

**PROCESSO** - A. I. Nº 281081.0006/20-0  
**RECORRENTE** - TIM S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0232-02/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/10/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0242-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. O voto recorrido, de maneira detalhada apresentou toda a legislação pertinente ao processo administrativo que cuida da autorização do crédito extemporâneo, tanto no RPAF, como no RICMS, e não consta o Conselho de Fazenda Estadual como órgão revisor de pedido de crédito extemporâneo. Assim, uma vez negado o pedido do crédito, e não estornado, cabe o lançamento de ofício como foi feito. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário (fls. 932/44) de Auto de Infração lavrado em 12/06/2020, no valor histórico de R\$320.534,32, com multa de 60%, conforme descrição da infração abaixo: 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.*

A impugnação foi apresentada (fls. 11/21) e informação fiscal (fls. 932/43), tendo a JJF julgado o lançamento Procedente, conforme voto condutor abaixo:

### 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 subseqüente 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 irreversível 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 julgante.*

*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.*

O contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário às fls. 932/43, com os seguintes argumentos em resumo:

Que cabe esclarecer que a Recorrente apresentou em 02/05/2017 pedido de crédito extemporâneo formalizado no Processo nº 069.663/2017-8 objetivando a restituição do referido crédito do CIAP no período de julho de 2012 a dezembro de 2012, no valor de R\$324.666,89.

Ato contínuo a Recorrente tomou ciência do Parecer nº 29810 o qual deferiu o aproveitamento do crédito extemporâneo. Assim, em março e maio de 2018, se aproveitou do crédito em sua escrita fiscal.

Todavia a SEFAZ reanalisou o pedido através do PAF 213030/2018, indeferiu quase a totalidade do pedido sob o argumento de que as notas fiscais objeto do pedido tinham sido atingidas pela decadência.

Que apresentou Pedido de Reconsideração, demonstrando os fundamentos para o indeferimento, que não deviam prosperar, visto que a contagem do prazo para decadência se conta da competência do crédito, caso em tela, julho de 2018.

Que o parecer impugnado tratou de apropriações de créditos fiscais oriundos de aquisições de mercadorias para compor ativos, que como se sabe, devem obedecer a regra de apropriação de 1/48 avos. Contudo o crédito objeto do pedido se referia a apropriação extemporânea de créditos do CIAP.

Que se tratando de apropriação na forma do art. 315 do RICMS/BA, lançadas no bloco G126 não há o que se falar em apropriação limitada ao número de parcelas.

O Pedido de Reconsideração foi analisado e o Fisco emitiu o Parecer nº 35876/2019, mantendo o indeferimento, do qual a empresa ficou ciente em 18/09/2019.

Contudo, a exigência fiscal é manifestadamente improcedente, em razão da liquidez dos créditos aproveitados, ante a ausência de decadência, além do correto cálculo do crédito realizado pelo Recorrente.

Pede diligência antes do julgamento do Recurso, caso perdure alguma dúvida sobre a liquidez e certeza dos créditos aproveitados ou acerca da metodologia do cálculo.

Por fim, protesta contra a multa aplicada de 60%, que entende violar princípios constitucionais e da legalidade tributária, sendo confiscatória. Traz diversas ementas de julgamentos correlatos no STF.

DO PEDIDO:

Preliminarmente seja determinada a conversão do processo em diligência a fim de que se possa confirmar a certeza e liquidez dos créditos aproveitados bem como a correta metodologia do cálculo utilizado.

Por fim, que seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário reformando-se a Decisão recorrida para julgar improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

Trata o Recurso Voluntário, de lançamento decorrente de crédito fiscal extemporâneo cujo pedido de autorização, embora inicialmente tenha tido parecer favorável, a posteriori, a Administração revogou o parecer emitindo outro em que reconhecia a decadência do crédito pleiteado e mesmo após Pedido de Reconsideração, a negativa foi mantida.

O Recorrente pede diligência para certificação da certeza e liquidez dos créditos extemporâneos, e da correta metodologia do cálculo. Contudo, nego o pedido de diligência, pois não cabe a este Conselho a função de órgão revisor de processo administrativo próprio de órgão da Administração Fazendária, responsável pela análise e emissão de parecer quanto ao pedido de aproveitamento de créditos extemporâneos. A competência do Conselho reside no controle de legalidade do lançamento. Denegado o pedido de diligência.

No mérito, o Recorrente solicita julgue o parecer da Administração, que indeferiu o pedido de aproveitamento de créditos extemporâneos, mesmo tendo esgotado as possibilidades de reversão mediante Pedido de Reconsideração. O que pretende o Recorrente, é que o Conselho se debruce sobre o processo em que pediu ao Diretor de Administração Fazendária, aproveitamento de créditos fiscais extemporâneos de ICMS.

Às fls. 76/78, consta parecer final em que se autoriza parcialmente o pedido, no valor de R\$4.132,57, por conta de decadência dos créditos de grande parte das notas fiscais apresentadas. À fl. 80, consta Pedido de Reconsideração que também foi negado pela Administração.

O voto recorrido, de maneira detalhada apresentou toda a legislação pertinente ao processo administrativo que cuida da autorização do crédito extemporâneo, tanto no RPAF, como no RICMS, e não consta o Conselho de Fazenda como órgão revisor de pedido de crédito extemporâneo.

Assim, uma vez negado o pedido do crédito, e não estornado, cabe o lançamento de ofício como foi feito.

Quanto à multa e o argumento de que é inconstitucional, falece competência a este Conselho para julgar o pedido formulado. Contudo, é pertinente advertir o recorrente de que à fl. 3 do PAF, consta que no caso das multas nos incisos I, III e IV do art. 42 da Lei nº 7014/96, consta redução de até 70% a depender do momento do pagamento do Auto de Infração, o que por si, já descaracteriza qualquer alegação de excesso da multa aplicada.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2810810006/20-0**, lavrado contra **TIM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$320.534,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS