogação sob argumento de decadência do seu direito pelo Parecer 29023/2018 (Doc. 05 – fls. 75-78), usou o crédito ora glosado com base no deferimento em face do pedido para uso extemporâneo do crédito fiscal referente ao período julho a dezembro 2012, apresentado em

02/05/2017 (Processo nº 069.663/2017 - Doc. 03 – fls. 66-70) e deferido em 10/10/2017 (Parecer 29810 – Doc. 04); **b)** Embora vencido no seu Pedido de Reconsideração da revogação do deferimento, entende ter direito ao crédito, pois o marco final para a contagem do prazo é a data do pedido de uso (02/05/2017), tendo em vista que a legislação exige que o Contribuinte aguarde a autorização para uso ou, ainda, o decurso do prazo de 90 dias, mas, que ainda assim não fosse, o crédito foi utilizado de forma correta, eis que fundamentado no pedido. Assim, alega, ainda que a autorização tenha sido posteriormente anulada, no momento da realização do pedido não se havia operado a decadência; **c)** O parecer impugnado, tratou de apropriação de créditos fiscais oriundos de aquisição para compor ativos, que devem obedecer a regra de apropriação de 1/48. Contudo, o crédito objeto do pedido de utilização se referia a apropriação extemporânea de créditos CIAP. Assim, tratando-se de apropriação feita na forma do art. 315 do RICMS-BA, lançado no Bloco G126, não há falar em apropriação limitada ao número de parcelas; **d)** Inconstitucionalidade da multa proposta.

Por sua vez, o Autuante informa que: a) A Autuada usou indevidamente crédito fiscal por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido; b) A Autuada registrou crédito fiscal extemporâneo no LRAICMS no valor de R\$324.666,89, relativos a créditos do CIAP do período julho a dezembro 2012, fruto do pedido de restituição PA 069.663/2017-8, posteriormente revisado e revogado; c) O Pedido de Reconsideração da revogação do anterior deferimento foi indeferido em 13/09/2019 e cientificado ao Autuado em 18/09/2019 (PA 340.839/2018-4), mas não estornou o crédito de R\$320.534,32, contrariando o art. 78, parágrafo único, do RPAF.

De pronto, e já orientando minha convicção sobre esta lide administrativa, ressalto, que o caso em juízo neste órgão administrativo judicante e carregado neste PAF, é a Infração 01.02.86 – Uso extemporâneo e indevido de crédito fiscal de ICMS, em face de o sujeito passivo ter mantido lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente revogado, o que, conforme o próprio Impugnante admite, primeiro e objetivamente, deve ser avaliado à luz dos arts. 314 e 315 do RICMS-BA, e não quanto à pertinência ou não do crédito extemporâneo que depende de prévia autorização decorrente de análise de autoridade competente, em processo administrativo distinto, próprio e específico, o que, como acima relatado, foi feito anteriormente a este PAF.

Observando a obrigatoriedade de escrituração dos documentos fiscais de entradas de que trata a infração, nos livros próprios (LRE e CIAP); considerando relacionar-se “às parcelas de ICMS sobre os ativos permanentes nas competências de julho a dezembro 2012” (Pedido de Aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS – Doc. 03 – fl. 69), com meus pertinentes destaques, além dos artigos 314 e 315, cabe ao caso a seguinte normativa:

#### **RICMS-BA**

*Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:*

*Nota: A redação atual do art. 314 foi dada pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos a partir de 01/08/13. Redação anterior, efeitos até 31/07/13:*

*“Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

*I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;*

*II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.”.*

*I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*

*II - o direito à utilização do crédito.*

*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.*

...

*§ 2º Sobrevindo 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.*

**§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.**

## RPAF

*Art. 78. Tratando-se de valores relativos ao ICMS, uma vez formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da protocolização do pedido, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.*

Pois bem. Analisando os autos, observo fatos que o próprio Impugnante relata em sua peça de defesa, nessa ordem:

- 1º) Em 02/05/2017 pleiteou autorização para uso extemporâneo de crédito fiscal no valor de R\$ 324.666,89 (Processo nº 069.663/2017 - Doc. 03 – fls. 66-70);
- 2º) Em 10/10/2017 obteve a autorização pleiteada (Parecer 29810 – Doc. 04 – fls. 71-74);
- 3º) Apropriou o crédito em duas parcelas: R\$ 146.616,76 em março 2018 e R\$178.050,13 em maio 2018;
- 4º) Posteriormente, tomou ciência do resultado do PA 213030/2018 noticiando a revisão do seu pedido de uso extemporâneo do crédito, agora o indeferindo em R\$ 320.534,32 e o deferindo em R\$4.132,57 (Parecer 29023/2018, de 28/08/2018 – Doc. 05 – fls.75-78);
- 5º) Em seguida, datado de 25/09/2018, apresentou o Pedido de Reconsideração da nova decisão, (Processo 340.839-4 - Doc. 06 – fls. 79-82);
- 6º) Em 18/09/2018 tomou ciência do Parecer Final e irrecorrível, registrando o não acolhimento do Pedido de Reconsideração e confirmando o indeferimento para uso do crédito fiscal de R\$320.534,32.

Ora, para orientar o meu convencimento acerca deste caso, interessante se faz as seguintes pontuações:

1. A norma exposta no § 2º do art. 315 do RICMS-BA que fundamenta a revisão da autorização anteriormente concedida em face do pleito do sujeito passivo, decorre da autotutela administrativa, atributo que concede à Administração Pública o poder-dever de anular ou revogar seus próprios atos quando ilegais ou contrários ao interesse público, dado à conveniência ou à oportunidade, noção esta consagrada em antigos enunciados do STF (Súmulas 346 e 473), bem como no art. 53 da Lei 9784/99, reguladora do Processo Administrativo Federal, subsidiariamente emprestada neste caso;
2. Do Parecer 29023/2018 que revogou o inicial deferimento ao pedido extemporâneo do crédito fiscal, importa reproduzir o seguinte trecho: “*Ressaltando na oportunidade que de acordo com a legislação pertinente à matéria, especialmente, os artigos 309 e seguintes com ênfase no artigo 315 do RICMS 13780/12, e artigos 28 e seguintes da Lei Estadual nº 7.014/96 fica revogada a decisão inicial de deferimento do processo nº 069663/2017-8, vez que esta eivada de vícios, uma vez que a maioria das notas fiscais motivadoras do pedido de crédito extemporâneo, **na data do pedido**, já haviam sido alcançadas pela decadência ficando a Requerente obrigada a proceder ao estorno dos valores eventualmente utilizados a maior na apuração do ICMS, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência dessa decisão, caso não o faça, o valor correspondente será cobrado mediante lavratura de auto de infração*”;
3. O Pedido de Aproveitamento extemporâneo de Créditos de ICMS teve por objetivo apropriação das “*parcelas de ICMS sobre os ativos permanentes nas competências de julho a dezembro 2012*” (Pedido de Aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS – Doc. 03 – fl. 69);
4. Tratando-se de créditos decorrentes de entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, a apropriação regular será feita à proporção de 1/48 por mês, devendo a

- primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento (Lei 7014/96: Art. 29, § 6º);
5. Tratando-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação, salvo as exceções ali definidas (comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial é contado pela regra especial contida no § 4º, do art. 150, do CTN, qual seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador;
  6. Ainda que nesse caso não comporte análise de pertinência, já que, além de não constar nos autos os documentos fiscais para os quais o sujeito passivo pediu o uso extemporâneo do crédito fiscal, a pertinente análise ocorreu em processo próprio por autoridade administrativa competente

Assim, do exposto acima e considerando que: **a)** mesmo que primeiramente autorizado, antes de ser comunicado da sua revisão deferindo apenas R\$4.132,57 do valor pedido e relativos às *parcelas de ICMS sobre os ativos permanentes nas competências de julho a dezembro 2012*”, o sujeito passivo apropriou o total em apenas duas parcelas (R\$146.616,76 em março 2018 e R\$178.050,13 em maio 2018), o que afronta a previsão contida no § 3º do art. 315 do RICMS-BA; **b)** a revisão do deferimento inicial ao pedido de uso de crédito extemporâneo se deu de forma legal dentro do devido e específico processo; **c)** vê-se no Parecer que revisou o deferimento inicial, grande número de documentos fiscais emitidos em 2011, dado que direciona o acerto material quanto ao fundamento da decisão que revisou a inicial autorização, pois, para tais documentos, sob qualquer análise, a ocorrência do instituto da decadência é flagrante; **d)** ainda que não lhe seja dado desconhecer a normativa relativa à firme e irrecorrível decisão administrativa que revisou a inicial autorização, fundamento da apropriação do crédito fiscal exigido no lançamento veiculado neste PAF, o sujeito passivo desobedeceu a ordem para regularizar o indevido uso do crédito fiscal no prazo de cumprimento voluntário para tanto, sem qualquer sanção, como indicado no Parecer 29023/2018, constato, sem deixar lugar a dúvida, a subsistência da infração acusada.

Por revestir-se em questionamento de inconstitucionalidade de norma legal vigente, e prevista para sancionar a infração por descumprimento da obrigação principal constatada, a alegada desproporcionalidade e razoabilidade da multa não se inclui na competência deste órgão administrativo judicante.

A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, consta regulamentada no art. 108 do RPAF, mas nada impede que o pleito contido na Impugnação seja atendido, no sentido de que os representantes legais do sujeito passivo, também sejam intimados.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0006/20-0**, lavrado contra **TIM CELULAR S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$320.534,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATOS RAMOS - JULGADOR