

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0002/19-0
RECORRENTE - TIM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0143-01/19
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0283-11/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. USO EXTEMPORÂNEO IRREGULAR. Autuado escriturou crédito fiscal extemporâneo sem requerer autorização prévia do Fisco, conforme exigido no art. 315 do RICMS. Apropriação do crédito fiscal repercutiu em recolhimento a menos do ICMS. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O processo em lide diz respeito ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada, em face da decisão proferida pela 1ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 281081.0002/19-0, lavrado em 21.02.2019, ciente em 25.02.2019, que determina o pagamento de tributo no valor original de R\$571.608,11, mais os acréscimos legais, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 01.02.73

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 o direito à utilização do crédito.

Em complemento, consta:

O contribuinte utilizou irregularmente, em sua escrita fiscal no mês de março /2017, Crédito Fiscal Extemporâneo de ICMS, sob a rubrica de ICMS PP (ICMS próprio na substituição tributária sobre vendas para outros estados da federação), referente ao período de janeiro/2014 a julho/2015, equivalentes a 19 meses.

Enquadramento Legal:

Art. 31, parágrafo único da Lei 7.014/96 C/C artigos 314 e 315 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Analisando o Auto de Infração acima especificado, a Impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 03.04.2019, fls. 16 a 23, do processo, a Informação Fiscal prestada pelo autuante em 07.05.2019, fls. 47 a 56, em sessão do dia 10.09.2019, a 1ª JF, através o Acórdão JF nº 0143-01/19, assim se pronunciou:

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido de diligência, requerida pelo autuado, para verificação da certeza e liquidez dos créditos fiscais. A presente lide reside na legitimidade do aproveitamento de créditos fiscais fora dos prazos estabelecidos na legislação. Assim, torna-se inócua a verificação se os créditos fiscais decorrem de entradas em que são admitidas a sua apropriação pelo destinatário.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De

acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Como já dito, a presente lide reside na escrituração extemporânea de crédito fiscal no valor de R\$571.608,11 sem a devida autorização pelo fisco, como estabelecido no art. 315 do RICMS. O autuado efetuou um lançamento a crédito em março de 2017, fazendo referência ao período de janeiro de 2014 a julho de 2015 como aquele em que o direito a sua escrituração se materializou.

De acordo com o art. 314 do RICMS, a escrituração do crédito fiscal deve ocorrer no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à sua escrituração. A escrituração do crédito fora desses prazos depende de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, nos termos do art. 315 do RICMS.

Assim, os créditos fiscais que o autuado deveria ter escriturado no período de janeiro de 2014 a julho de 2015, jamais poderiam ser aproveitados em março de 2017 sem a autorização do fisco. O autuado procedeu ao creditamento extemporâneo sem sequer ter requerido ao fisco a sua utilização.

A exigência de autorização prévia do fisco para aproveitamento de créditos fiscais que não foram escriturados nos termos do art. 314 do RICMS não tem o objetivo de inviabilizar o direito à sua apropriação, mas de evitar surpresas no equilíbrio fiscal do Estado em razão da demora do contribuinte em cumprir os prazos estabelecidos na legislação.

A escrituração extemporânea do crédito fiscal resultou em recolhimento a menos do ICMS, pois o autuado apresentou saldo de ICMS a recolher em todos meses do ano de 2017, conforme demonstrativo à fl. 06.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Ciente da decisão proferida pela Junta Julgadora, inconformada e tempestivamente, a Recorrente, devidamente assistida pelos advogados Ernesto Johannes Trown, OAB/RJ nº 121.095, e, Fábio Fraga Gonçalves, OAB/RJ nº 117.404, apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 11.02.2020, fls. 70 a 75, onde busca modificá-la, o que se passa a analisar.

Inicialmente, a Recorrente, afirma estar o seu recurso atendendo ao que dispõe o RPAF/BAHIA tratando da tempestividade no artigo 171, portanto apto à apreciação por parte de uma das Câmaras deste Conselho.

Tratando dos FATOS a recorrente comenta a respeito da autuação, reputando-a totalmente indevida, em razão de o fato apontado como infracionário ser fruto de mera suposição, além de a multa ser considerada abusiva por tribunais superiores, cujos acórdãos apresenta.

Destaca versar a autuação sobre suposto uso extemporâneo de crédito do ICMS, tendo como foco o cumprimento ou não de aspectos formais na escrituração fiscal, com a aplicação de penalidade a título de multa no percentual de 60%, afirmando que “*eventual inobservância de formalidade legal não possui o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS a que direito o autuado*”.

Diz ser desarrozoada a autuação visto estar a cobrar crédito que o próprio autuante considera legítimo, donde se conclui que a Recorrente se apropriou de crédito fiscal líquido e certo e apresenta o Acórdão JJF nº 0223-04/19, em seu favor, transcrevendo texto da decisão, abaixo reproduzido:

“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;

E diz que, esta tem sido a tem sido a linha de decisões deste Conselho de Fazenda, citando outros Acórdãos, 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, complementando: *“Portanto, tendo em vista que os créditos de ICMS são legítimos e incontroversos, e que o eventual descumprimento de formalidade legal para escrituração de crédito não pode gerar cobrança do referido imposto, a mesma deve ser afastada”*.

Sequenciando, passa a tratar DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS PENALIDADES APLICADAS

Afirma ser a multa aplicada abusiva, ter caráter nitidamente confiscatório, incorrendo em violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, indo de encontro ao que determina a Constituição Federal em seu artigo 150, que assim define:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

E complementa: *“Dessa forma, ainda que o tributo seja devido, as multas aplicadas são desarrazoadas e desproporcionais, tendo em vista o excessivo encargo que está sendo imposto à Autuada. As penalidades deveriam ter sido aplicadas em um patamar compatível com a gravidade das infrações supostamente cometidas, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade tributária, razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco”*.

Comenta sobre decisão do STF em que a Corte reconhece a impropriedade da imposição de multas com caráter confiscatório, considerando-as arbitrárias e desproporcionais, transcrevendo o julgado abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA.

1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas.

2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%.

3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiossincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”(STF, RE nº 523.471 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 06.04.2010, grifamos)

Dentro deste raciocínio apresenta julgamento proferido pelo STJ, comentando:

O Tribunal Pleno do STF, quanto ao mérito da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º, do artigo 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais dispõem sobre as multas punitivas:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARAGRAFOS 2. E 3, DO ART. 57, DO ADCT DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUE DISPOEM SOBRE MULTA PUNITIVA NAS HIPÓTESES DE MORA E SONEGAÇÃO FISCAL.

Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas a impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas. Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte. Cautelar deferida.”

Após afirmar que a imposição da multa, como definida no Auto de Infração, é exageradamente onerosa e desproporcional à infração, tida como cometida, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, não encontrando características quaisquer de razoabilidade,

proporcionalidade ou legalidade, apresenta:

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a Recorrente que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar o v. Acórdão nº 0143-01/19 e, conseqüentemente, cancelar o Auto de Infração nº 2810810002/19-0.

Pautado para julgamento na sessão de 07.05.2020, por proposta deste Relator, esta Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, resolveu enviar o processo em diligência à INFAZ de Origem, considerando-se o seguinte:

Considerando tratar-se, conforme alegado pela Recorrente, de recuperação de créditos oriundos de recuperação de ICMS-ST sobre produtos adquiridos sob esta condição e vendidos ou transferidos para outros Estados da Federação;

Considerando ser assegurado ao contribuinte o direito de recuperação do ICMS quando ocorrerem operações como descritas no item anterior;

Considerando a existência de processos semelhantes no âmbito deste Conselho, julgados ou em fase de instrução para julgamento;

Considerando que a junta julgadora em sua decisão não abordou a existência legal dos créditos glosados na autuação;

Considerando a necessidade de constatação da verdade material no julgamento das lides tributárias, não se olvidando o aspecto legal;

Em sessão desta data, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidiu encaminhar o processo em análise à INFAZ de origem par que determine ao preposto autuante ou, em caso de impedimento, a terceiro, no sentido de:

01 – Constatar em análise da escrituração fiscal e contábil da autuada a legitimidade e escrituração dos créditos objeto da autuação;

02 – Em se constatando a legitimidade, elaborar planilha com demonstrativo mensal do quanto deixou de ser utilizado, em tempo hábil, pela Recorrente.

Em expediente protocolado em 10.12.2020, fls. 86 a 90, o autuante apresentou sua manifestação, objeto de análise em sequência.

Iniciando sua manifestação o autuante afirma: *“Inicialmente esclarecemos que o contribuinte utilizou Crédito fiscal Extemporâneo de ICMS, no valor de R\$ 571.608,11, de forma irregular, em sua escrita fiscal no mês de março/2017, sob a rubrica de ICMS PP (ICMS Próprio na substituição tributária sobre a vendas para outros estados da federação), referente ao período de janeiro/2014 a julho/2015, equivalentes a 19 meses de apuração”.*

Afirma que a Recorrente não cumpriu o que é determinado pelo RICMS nos artigos 314 e 315, parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º, bem como não solicitou autorização para utilização do crédito extemporâneo, tendo utilizado estes créditos extemporâneos, referente ao período de Janeiro de 2014 a Julho de 2015, em única parcela ao invés de 19 parcelas mensais e consecutivas.

Em função do que acima referenciou, o autuante afirma textualmente: *“Este procedimento ilegal adotado pela autuada trouxe repercussão financeira nos recolhimentos de ICMS para o Estado da Bahia, visto que, o saldo de sua conta corrente na apuração do ICMS é sempre DEVEDOR. Como podemos observar, o uso antecipado dos créditos fiscais extemporâneos resultou também em descumprimento de obrigação principal e por isso o crédito fiscal também deve ser glosado”.*

Diz o autuante que, mesmo se legítimos, os créditos se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser utilizados ao alvedrio do contribuinte, devendo atender ao regramento estabelecido nos 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, e que, em assim não procedendo, *“é indubitoso que, por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido”.*

Afirma que, de relação à legitimidade dos créditos extemporâneos em análise da documentação apresentada pela Recorrente, foi detectado pela fiscalização o valor de R\$568.691,47, 99,49% do crédito utilizado, **“não possui documentação comprobatória suporte de direito ao referido crédito fiscal, e, portanto, são completamente ilegítimos e irregulares. Tudo apurado conforme Anexos 1 e 2, apensos ao PAF”**. E diz que tudo foi apurado conforme os Anexos 1 e 2, apensos ao PAF.

Diz o autuante que a Recorrente, em atendimento à Intimação inicial para fiscalização, quando lhe foram solicitadas comprovações documentais dos tributos pagos a título de Antecipação e a comprovação das saídas dos produtos sobre os quais promoveu o ressarcimento, apresentou planilha em Excel, que se encontra apenas ao processo, planilha esta que foi por ele consolidada no “Anexo A” do processo.

Declara que, com base no arquivo apresenta pela Recorrente, a mesma se ressarciu irregularmente do ICMS PP, face a não apresentação das notas fiscais que dariam suporte documental ao crédito utilizado no valor de R\$409.265,13 (Anexo 01).

Cita que, conforme apurado no Anexo 01, apenso ao PAF, as notas fiscais utilizadas para o ressarcimento do ICMS-ST, **“possuem datas de emissão posteriores as notas fiscais de saída das respectivas operações de venda para outras unidades da federação, sendo, portanto inválidas para suportar tais transferências”**.

Comenta que, no caso, saíram do estoque da Recorrente antes de nele ingressar e que o comportamento a Recorrente comprova, de forma clara, a falta de origem dos referidos produtos, e os produtos só podem estar disponibilizados para operações de comercialização após seu ingresso no estabelecimento.

Complementando sua apreciação, declara o autuante:

“Não nos parece nem um pouco razoável, lógico ou legal, o entendimento utilizado pela autuada de aproveitar notas fiscais de entrada registradas em sua escrita fiscal em momentos posteriores as respectivas notas fiscais de saída, para dar suporte legal as suas operações de restituição do ICMS sobre substituição tributária.

Obviamente que as notas fiscais de entrada objeto de ressarcimento ST deveriam ter sido registradas na contabilidade da empresa em momento anterior, as respectivas saídas dos produtos transferidos, de forma a prestar o amparo legal da operação, e comprovar que existe o suporte quantitativo de produtos, devidamente contabilizados no estoque da autuada”.

Apresenta como suporte para seu entendimento o decidido pela 2ª JF, através o Acórdão JF Nº 0211-02/19, cuja Ementa transcreve:

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Os contribuintes do ICMS, para o correto uso de crédito fiscal, devem observar as condições estabelecidas no art. 309 do RICMS/2012. Não foram acostados, aos autos, os documentos fiscais que 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. A autuada não elidiu a infração. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

Muito embora não seja objeto da diligência requerida o autuante faz considerações sobre o modelo operacional da Recorrente, afirmando com o mesmo não concordar, especialmente em relação às datas de emissão e recepção das mercadorias pelas unidades remetentes e destinatárias, afirmando ser impossível um produto enviado do Estado de Pernambuco chegar no mesmo dia no Estado da Bahia.

Diz que em face do procedimento acima por parte da Recorrente e na não apresentação dos conhecimentos de transportes, restou-se impedido de comprovar a data real do ingresso das mercadorias no estabelecimento da Recorrente.

Afirma que a comprovação física do ingresso das mercadorias no estabelecimento é imprescindível para dar suporte ao uso do crédito sobre as mesmas e ao ressarcimento do ICMS PP ST e que fica clara a falta de origem dos produtos objeto da autuação.

Diz haver elaborado o Anexo 02, apenso ao PAF, onde exhibe a relação das notas fiscais de

entradas glosadas, por não terem documentação legal, no montante de R\$159.426,36.

Volta a abordar a sistemática de registros simultâneos pelos estabelecimentos envolvidos nas operações de transferências entre os mesmos, dizendo que tal procedimento afronta o RICMS/BA, DECRETO Nº 13.780 DE 16 DE MARÇO DE 2012 no Artigo 217, Inciso I, II e III, § 3º, Inciso I, sendo, desta forma, irregular, ilegal e incompatível com a legislação tributária do Estado da Bahia.

E, estranhamente, declara: *“Em relação ao saldo do crédito fiscal no valor de R\$2.916,64, informamos que apesar de as notas fiscais terem suporte documental e serem legítimos, eles devem ser glosados por terem sido utilizados de forma irregular e ilegal, contrariando frontalmente o determinado no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/2012, nos seus Artigos 314 e 315, parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º.”*

Declara que o comportamento adotado pela Recorrente trouxe repercussão financeira ao erário público pois utilizou indevidamente créditos extemporâneos, deixando de recolher parcela dos tributos aos cofres do Estado.

Cita e transcreve decisões deste Conselho em processo que tem a Recorrente como autuada, onde as mesmas corroboram com o que foi reclamado no presente processo.

Encerrando seu atendimento à diligência requerida, apresenta:

CONCLUSÃO:

Por tudo quanto aqui exposto e mediante as considerações apresentadas, mantemos integralmente a ação fiscal, que resultou na reclamação do crédito tributário, no valor histórico de R\$571.608,11 (quinhentos e onze mil seiscentos e oito reais e onze centavos), visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência total do presente auto.

VOTO VENCIDO

Tratando o presente processo de utilização de créditos do ICMS de forma extemporânea, conforme apontada pelo preposto autuante e reconhecida pela Junta Julgadora, como bem diz a Recorrente, o foco, realmente, fica voltado para a legalidade ou não do procedimento por ela praticado.

Inicialmente, cabe-me conceituar o que venha ser “*extemporâneo*”.

Temos como conceito de extemporâneo:

- *que ocorre ou se manifesta fora ou além do tempo apropriado ou desejável; serôdio.*
- *que não é próprio ou característico do tempo ou do momento em que ocorre.*

O Dicionário Aulete assim define:

1. *Que acontece ou chega fora da época esperada ou apropriada (frutos extemporâneos).*
2. *Que ocorre ou é feito em momento inadequado, impróprio (pedido extemporâneo); INOPORTUNO*

O Dicionário Informal assim define: *Diz-se do ato ou fato realizado fora de seu tempo normal.*

Analisemos agora, à luz da legislação fiscal, como enquadrar o ato de utilização dos créditos, considerados pelo preposto autuante e acatados pela Junta Julgadora.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 23, disciplina o uso de créditos fiscais do ICMS, como abaixo reproduzido:

Art. 23. *O direito de crédito, para efeito de compensação com 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.*

Parágrafo único. *O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.*

A Lei nº 7.014/96, no seu artigo 31, na esteira do que determina a LC 87/96, reproduzindo o artigo 23, assim estabelece em seu artigo 31:

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.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Em relação à utilização de crédito extemporâneo, o RICMS/BA estabelece nos artigos 314 e 315:

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

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.

§ 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 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.

A utilização do crédito, conforme estabelecido pela Lei nº 7.014/96, está bem identificado no Parágrafo Único do artigo 31, que assim define:

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Quanto ao RICMS/BA, a regulamentação do que está disposto na Lei nº 7.014/96, está disposto no artigo 314:

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

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.

Os créditos, objeto do presente processo, dizem respeito ao período compreendido entre os meses de janeiro de 2014 a julho de 2015, portanto, antes que se completassem os **cinco anos** da data da emissão dos documentos fiscais, não foram utilizados fora do prazo estabelecido na legislação, pois poderiam ser utilizados até os exercícios de 2019 e 2020, respectivamente, e o foram no exercício de 2017, mais precisamente no mês de março, conforme constatado pelo preposto autuante.

Comparando o que afirma o autuante em sua resposta à diligência que lhe foi encaminhada, é de se verificar a contradição com o que afirmou em sua Informação Fiscal, fl. 48, do processo:

*“Inicialmente esclarecemos que não há questionamento por parte do fisco quanto à legitimidade do crédito fiscal. O auto de infração se caracteriza, **exclusivamente**, pela utilização irregular do crédito fiscal extemporâneo, conforme demonstraremos a seguir”.*

(...)

No presente caso, fica evidenciado, nos autos, que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto

e escriturou antecipadamente e de forma não prevista os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS, resultando, na ocorrência de descumprimento de obrigação acessória.

(...)

*Para finalizar nossa informação fiscal, informamos **ser contra qualquer diligência**, visto que o auto de infração contém todas informações e provas necessárias para correta análise dos fatos apurados.*

É de se destacar o que afirma a 1ª JJF, com relação ao direito que possui a Recorrente quanto ao crédito, arguindo que tal atitude, visa evitar surpresas ao equilíbrio fiscal do Estado, como abaixo se transcreve:

A exigência de autorização prévia do fisco para aproveitamento de créditos fiscais que não foram escriturados nos termos do art. 314 do RICMS não tem o objetivo de inviabilizar o direito à sua apropriação, mas de evitar surpresas no equilíbrio fiscal do Estado em razão da demora do contribuinte em cumprir os prazos estabelecidos na legislação.

Qual surpresa, quando o contribuinte já poderia ter utilizado o crédito, se o que decorreu, em realidade, foi o financiamento ao Estado, ao se considerar a protelação da sua utilização.

E mais ainda afirma a 1ª JJF:

A escrituração extemporânea do crédito fiscal resultou em recolhimento a menos do ICMS, pois o autuado apresentou saldo de ICMS a recolher em todos meses do ano de 2017, conforme demonstrativo à fl. 06.

Na apuração efetuada pelo autuante e corroborada pela Junta Julgadora, em realidade, a Recorrente recolheu valores a maior nos meses em que se originaram os créditos, em face do seu não aproveitamento, o que somente se regularizou com o lançamento no mês em referência (março de 2017).

Julgamento deste CONSEF, reconhece a legitimidade dos créditos considerados, como os do presente processo, extemporâneos, afirmando, inclusive, não ser possível a negativa da sua utilização. Vejamos abaixo:

ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/19

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; ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281081.0015/19-5, lavrado contra TIM S/A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de R\$432.038,99, prevista no inciso VII, alínea “a”, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18. Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2019. CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

Vislumbro não ter amparo a autuação, quando busca enquadrar o comportamento da Recorrente no que dispõe o artigo 315 e seus parágrafos, em face do que, analisado à luz do disposto no

artigo 23, da Lei Complementar 87/96, repetido no artigo 31, § Único da Lei nº 7.014/97, regulamentado pelo artigo 314 do RICMS, e na própria conceituação lógica do venha a ser extemporâneo, é-lhe assegurado o direito aos créditos.

A alegação de não atendimento ao que determina o artigo 315 do RICMS não tem qualquer fundamento, haja vista que os créditos eram de direito a menos de 5 anos, portanto, não se podendo considerá-los extemporâneos.

O crédito fiscal nos moldes do praticou a Recorrente já teve reconhecimento em vários julgados deste CONSEF, conforme acórdãos citados no relatório, não subsistindo, pois, a pretensão do Fisco.

Desta forma, dou Provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente, e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 281081.0002/19-0.

VOTO VENCEDOR

Com o devido respeito à fundamentação colocada pelo d. Conselheiro Relator, venho aqui me posicionar de forma contrária às diversas argumentações colocadas, que entendo como fora do contexto da lide, tanto da realidade fática, como da legislação tributária.

Em resumo, o voto do eminente relator traz os seguintes fundamentos:

1) Faz uma definição gramatical do que significa “extemporâneo” e depois de transcrever a legislação pertinente concluiu que “os créditos, objeto do presente processo, dizem respeito ao período compreendido entre os meses de Janeiro de 2014 a Julho de 2015, portanto, antes que se completassem os cinco anos da data da emissão dos documentos fiscais, não foram utilizados fora do prazo estabelecido na legislação, pois poderiam ser utilizados até os exercícios de 2019 e 2020, respectivamente, e o foram no exercício de 2017, mais precisamente, no mês de março, conforme constatado pelo preposto autuante”.

No caso, o Conselheiro Relator passou a considerar, que crédito extemporâneo é aquele lançado após os 5 anos da emissão dos documentos, situação em que sequer pode se falar em crédito extemporâneo, mas em créditos decaídos, e, portanto, sem direito à utilização.

Da maneira como interpretou, toda a legislação relativa ao crédito extemporâneo seria inútil, pois estaria simplesmente a se tratar de créditos decaídos pelo decurso dos 5 anos após os fatos geradores.

Vejamos o parágrafo 4º do art. 315 do RICMS, transcrito pelo próprio Relator em seu voto:

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.

§ 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.

Como poderia o titular da repartição fazendária autorizar créditos fiscais extemporâneos, se estes fossem aqueles lançados após 5 anos, e atingidos pela decadência? O que está em discussão não é a decadência dos créditos lançados, mas seu lançamento extemporâneo dentro do prazo legal de 5 anos. Obviamente, que se forem lançados créditos além do período admissível de 5 anos, o lançamento terá outro fundamento – decadência e não “crédito extemporâneo”.

A transcrição dos artigos 314 e 315 feitas no próprio voto do Relator, já nos contextualiza o significado de crédito extemporâneo:

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

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.

Assim, o crédito deve ser efetuado no próprio mês do fato gerador, ou no máximo, no mês subsequente. A partir de então, o crédito passa a ser considerado extemporâneo, conforme leitura do art. 315, quando diz que a escrituração do crédito fora dos períodos do art. 314, deve obedecer aos critérios estabelecidos no artigo, a começar pela autorização da repartição fazendária.

2) a Jurisprudência apresentada, com o ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/19, não tem correlação com o presente processo. Vejamos:

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... 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. 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.

Disse o eminente Conselheiro Relator - *Julgamento deste CONSEF, reconhece a legitimidade dos créditos considerados, como os do presente processo, extemporâneos, afirmando, inclusive, não ser possível a negativa da sua utilização.*

Tal acórdão, não guarda qualquer correlação com a presente lide, exceto pelo fato de se tratar de créditos extemporâneos, e que se diga, obviamente lançados antes do período decadencial, e que até contraria o entendimento que o eminente Relator acerca do significado do que seja “créditos extemporâneos” que aduz se tratar de créditos fulminados pela decadência.

Primeiro porque no julgamento referido os créditos eram legítimos, porém, lançados de forma errada, de única vez, em momento posterior ao inicialmente previsto, caracterizando a extemporaneidade.

Em diligência efetuada, conforme relatório, os créditos aqui, ao contrário do julgamento citado como referência, sequer têm legitimidade, conforme atestado pelo autuante em diligência:

Cita que, conforme apurado no Anexo 01, apenso ao PAF, as notas fiscais utilizadas para o ressarcimento do ICMS-ST, “possuem datas de emissão posteriores as notas fiscais de saída das respectivas operações de venda para outras unidades da federação, sendo, portanto inválidas para suportar tais transferências”.

Comenta que, no caso, saíram do estoque da Recorrente antes de nele ingressar e que o comportamento a Recorrente comprova, de forma clara, a falta de origem dos referidos produtos, e os produtos só podem estar disponibilizados para operações de comercialização após seu ingresso no estabelecimento.

Além disso, no voto referência, pelo fato de os créditos serem legítimos, porém, sem repercussão tributária, foram convertidos em multa. No presente caso, além de ilegítimos, houve sim, repercussão tributária, e diga-se, nem mesmo o Relator converteu o lançamento em multa, como no voto apresentado como jurisprudência do Conselho.

3) Vejamos, por fim, a conclusão do Conselheiro Relator:

A alegação de não atendimento ao que determina o artigo 315 do RICMS não tem qualquer fundamento, haja vista que os créditos eram de direito a menos de 5 anos, portanto não se podendo considerá-los extemporâneos.

O crédito fiscal nos moldes do praticou a Recorrente já teve reconhecimento em vários julgados deste CONSEF, conforme acórdãos citados no relatório, não subsistindo, pois, a pretensão do Fisco.

Pois bem. O Relator desconhece o fato de que por serem ilegítimos, e os credencia como sendo de direito ao menos por 5 anos. Além de serem créditos sem lastro probatório, não se está aqui a negar o reconhecimento dos créditos por 5 anos, mas também a forma como foi lançado, de única vez, e sem pedido de autorização ao fisco, conforme prescrição legal.

Por outro lado, dizer que vários julgados deste CONSEF reconheceram os créditos, é querer aplicar à presente lide, julgamentos em situação completamente diferentes, em que os créditos eram legítimos, lançados em única vez extemporaneamente, e sem repercussão na apuração do imposto, e em que o julgamento exclui o lançamento do crédito, porém, aplica-se a multa, sem prejuízo do estorno do lançamento extemporâneo em desconformidade com a legislação. No caso presente, o eminente Relator, sequer acompanhou a jurisprudência apresentada, sem aplicar multa, mas simplesmente votou pela improcedência.

Assim posto, considero, com a devida vênia, que os fundamentos do eminente Conselheiro Relator, além de trazer uma interpretação sem precedentes acerca da definição de crédito extemporâneo, que está inclusive definido nos artigos 314 e 315 do RICMS, confundindo com o instituto da decadência, traz também fundamentos frontalmente contrário às provas dos autos, já que os créditos lançados, sequer possuem lastro probatório, e jamais poderiam ser acolhidos pela fiscalização.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do lançamento de ofício. Auto de Infração PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0002/19-0**, lavrado contra **TIM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$571.608,11**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Laís de Carvalho Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Rafael Benjamin Arruty e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: José Ronsevaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

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