

**A. I. N °** - 281081.0011/20-3  
**AUTUADO** - TIM S. A.  
**AUTUANTE** - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/08/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0088-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO. 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**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/09/2020, exige ICMS, no valor de R\$568.070,94, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido.

Em complemento consta a seguinte informação: “A empresa TIM Celular registrou crédito fiscal extemporâneo no livro de apuração de ICMS, no mês de novembro/2018, no valor total de R\$568.070,94, relativo ao convênio 17/2013 no período de julho a dezembro 2013. A autuada protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 174.980/2018-6, em 23/07/2018 no valor de R\$568.070,94. Este Pedido de Restituição obteve indeferimento total do valor pleiteado, conforme parecer final de 14/12/2018, apenso ao PAF.

Em 28/12/2018 a empresa tomou ciência do indeferimento, via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) conforme documentos apensos ao PAF. A empresa não apresentou nenhum recurso sobre esta decisão, no prazo legal. A empresa também confirma que não fez o estorno do crédito indeferido, conforme resposta feita a intimação fiscal 09/2020. A Intimação Fiscal e a resposta da empresa estão apensas ao PAF.

A autuada mesmo ciente do INDEFERIMENTO não realizou o devido estorno do crédito fiscal utilizado, 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

Segue abaixo transcrição dos artigos do RPAF:

(.....)

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 novembro/2018 no valor de R\$568.070,94.

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, o 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 11/2018, cópia dos PAFs 174980/2018-6 e ciência do contribuinte do indeferimento, via DTE”.*

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa, fls. 21 a 2, 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 em virtude de ter deixado de realizar o estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo as operações onerosas sobre meios de rede previstas no Convênio ICMS 17/2013 no período de junho de 2013 a dezembro de “2012”.

Diz que a fiscalização considerou que a Impugnante teria supostamente violado o disposto no artigo 78, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 7.629/99, assim como o §3º do art. 33 da Lei Estadual nº 7.014/1996, e aplicou penalidade que corresponde a 60% do valor do imposto lançado, na forma do Art. 42, inciso II, alínea “f”, da mesma lei.

Dessa forma, está sendo exigido o recolhimento de débitos de ICMS no valor histórico total de R\$568.070,94, além da multa e acréscimos legais, no entanto, a autuação não merece prosperar, uma vez que: (i) o crédito extemporâneo de ICMS, além de ser líquido e certo, foi aproveitado em estrita observância à legislação tributária, não havendo que se falar em qualquer irregularidade cometida; e (II) (a multa aplicada no presente caso não tem relação com a infração supostamente cometida, além de ser totalmente abusiva e possuir nítido caráter confiscatório, sendo indevida a aplicação de qualquer penalidade, devendo ser integralmente cancelada, conforme será demonstrado a seguir:

Informa que a empresa apresentou em 23/07/2018, pedido de crédito extemporâneo, formalizado através do Protocolo nº 174.980/2018 (Doc. 03), objetivando a restituição das referidas operações onerosas sobre meios de rede previstas no Convênio ICMS 17/2013 no período de julho de 2013 a dezembro de “2013, no valor de R\$568.070,94.

Ato continuo tomou ciência do Parecer Final (Doc. 04) expedido pela Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, com ciência em 28/12/2018, o qual indeferiu o aproveitamento do crédito extemporâneo, sob a alegação de que diante da impossibilidade da apresentação do consumo próprio, conforme resposta à intimação dada pela ora Impugnante em 29/11/18, seria impossível à análise do pleito. Contudo, ante ao claro direito a empresa já havia se apropriado do valor total do crédito em sua escrituração fiscal no mês de novembro de 2018.

Informa que como será demonstrado a seguir a exigência fiscal é manifestadamente improcedente, em razão da certeza e liquidez dos créditos aproveitados, uma vez que realizou corretamente o cálculo do referido crédito tributário.

Em seguida no tópico denominado - DA MANIFESTA IMPROCEDENCIA DA EXIGENCIA FISCAL, EM RAZÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS APROVEITADOS E DA CORRETA METODOLOGIA DE CÁLCULO APLICADA PELA IMPUGNANTE- reitera que a presente exigência tem origem no indeferimento do pedido de utilização extemporânea de crédito fiscal, sob o argumento de que diante da impossibilidade da apresentação do consumo próprio da empresa não haveria possibilidade de análise do crédito.

Frisa que para não haver dúvidas quanto ao cálculo utilizado pela Impugnante para apuração do crédito de ICMS relacionado à cessão onerosa de meios de rede, lembra que a 10ª clausula do Convênio de ICMS nº 126/1998 prevê expressamente que, na cessão onerosa das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicação o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final. Pela natureza do serviço são tributadas, porém o

pagamento do ICMS é diferido para a etapa posterior (pago pela operadora que presta serviço ao consumidor final).

Afirma que o instituto do diferimento não se enquadra como prestação não tributada, informando que em 24/09/2010 foi instituído pelo CONFAZ, o Convênio ICMS 128/10, com o intuito de adequação do recolhimento da diferença entre as aquisições de telecomunicações contratadas com diferimento do ICMS, que não tiveram a saída tributada, alterando o Convênio ICMS 126/98, acrescentando os parágrafos 3º, 4º e 5º, cujo teor transcreve, que dispõe novas regras de recolhimento do imposto.

Acrescenta que posteriormente, em março de 2013, o CONFAZ acrescentou novas Clausulas ao Convênio 17/2013, que também transcreve.

Arremata que em observância à regra da legislação vigente, para apuração do cálculo inclui no numerador total utilizado como base de cálculo para a apuração do ICMS, somado aos valores referentes às operações realizadas com diferimento, isentas, não tributadas ou realizadas com redução da base de cálculo, bem como as operações utilizadas para consumo próprio inclui no numerador às operações de DETRAF e ST, que por sua vez tratam-se de operações prestações tributadas.

Externa o entendimento de que “consumo próprio” mencionado no Convênio 17/2013, como causa de pagamento do complemento de ICMS por meios de rede, não deve confundir com a contratação de meios para prestação de serviços aos seus clientes, visto que estes são insumos para prestação de serviços, e informa estar anexando à defesa, além dos documentos já citados, a seguinte documentação:

- I. Demonstração da Base de Cálculo do Recolhimento;(Doc. 05)
- II. LRAICMS Meses de julho a dezembro de 2013; (Doc. 06)
- III. LRE- Meses de julho a dezembro de 2013; (Doc. 07)
- IV. Portfolio de Serviços da Impugnante (Doc. 08);
- V. LRAICMS – Mês de novembro de 2018 (Doc. 09)

Entende ter restado demonstrada a certeza e liquidez dos créditos aproveitados e solicita a realização de diligência, caso reste algum questionamento em relação a liquidez dos créditos aproveitados.

Abre tópico sobre O NÃO CABIMENTO DA MULTA APLICADA E DO SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Afirma que foi aplicada a multa correspondente a (60%) do valor do imposto lançado, na forma do artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcreve e diz que ainda sendo entendido que a Impugnante deixou de estornar os créditos utilizados, tal conduta não se coaduna com o dispositivo citado.

Frisa 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 nº2810810011/20-3 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. 82 a 84. Após sintetizar a infração ora em lide e as razões de defesa, nos seguintes termos:

- a) A empresa alega que apesar de seu processo pedido de restituição ter sido indeferido, os créditos fiscais utilizados são líquidos e certos, que foram aproveitados em estrita observância a legislação tributária, não havendo que se falar em qualquer irregularidade cometida pelo impugnante. Pede improcedência da autuação.
- b) A defesa alega que a multa não foi enquadrada corretamente e que a alíquota aplicada de 60% é abusiva e possui caráter confiscatório, conforme artigo 150 da Constituição Federal. Informa ainda, que o STF já veda aplicação das multas abusivas, arbitrárias e que este órgão considera multas entre 20% e 30% com adequadas a luz da vedação ao confisco e que este tribunal já reduziu de 60% para 30% esta multa. Pede redução da multa.

Em seguida passa a prestar os seus esclarecimentos, informando em relação ao item “a” acima que:

*“A empresa registrou crédito fiscal extemporâneo no livro de apuração de ICMS, no mês de novembro/2018, no valor total de R\$568.070,94, relativo ao convênio 17/2013 no período de julho a dezembro 2013.*

*A empresa não apresentou nenhum recurso sobre esta decisão, dentro do prazo legal. A empresa também confirma que não fez o estorno do crédito indeferido conforme resposta feita a intimação fiscal 09/2020. A Intimação Fiscal e a resposta da empresa estão apenas ao PAF.*

*Importante informar que a autuada mesmo ciente do INDEFERIMENTO não realizou o devido estorno do crédito fiscal utilizado, 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, e transcreve o disposto nos mencionados artigos do RPAF.*

*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 novembro/2018 no valor de R\$568.070,94.*

*Acréscimos 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, o 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 11/2018, cópia dos PAFs 174980/2018-6 e ciência do contribuinte do indeferimento, via DTE”.*

Por fim diz que as alegações feitas pela autuada não encontram sustentação nos fatos apontados, nem possuem amparo legal capaz de elidir a ação fiscal.

Em relação ao Item B da defesa informa que a multa aplicada é legal e se encontra devidamente

prevista e amparada na legislação tributária, conforme previsto na lei 7.014/96, artigo 42, inciso VII, alínea “f”. Assim, entende que o enquadramento está correto.

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.

Finaliza mantendo integralmente a ação fiscal.

## VOTO

Inicialmente, 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 fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

A acusação fiscal diz respeito a 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 inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos” constato que o autuado protocolizou Pedido de Restituição sob nº 174.980/2018-6, no valor de R\$568.070,94, e o mesmo foi indeferido, conforme Parecer Final emitido em 14/12/2018, sendo que a empresa não apresentou recurso sobre esta decisão.

Consta que em 28/12/2018 a empresa tomou ciência do Indeferimento, quando deveria efetuar o devido estorno de crédito extemporâneo registrado em sua escrita fiscal, 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 lavrado o presente Auto de Infração.

O autuado pugnou pela improcedência do lançamento alegando liquidez e certeza do crédito fiscal que aproveitou, pois, no seu entender, o mesmo foi aproveitado em estrita observância à legislação tributária, não havendo que se falar em qualquer irregularidade cometida.

Apresenta a metodologia por ele utilizada para apuração do crédito de ICMS relacionado à cessão onerosa de meios de rede, e para comprovar à sua veracidade informa estar anexando ao PAF os seguintes documentos:

VI. Demonstração da Base de Cálculo do Recolhimento; (Doc. 05)

VII. LRAICMS Meses de julho a dezembro de 2013; (Doc. 06)

VIII. LRE- Meses de julho a dezembro de 2013; (Doc. 07)

IX. Portfolio de Serviços da Impugnante (Doc. 08);

X. LRAICMS – Mês de novembro de 2018 (Doc. 09)

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, sendo que tal decisão não foi contestada pelo sujeito passivo, conforme lhe faculta o art. 81 do RPAF/BA.

Portanto, tratando-se de decisão definitiva no âmbito administrativo, da qual o autuado foi cientificado em 28/12/2018, 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 de 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 da intimação, 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 do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **281081.0011/20-3**, lavrado contra lavrado contra **TIM S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$568.070,94**, acrescido da multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR