

A. I. N º - 281081.0008/20-2  
AUTUADO - TIM S. A.  
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 29/07/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0085-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. USO EM DESACORDO COM A NORMA REGULAMENTAR. GLOSA PARCIAL. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente, em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação requer autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, e deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa pelo descumprimento dessa determinação regulamentar. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal escriturado de forma extemporânea. **b).** UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS. UTILIZAÇÃO EM DESACORDO COM A NORMA REGULAMENTAR. GLOSA DO CRÉDITO. O sujeito passivo ingressou com pedido de restituição de indébito, o qual foi indeferido. Nesta situação, caberia ao autuado, após a cientificação do indeferimento, efetuar o estorno do crédito utilizado sem a devida autorização, e efetuar o pagamento dos acréscimos legais devidos, de acordo com o previsto pelo art. 78, parágrafo único do RPAF/BA, o que não ocorreu. Acusação subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/09/2020, exige ICMS, no valor de R\$200.720,39, em razão da constatação dos seguintes fatos:

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 ou configurou o direito à utilização do crédito*”.

Em complemento consta a seguinte informação: “*A empresa TIM S.A utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em julho/2019, crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$95.563,04, referente Ressarcimento de ICMS Substituição Tributária sobre Operações Interestaduais do período de apuração de agosto/2017 até setembro/2018, ou seja, 14 meses. A*

autuada protocolizou um Pedido de Restituição nº 202.353/2019-0, e utilizou crédito fiscal total, em julho/2019 em um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular optou por infringir o Artigo 73 §5º RPAF/B.A, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 14 meses.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado, que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais extemporâneos referentes ao período de agosto/2017 até setembro/2018, através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 14 parcelas de R\$6.832,36, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS do estado da Bahia. Portanto, o crédito fiscal extemporâneo irregularmente utilizado, no valor de R\$95.653,04, está sendo objeto desta autuação. Fica evidenciado que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto na legislação e escriturou antecipadamente e de forma não prevista os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS em julho/2019.

Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em momento não previsto na legislação, é indubioso que, por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido. A legislação tributária corrobora que os créditos mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao alvedrio do contribuinte, pois para serem devidamente utilizados, devem se submeter ao regramento estabelecido Artigo 73§5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º.

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

Cabe informar que este Processo foi totalmente INDEFERIDO em 07/08/2019, conforme parecer final apenso ao PAF.

Tudo Apurado conforme EFD de Apuração do ICMS do contribuinte de julho/2019, intimação 10/2020, resposta da empresa a intimação fiscal 10/2020 e cópia do Processo 202.353/2019-0.Todos apensos ao PAF”..

Infração 02 - 01.02.86 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido, no valor de R\$105.067,35.”.

Em complemento consta a seguinte informação: “A empresa TIM Celular registrou crédito fiscal extemporâneo no seu livro de apuração de ICMS, no mês de março 2019, no valor de R\$109.429,56. A autuada protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 215.092/2016-7em 30/11/2016, no valor de R\$109.429,56. Este pedido de Restituição obteve deferimento no valor de R\$4.362,21, e INDEFERIMENTO no valor de R\$105.067,35 em 28/07/2017.

Em 29/11/2017, a empresa inconformada com esta decisão recorreu por meio de Recurso Voluntário, através do processo 223.395/2017-5. Este Recurso Voluntário foi INDEFERIDO, conforme parecer final em 12/01/2018, mantendo a decisão anterior. Em 02/03/2018, a empresa tomou ciência do INDEFERIMENTO do seu Recurso Voluntário do valor de R\$105.067,35, e também do deferimento de R\$4.362,21.

A empresa contrariando as decisões dos pareceres acima decidiu em março/2019 lançar o crédito fiscal em seu livro de apuração do ICMS, no valor de total de R\$109.429,56, quando só teria direito a lançar R\$4.362,21.

Os processos nº 215.092/2016-7e 223.395/2017-5, com seus respectivos pareceres estão apensos ao PAF.

De acordo com a resposta da empresa proferida no atendimento da intimação fiscal 09/2020, a TIM confirmou que tomou ciência do indeferimento do seu recurso voluntário. A empresa também confirma que não fez o estorno do crédito indeferido. A resposta da empresa a intimação fiscal está apensa ao PAF.

A autuada mesmo ciente do indeferimento utilizou o crédito fiscal indeferido, contrariando a Legislação Tributária do estado da Bahia, conforme reza o RPAF (Regulamento de Processo

*Administrativo Fiscal), DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, no seu artigo 78, parágrafo único, artigo 81, artigo 122, inciso IV e artigo 173, inciso IV. A Lei 7014/96, no seu artigo 33, parágrafo 2º e 3º também foram frontalmente desrespeitados.*

*Segue abaixo transcrição dos artigos do RPAF e dos artigos da Lei nº 7.014/96:  
(.....)*

*Como podemos comprovar, informamos que não cabe mais nenhum recurso disponível na esfera administrativa, conforme expresso no RPAF, DECRETO 7.629, no seu artigo 81, artigo 122 Inciso V e Art. 173 no seu inciso IV.*

*A autuada deveria ter efetuado o estorno dos créditos fiscais lançados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.*

*A fiscalização através deste auto de infração glosa o crédito fiscal utilizado indevidamente no mês de março/ 19 no valor de R\$105.067,35.*

*Acrescentamos ainda que a utilização irregular do crédito fiscal indeferido e a falta de estorno do mesmo e seus acréscimos trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que, a conta-corrente fiscal da empresa para recolhimento de ICMS apresenta SALDO DEVEDOR.*

*Tudo Apurado conforme intimação fiscal 09/2020, resposta da empresa a intimação fiscal 09/2020, EFD Apuração 03/2020, cópia dos PAFs 215.092/2016-7e nº 223.395/2017-5.”.*

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa, fls. 21 a 27, e após falar sobre a tempestividade da apresentação da mesma, assevera que tem como sua atividade principal a prestação de serviços de telecomunicação, em diversas modalidades, bem como realiza outras atividades acessórias relacionadas à prestação de serviços de telecomunicações, tais como venda, comodato e aluguel de mercadorias necessárias à prestação de seus serviços.

Se diz surpreendido com a lavratura do Auto de Infração, que tem como objetivo a cobrança de ICMS relativo as infrações indicadas no Auto de Infração, assim como teria supostamente considerado como violados os dispositivos que indicou.

Assevera que a exigência comprehende, ainda, a cobrança de multa, correspondente a 60% do valor lançado, na forma do artigo 42, inciso II, alínea “a” e “f” da Lei Estadual nº 7014/96.

Dessa forma, está sendo exigido o recolhimento de débitos de ICMS no valor histórico total de R\$200.720,39, além da multa e acréscimos legais, no entanto, a autuação não merece prosperar, uma vez que: (i) o crédito de ICMS Substituição Tributária sobre operações interestaduais e o crédito extemporâneo de ICMS relacionado às entradas de bem do ativo permanente (CIAP) além de ser líquido e certo, foram aproveitados em estrita observância à legislação tributária, não havendo que se falar em qualquer irregularidade cometida; e (II) a multa aplicada é totalmente abusiva e possui nítido caráter confiscatório, sendo indevida a aplicação de qualquer penalidade, devendo ser integralmente cancelada a cobrança dos débitos objeto do presente Auto de Infração, ademais, parte da multa aplicada no presente caso não tem relação com a infração supostamente cometida.

Informa que a presente autuação fiscal limitou-se a questionar aspectos formais do aproveitamento extemporâneo de crédito ICMS-ST sobre operações interestaduais, referente ao período de agosto/2017 até setembro/2018 (14 meses), contudo esclarece que todos os requisitos previstos na legislação foram devidamente cumpridos.

Diz que protocolizou o Pedido de Restituição nº 202.353/2019-0, ingressando com processo de restituição referente ao resarcimento do ICMS-ST no valor de R\$95.653,04. O processo foi encaminhado para a IFEP SERVIÇO para análise de parecer opinativo. Posteriormente, em parecer final emitido em 23/08/2019 o pedido foi indeferido, em sua totalidade, em razão da suposta duplicidade do pedido quanto ao período de agosto/2017 a novembro/2017 (04 meses), uma vez que os créditos relacionados já haviam sido solicitados em restituição no bojo do Processo Administrativo 027886/2018-2 em relação ao período de dezembro/2017 a setembro/2018, indeferidos visto que o contribuinte deixou de apresentar prova material concreta suficiente para

comprovar/suportar o direito ao crédito.

Dessa forma, fora apresentado Recurso Voluntário nº 348594/2019-7 objetivando a reforma do referido parecer, o qual até o presente momento se encontra pendente de análise. Em 13/04/2020 a empresa recebeu Intimação solicitando informações acerca do estorno do crédito tomado em julho/2019. Em resposta datada no dia 30/04/2020 foi informado que os créditos não haviam sido estornados, visto que o recurso voluntário ainda estava pendente de análise da SEFAZ. Contudo, foi lavrado o presente Auto de Infração, objetivando a cobrança de crédito objeto do Pedido de Restituição, demonstrando flagrante cerceamento de defesa, o que qualifica ilegalidade da autuação.

Ressalta que a Impugnante arcou com o ônus do pagamento do ICMS\_ST, na qualidade de contribuinte substituído, entretanto, apesar de ter adquirido as mercadorias com o intuito de revende-las no Estado da Bahia, essas foram enviadas posteriormente, para outra unidade da federação, gerando nova saída tributada.

Assim, verifica-se que o pedido de restituição anteriormente realizado corresponde às mercadorias elegíveis cujo imposto foi pago na entrada no Estado, contudo o fato gerador presumido não se realizou, uma vez que as mercadorias foram encaminhadas em operações interestaduais.

Acrescenta que além das saídas a título de revenda, também realiza com seus clientes operações de aluguel e comodato de seus produtos, nesse sentido, uma vez que o comodato pressupõe a aquisição de ativo, esse não está sujeito ao regime de substituição tributária, que só alcança os produtos destinados à comercialização e, por essa razão, não enseja no pagamento do ICMS\_ST.

Assim, não restam dúvidas quanto ao direito ao crédito referente ao fato gerador não concretizado, de modo que eventual inobservância de procedimento formal não pode inviabilizar o direito ao crédito, eis que são líquidos e certos e transcreve decisões proferidas por Tribunais Administrativos.

Pede o cancelamento integral do auto de infração, eis que o procedimento adotado não aniquila o direito ao aproveitamento dos créditos, eis que são manifestamente líquidos e certos. Entretanto, na remota possibilidade da primeira instância não assim entender, pede a realização de diligência, em atenção ao princípio da verdade material.

Salienta que a eventual inobservância de formalidade legal não possui o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS e que tem direito o autuado. Ademais, nem mesmo o autuante promoveu qualquer questionamento acerca da legitimidade dos mesmos.

Em seu socorro apresenta entendimento favorável já manifestado por este Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, através do Acórdão JJF nº 0223-04/19, cujo teor transcreve.

Em seguida no tópico denominado – DO PEDIDO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO FORMULADO ATRAVÉS DO PROCESSO Nº 215.092/2016-7 diz que em março de 2017 protocolou pedido de crédito nº 215.092/2016-7, objetivando restituição do crédito CIAP do período de novembro a dezembro de 2011, no valor de R\$105.067,35. Ato continuo foi expedido parecer pela Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia em 28/07/2017, deferindo parcialmente o aproveitamento do crédito extemporâneo. Então a Impugnante apresentou Recurso Voluntário, dando origem ao Processo 223.395/2017-5.

Acrescenta que o parecer impugnado tratou da apropriação de créditos fiscais oriundos de aquisições de mercadorias para compor ativos, que, como se sabe, devem obedecer à regra de apropriação de um quarenta e oito avos. Contudo, o crédito objeto do pedido de utilização se referia a apropriação extemporânea de créditos CIAP.

Aduz que em se tratando de apropriação feita na forma do art. 315 do RICMS/Bahia lançados no Bloco G126, não há que se falar em apropriação limitada ao número de parcelas. Contudo, o Recurso Voluntário foi analisado pelo Fisco, que decidiu por indeferir o pleito.

Em seguida no tópico denominado - DA CORRETA METODOLOGIA DE CÁLCULO APLICADA PELA IMPUGNANTE, frisa não haver dúvidas que não houve qualquer questionamento por parte do fisco acerca do cálculo do crédito realizado, salientando que utiliza para efeito de cálculo do CIAP apenas as operações inerentes a atividade fim da empresa, excluindo àquelas que não são relacionadas a telecomunicações e apresenta demonstrativo indicando a relação de CFOPs excluídos do coeficiente de creditamento. Assim, em observância à regra da legislação vigente, inclui no numerador às operações de DETRAF e ST, que por sua vez tratam-se de operações prestações tributadas.

Informa o critério por ela utilizado para a apuração do coeficiente de creditamento e lista os CFOPs das principais prestações consideradas para fins de apuração do numerador referente ao coeficiente de creditamento e informa estar anexando à defesa, além dos documentos já citados, a seguinte documentação:

- I. CÁLCULO COEF. DE CRED. CIAP; (DOC. 07)
- II. LIVROS CIAP – Modelo C- meses de NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2011;(Doc.08);
- III. LRAICMS – Meses de novembro e dezembro de 2011;(Doc.9)
- IV. RECIBOS SPED – meses de novembro e dezembro de 2011;(Doc.10)
- V. LRAICMS – março de 2019 (Doc.)

Solicita a realização de diligência, caso reste algum questionamento em relação à liquidez dos créditos aproveitados

Abre tópico sobre O NÃO CABIMENTO DA MULTA APLICADA E DO SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO, afirmando que foi aplicada a multa correspondente à (60%) do valor do imposto lançado, e a mesma tem nítido caráter confiscatório.

Friza que a aplicação da penalidade se sujeita ao princípio da legalidade previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal. Dessa forma, não se pode exigir multa com fundamento em lei que não vincula a conduta supostamente realizada pelo contribuinte.

Acrescenta que a multa imposta no elevado percentual de 60% do valor do tributo é claramente abusiva e ilegal e violam frontalmente o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, bem como a proibição da utilização da tributação para fins confiscatórios e transcreve o disposto no art. 150, IV da Constituição Federal.

Por consequência, ainda que o tributo seja devido, a multa aplicada é desarrazoada e desproporcional, tendo em vista o excessivo encargo que está sendo imposto. A penalidade deveria ser aplicada em um patamar compatível com a gravidade da infração supostamente cometida, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade tributária, razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco. Apresenta decisões do STF para corroborar sua tese.

Conclui sua impugnação com os seguintes pedidos:

- a) *seja dado provimento integral a presente Impugnação, para que o Auto de Infração nº 2810810008/20-2 seja julgado totalmente improcedente , em razão da evidente ilegalidade;*
- b) *caso assim não compreenda, pugna pela redução da multa aplicada para um patamar razoável.*

Por fim, requer que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome dos advogados que indicou.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 55 a 64. Após sintetizar o teor das infrações e fazer um resumo dos argumentos defensivos passa a prestar os seus esclarecimentos em relação à infração 01 informando que o auto de infração atende a todos os requisitos previstos na legislação do RICMS, pois determina com exatidão a infração, base de cálculo do ICMS, informa os fatos geradores do imposto, enquadramento legal, as multas incidentes e foi lavrado por autoridade competente.

Informa que a defesa da autuada falta com a verdade, ao afirmar que a fiscalização considera os créditos fiscais líquidos e certos.

Esclarece, de forma veemente, que não foi realizada pelo fisco nenhuma validação dos créditos fiscais em lide, visto que, a análise da legitimidade dos mesmos está sendo realizada, exclusivamente, através dos Processos nºs 202.353/2019-0 e 348594/2019-4 de Recurso Voluntário/2019-9 e do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, este ainda pendente de julgamento. Inclusive, o Processo de Pedido de Restituição nº 202.353/2019-0, teve parecer opinativo pelo INDEFERIMENTO TOTAL, com ciência de empresa em 07/08/19. Este Processo e seu parecer de indeferimento estão anexos ao PAF.

Estes fatos demonstram nitidamente que créditos fiscais não estão validados pelo fisco, nem são líquidos e certo, como afirma a autuada. São na realidade duvidosos, e estão aguardando parecer do recurso voluntário.

Assevera que o auto de infração se caracteriza, exclusivamente, pela utilização irregular de créditos fiscais extemporâneos, que resultaram também em descumprimento de obrigação principal.

Aduz que o Estado da Bahia sofreu prejuízos financeiros incontestáveis, visto que, este fato trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, pois o conta-corrente da empresa para recolhimento de ICMS sempre apresenta saldo DEVEDOR.

Diz que a empresa TIM S.A., utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em julho/2019, crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$95.563,04, referente Ressarcimento de ICMS Substituição Tributária sobre Operações Interestaduais do período de apuração de agosto/2017 até setembro/2018, ou seja, 14 meses.

Acrescenta que a autuada protocolizou um Pedido de Restituição nº 202.353/2019-0, e utilizou crédito fiscal total, em julho/2019 em um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular optou por infringir o Artigo 73 §5º RPAF/B.A, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 14 meses.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado, que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais extemporâneos referentes ao período de agosto/2017 até setembro/2018, através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 14 parcelas de R\$6.832,36, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS do estado da Bahia. Portanto, o crédito fiscal extemporâneo irregularmente utilizado, no valor de R\$95.653,04, está sendo objeto desta autuação. Fica evidenciado que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto na legislação e escriturou antecipadamente e de forma não prevista os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS em julho/2019.

Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em momento não previsto na legislação, é induvidoso que, por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido.

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

Em relação ao pedido de diligência informa ser contrário à realização da mesma, pois o auto de infração contém todas as informações necessária para a correta análise dos fatos.

Afirma que o crédito extemporâneo foi utilizado em desacordo com a norma reguladora e fora do

prazo estabelecido na legislação de ICMS do Estado da Bahia, que reza que o mesmo deverá ser realizado em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. A apropriação do crédito fiscal realizada de forma indevida pelo contribuinte repercutiu em recolhimento a menor do ICMS.

Portanto, vê gritante improriedade da aplicação apenas de multa formal por descumprimento dessa determinação regulamentar, já que tal ilícito importa também em descumprimento de obrigação principal.

Informa já existir diversos julgamentos com este entendimento e transcreve ementas referentes aos Acórdãos nºs 119-11/20 e 005-01/20.

Em relação ao Acórdão JJF nº 0219-03/19, citado pela defesa, informa que existem significantes diferenças entre o acórdão citado e o auto de infração atual.

Afirma que no auto de infração atual, não houve validação dos créditos fiscais em lide, visto que, a análise da legitimidade e de direito ao uso dos mesmos, está sendo realizada, exclusivamente, através dos Processos de Restituição nº 221.826/2019-9, e do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, este ainda pendente de julgamento. Inclusive, o Processo de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, já teve parecer pelo INDEFERIDO do pedido, com ciência de empresa em 23/08/19. O Processo e seu parecer de indeferimento estão anexos ao PAF.

Este Indeferimento corrobora que créditos fiscais são DUVIDOSOS, não estão validados pelo fisco, nem são líquidos e certos, como afirma à autuada, fatos relevantes e diversos do exposto no Acórdão 0219-03/19 trazido pela defesa.

Conclui ter restado evidenciado que as alegações da autuada não encontram sustentação nos fatos apontados, nem possuem amparo legal capaz de elidir a ação fiscal.

Informa que a multa aplicada é legal e se encontra devidamente prevista e amparada na legislação tributária, conforme previsto na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso VII, alínea “a”.

Quanto à alegação defensiva de que a multa ofende 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/99.

Em relação à infração 02 informa que a autuada protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 215.092/2016-7 no valor de R\$ 256.004,81, sendo que inicialmente este Pedido de Restituição obteve indeferimento total do valor pleiteado conforme parecer final apenso ao PAF.

Em 29/11/2017, a empresa inconformada com esta decisão recorreu por meio de Recurso Voluntário, através do processo nº 223.395/2017-5. Este Recurso Voluntário foi INDEFERIDO, conforme parecer final em 12/01/2018, mantendo a decisão anterior. Em 02/03/2018, a empresa tomou ciência do INDEFERIMENTO do seu Recurso Voluntário do valor de R\$105.067,35, e também do deferimento de R\$4.362,21.

A empresa contrariando as decisões dos pareceres acima decidiu em março/2019 lançar o crédito fiscal em seu livro de apuração do ECMS, no valor de total de R\$109.429,56, quando só teria direito a lançar R\$4.362,21.

Os processos nºs 215.092/2016-7e 223.395/2017-5, com seus respectivos pareceres estão apenos ao PAF.

De acordo com a resposta da empresa proferida no atendimento da Intimação Fiscal 09/2020, a TIM confirmou que tomou ciência do indeferimento do seu recurso voluntário. A empresa também confirma que não fez o estorno do crédito indeferido. A resposta da empresa a intimação fiscal está apensa ao PAF.

A autuada mesmo ciente do indeferimento utilizou o crédito fiscal indeferido, contrariando a Legislação Tributária do estado da Bahia, conforme reza o RPAF (Regulamento de Processo Administrativo Fiscal), DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, no seu artigo 78, parágrafo

único, artigo 81, artigo 122, inciso IV e artigo 173, inciso IV. A Lei 7014/96, no seu artigo 33, parágrafo 2º e 3º também foram frontalmente desrespeitados.

Informa que não cabe mais nenhum recurso disponível na esfera administrativa, conforme expresso no RPAF, DECRETO Nº 7.629/99, no seu artigo 81, artigo 122 Inciso V, e Art. 173 no seu Inciso IV.

Frisa que a autuada deveria ter efetuado o estorno dos créditos fiscais lançados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis, porém optou por não fazer, desrespeitando a legislação vigente, e a fiscalização, através deste auto de infração, glosa o crédito fiscal utilizado indevidamente no mês de março/1 no valor de R\$105.067,35.

Acrescenta ainda que a utilização irregular do crédito fiscal indeferido e a falta do estorno do mesmo e seus acréscimos, trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que a conta-corrente fiscal da empresa para recolhimento de ICMS apresenta sempre SALDO DEVEDOR.

Finaliza mantendo integralmente a ação fiscal.

## VOTO

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapassou as arguições de nulidade.

No que diz respeito ao argumento de que na infração 01 restou demonstrado flagrante cerceamento de defesa pois apesar do Pedido de Restituição de crédito nº 202.353/2019-0 ter sido indeferido em sua totalidade, foi apresentado Recurso Voluntário que recebeu o nº 348594/2019-7, que se encontra pendente de julgamento, até a presente data, observo que neste processo o que se discute é a pertinência, ante a legislação de regência, da forma, do momento e do montante utilizados pelo autuado para escriturar, extemporaneamente, o crédito fiscal, objeto da autuação, o que será apreciado oportunamente, no mérito.

No que concerne ao pedido de realização de diligência considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, que assim dispõe:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.*

É preciso ainda se observar ainda que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

No mérito, a infração 01 está assim descrita: *“Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito”.*

De acordo com os documentos acostados aos autos e informações inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos” constato que a exigência recai sobre créditos fiscais

extemporâneos referentes à Ressarcimento de ICMS Substituição Tributária sobre Operações Interestaduais do período de apuração de agosto/2017 até setembro/2018, ou seja, 14 meses.

Consta ainda a informação de que a autuada protocolizou Pedido de Restituição nº 202.353/2019-0, e utilizou crédito fiscal total, em julho/2019 através de um único lançamento fiscal.

Na apresentação da defesa o autuado afirmou que em Parecer emitido em 23/08/2019 o pedido de restituição foi indeferido, em sua totalidade, porém, foi apresentado Recurso Voluntário que recebeu o nº 348594/2019-7, que ainda se encontra pendente de julgamento.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal transcreve literalmente às informações adicionais contidas na descrição da infração inserida no Auto de Infração acrescentando que: “*não foi realizada pelo fisco nenhuma validação dos créditos fiscais em lide, visto que, a análise da legitimidade dos mesmos está sendo realizada, **exclusivamente**, através dos Processos nº 221.826/2019-9 e do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, este ainda pendente de julgamento. Inclusive, o Processo de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, teve parecer opinativo pelo INDEFERIMENTO TOTAL, com ciência de empresa em 23/08/19*”.

Desta maneira está demonstrado que o autuado, escriturou créditos fiscais extemporâneos, indeferidos inicialmente, pela Administração Tributária, porém, pendente de decisão final em razão da apresentação de Recurso Voluntário, ainda não apreciado pela autoridade competente. Porém, o motivo da presente exigência reside no fato de que a utilização do crédito ocorreu através de um lançamento, quando o correto seria em 14 parcelas mensais e consecutivas.

Portanto, neste lançamento não se discute se os créditos estão corretos ou não. O que se analisa é o procedimento adotado pelo contribuinte em escriturar os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS, em uma única parcela, portanto, em desacordo com o estabelecido na legislação, que a meu ver resultou na ocorrência de um descumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal, pois como visto a decisão proferida pela Administração Tributária ainda não é definitiva no âmbito administrativo, não podendo se afirmar se o crédito ora glosado é ou não ilegítimo. Todavia, vejo que restou evidenciado que o autuado se apropriou de crédito fiscal, porém, de forma não preconizada pela legislação, pois a escrituração dos créditos foi feita em momento não previsto na legislação, ou seja, em prazo diverso do estabelecido em norma regulamentar, razão pela qual, no meu entender, tal procedimento fica sujeito ao descumprimento apenas de obrigação acessória, 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;*

Ressalto que este tem sido o entendimento deste Conselho ao apreciar situação similar à presente, envolvendo o mesmo autuado, a exemplo dos Acórdãos nº 0227-04/19, proferido pelo ilustre Relator Carlos Fábio Cabral Ferreira, cuja decisão foi mantida pela 2ª CJF através do Acórdão nº 0152-11/20, de relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, bem assim como o Acórdão JJF nº 0223-04/19, mantido pela 1ª CJF através do Acórdão nº 0096-11/20-VD, com base no voto proferido pelo i. Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, cujas ementas transcrevo:

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*Acórdão 0152-11/20*

*“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. FALTA DE SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO À AUTORIDADE FAZENDÁRIA DA CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE. GLOSA DO CRÉDITO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou*

*no mês subsequente, em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação requer autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa por descumprimento de expressa determinação regulamentar. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal escriturado de forma extemporânea. Indeferido pedido de diligência. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVÍDO.*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0096-11/20-VD**

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

Destaco que os Acórdãos a que o autuante se reportou os de nos 005-01/20 e 0119-11/20 tratam de questão diversa da ora analisada nesta infração, pois os mesmos se referem à situação em que o lançamento do crédito extemporâneo foi objeto de indeferimento quando do pedido de restituição, em decisão definitiva no âmbito da Administração Tributária. Mesmo tendo sido cientificado da decisão o mesmo manteve em sua escrita fiscal os referidos créditos, contrariando o disposto no art. 78 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Assim, fica afastada a glosa dos créditos fiscais e mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Credito Lançado	Valor da Multa
31/07/2019	09/08/2019	95.653,04	57.391,82

A infração 02 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido.

De acordo com os documentos acostados aos autos e informações constantes no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos” constato que o autuado protocolizou Pedido de Restituição sob nº 215.092/2016-7 no valor de R\$109.429,56 e o mesmo foi deferido parcialmente, no montante de R\$4.362,2, em 28/07/2017.

O contribuinte recorreu dessa decisão interpondo Recurso Voluntário através do Processo nº 223.395/2017-5, o qual foi indeferido em 12/01/2019.

Consta que em 02/03/2018 a empresa tomou ciência do Indeferimento, quando deveria efetuar o devido estorno de crédito extemporâneo registrado em sua escrita fiscal, no mês de março de 2019, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis, conforme previsto pelo Art. 78, Parágrafo único do RPAF/BA, porém não o fez, razão pela qual foi objeto de exigência nesta infração.

O autuado pugnou pela improcedência do lançamento alegando liquidez e certeza do crédito fiscal que aproveitou, em razão da ausência de decadência, além do cálculo correto do crédito por ela utilizado.

A ocorrência ou não da decadência arguida pelo sujeito passivo, assim como a legalidade dos créditos pleiteados, já foram ou deveriam ter sido objeto de apreciação pela Administração Tributária através da decisão proferida pela autoridade competente indicada no art. 79 do RPAF/BA, no caso, o Inspetor Fazendário.

Observo ainda que apesar do sujeito passivo ter recorrido da decisão, a mesma foi mantida através do não provimento do Recurso Voluntário. Portanto, tratando-se de decisão definitiva no âmbito administrativo, da qual o autuado foi cientificado em 02/03/2019, deveria o mesmo ter procedido de acordo com o previsto pelo parágrafo único do Art. 78 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA:

*Art. 78 (...)*

*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.*

Logo, no caso presente, como o autuado após a notificação da decisão definitiva, que lhe foi desfavorável, não procedeu conforme o estabelecido no dispositivo legal acima disposto, a fiscalização efetuou corretamente o presente lançamento para fim de exigência do crédito fiscal extemporâneo lançado e mantido indevidamente pelo autuado em sua escrita fiscal, já que é dever do Fisco fazê-lo.

Portanto, nesta infração o que está se exigindo é o imposto e multa por utilização indevida de crédito fiscal extemporâneo, já considerado improcedente definitivamente, pelos órgãos competentes desta Secretaria, ao analisar o pedido de restituição do indébito, não cabendo a este órgão julgador a análise da legalidade dos supostos créditos, mesmo porque tal prerrogativa é exclusiva das autoridades fazendárias indicadas nos artigos 80 e 81 do RPAF/BA.

Ressalto que este tem sido o entendimento deste Conselho ao apreciar situação similar à presente, envolvendo o mesmo autuado, a exemplo dos Acórdãos nº 002-04/19, cuja decisão foi mantida pela 2ª CJF através do Acórdão nº 0358-12/20.

O impugnante solicita, ainda, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 60% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser acolhidas, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. II, “f”.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado do Rio de Janeiro, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$162.459,17 em razão da exclusão do imposto exigido na infração 01 no valor de R\$95.653,04, porém, mantendo a multa de 60% sobre este valor.

## **VOTO DIVERGENTE**

Com a devida vénia para divergir do voto prolatado pela I. Relatora, quanto a conclusão à qual chegou em relação a infração 01.

Recentemente está 4ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou matéria idêntica à que ora nos debruçamos e, de igual forma, posicionei-me com entendimento divergente do ora esposado pelo Voto da nobre Relatora, consoante se extrai do Acórdão nº 0066-04/21-VD, relativamente ao PAF nº

281.081.0007/20-6, expedido contra o mesmo autuado e pelo mesmo auditor fiscal autuante.

Portanto, por uma questão de coerência e de convicção, porém, com o devido respeito, mantenho meu entendimento esposado pelo voto que ali proferi, o qual segue abaixo transcrita e integra este voto divergente:

*“A acusação que se debruça nestes autos é no sentido de que o autuado “Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito”.*

*Consta que em relação ao crédito extemporâneo utilizado, o sujeito passivo “protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 221.826/2019-9, e utilizou crédito fiscal total, em seu livro de apuração do ICMS no mês de agosto 2019. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular, optou por infringir o Artigo 73 §5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 04 meses”.*

*Está posto nos autos que o sujeito passivo apesar de ter sido notificado do indeferimento do pedido de utilização extemporânea de créditos fiscais, efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal, e que ingressou com Recurso Voluntário contra a decisão pelo indeferimento do pedido anteriormente formulado, Recurso este ainda não decidido.*

*Portanto, o que se tem nestes autos, de forma pontual e específica, é que houve uma utilização irregular de crédito fiscal, decorrente de pedido de utilização de créditos extemporâneos, o qual foi indeferido, entretanto se encontra ainda pendente de decisão em sede de recurso, não havendo, pois, nestes autos, qualquer análise quanto a legitimidade de tais créditos, situação esta que certamente deverá ser examinando quando da apreciação do pedido constante do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, ainda pendente de julgamento.*

*Vê-se, portanto, que a autuação não se refere a ilegitimidade dos créditos fiscais escriturados de forma extemporânea, e, sim, do lançamento em si, de crédito extemporâneo decorrente de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, objeto de indeferimento, tendo, como consequência, o Recurso Voluntário acima citado, ainda pendente de decisão, repito.*

*Nesta situação, a manutenção de tais créditos, conforme o entendimento da I. Relatora, com aplicação apenas da multa de 60%, significa que se está dando legitimidade a tais créditos, os quais, poderão ser indeferidos, por ilegitimidade, quando da decisão a ser proferida na apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.*

*O posicionamento da I. Relatora, ao meu entender, com a máxima vénia, resulta em uma situação embarcosa, pois, ocorrendo o indeferimento da utilização de tais créditos, por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário, o Fisco terá que, obrigatoriamente, lavrar outro Auto de Infração, observando o prazo decadencial, para exigir novamente o ICMS creditado indevidamente, de forma extemporânea, o que já foi feito através deste Auto de Infração e que, ao meu ver, foi equivocadamente mantido, legitimando tais créditos sem qualquer análise do seu conteúdo e origem, vez que excluiu a exigência do imposto e manteve apenas a multa de 60%.*

*Em relação aos acórdãos nº 0227-04/19 e nº 0152-11/20, mencionados pela I. Relatora para consubstanciar seu Voto, se revestem em situação diversa dos presentes autos, pois naqueles casos ficou consignado que os créditos eram realmente legítimos, diferentemente deste que se aprecia, pois não ocorreu, até o presente momento, o reconhecimento da legitimidade de tais créditos, razão pela qual, a exigência deve ser mantida em sua integralidade.*

*Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA integral do presente Auto de Infração”.*

Desta maneira, por entender que a infração 01 deve ser mantida integralmente, na forma consignada na peça inicial, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281081.0008/20-2, lavrado contra. **TIM S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$105.067,35**, sendo aplicada a multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$57.391,82**, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA/VOTO VENCEDOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR