

A. I. N° - 281081.0001/21-6
AUTUADO - TIM S. A.
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2021

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0212-04/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO EM DESACORDO COM A NORMA REGULAMENTAR. GLOSA PARCIAL 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, e deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. Além disso restou comprovado pela fiscalização a falta de legitimidade dos créditos fiscais utilizados em função da não apresentação do Relatório de Consumo Próprio, conforme previsto no Convênio 17/2013, Cláusula Terceira, parágrafo 1º. Acusação subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua lavratura ocorrida em 15/06/2021 para exigir crédito tributário no valor de R\$254.645,09, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte acusação: *“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”.*

Como complemento foi acrescentado o seguinte: *“A TIM Celular, inscrição estadual 051.833.910, utilizou irregularmente em sua escrita fiscal no mês de janeiro /2019 Crédito Fiscal Extemporâneo de ICMS, no valor de R\$254.645,09 sob a rubrica ICMS CONVENIO 17/2013, referente ao período de janeiro/2014 a dezembro de 2014, ou seja, equivalente a 12 meses. A empresa TIM CELULAR, inscrição estadual 063.398.400 foi incorporada pela TIM S/A, inscrição 051.833.910 em 2018.*

O contribuinte não cumpriu o determinado no Regulamento de ICMS do estado da Bahia, DECRETO N° 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º.

O artigo 315 determina que a escrituração dos créditos fiscais foram dos períodos de que cuida o art. 314, dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, e que após formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se em sua escrita fiscal, do respectivo valor, de acordo com o parágrafo 3º do artigo 315, em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

Informamos que o contribuinte não solicitou nenhuma autorização ao titular da repartição fazendária. Além disso a empresa de forma irregular e ilegal, utilizou os respectivos créditos extemporâneos, rem um único lançamento fiscal, ao invés de escriturar em 12 parcelas, mensais e consecutivas. Este fato trouxe grande 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.

Além disso informamos que a fiscalização após análise detalhada da documentação apresentada

pela autuada verificou a falta de prestação das informações relativas ao Consumo próprio, conforme previsto no Convênio 17/2013, Cláusula Terceira, inciso II, parágrafo 1º.

A fiscalização através de Intimação fiscal 17/2019 solicitou para a empresa apresentar seu relatório de Consumo Próprio. Nesta intimação foi solicitada a apresentação dos Relatórios TIM S.A. e da TIM Celular, visto que do valor creditado de R\$254.645,09, R\$117.170,34 são referentes a TIM S.A. e R\$140.474,75 são referentes a TIM Celular.

A empresa, em resposta a intimação fiscal informa que não localizou qualquer registro de operação de telecomunicações que possa ser classificado como consumo próprio. A resposta da empresa está apensa ao PAF.

Não nos parece razoável ou sensato que uma empresa de telecomunicações não utilizou nenhum serviço de telecomunicações. Diante da informação prestada pela empresa de telecomunicação fica evidenciada, a intenção da mesma de não apresentar ao fisco o seu relatório de consumo próprio.

A alegação da empresa não está de acordo com os procedimentos utilizados em todo seu processo administrativo, onde a mesma possui inúmeros aparelhos fixos e móveis, rede de acesso a internet para seus computadores em seus escritórios, lojas e sedes, que utilizam diariamente a sua própria rede, bem como de terceiros.

Conforme previsto no Convênio 17/2013, Cláusula Terceira, parágrafo 1º, a apresentação deste relatório de consumo próprio é essencial para apuração do cálculo do imposto devido sobre a Cessão dos Meios de Rede.

Informamos que diante da postura da empresa de não apresentar o seu Relatório de Consumo Próprio ao Fisco ficou inviabilizada a apuração correta dos valores devidos do imposto sobre cessão dos meios de rede, e consequentemente a validação do valor pleiteado de restituição que foi creditado em janeiro/2019.

Portanto, concluímos que o crédito fiscal ora em lide, foi utilizado de forma completamente irregular e ilegal, além de estar desprovido de documentação suporte suficiente para ser validado.

Tudo conforme EFD de Janeiro/2019, Intimação Fiscal 17/2019, resposta da empresa a Intimação fiscal 17/2019 e cópia do Convênio 17/2013".

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa, fls. 29 a 34, 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 VII, alínea "a" da Lei Estadual nº 7014/96. Entretanto a mesma não merece prosperar, uma vez que os créditos de ICMS além de serem líquidos e certos foram aproveitados em estrita observância à legislação tributária, não havendo que se falar em qualquer irregularidade cometida, bem como a multa aplicada é abusiva e possui caráter confiscatório, devendo ser integralmente cancelada conforme será demonstrado.

Em seguida no tópico denominado - DA MANIFESTA IMPROCEDENCIA DA EXIGENCIA FISCAL, EM RAZÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS APROVEITADOS, - reitera que a presente autuação fiscal limitou-se a questionar aspectos formais do aproveitamento extemporâneo, mesmo sem saber com exatidão quais aspectos, de fato, teriam deixado de ser por ela observados, que pudessem ensejar o lançamento ora combatido.

Esclarece que todos os requisitos previstos na legislação para o aproveitamento dos créditos glosados foram devidamente cumpridos, não causando qualquer prejuízo financeiro para o estado.

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 deferido para a etapa posterior (pago pela operadora que presta serviço ao consumidor final).

Afirma que o instituto do deferimento 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 deferimento 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 Cláusulas 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 deferimento, isentas, não tributadas ou realizadas com redução da base de cálculo, bem como as operações utilizadas para consumo próprio.

Dessa forma, quanto à escrituração, o cálculo do Convênio ICMS 17/2013 é realizado no momento da apuração, uma vez que, até o último dia do mês, a Impugnante não possui todas as informações necessárias relacionadas à outras operadoras.

Na sequência, com o lançamento do débito na apuração (recolhido) como “Outros Débitos” é elaborado cálculo e, no mês subsequente é realizada a emissão da nota fiscal, utilizando a série 15. Após a emissão da NF, a fim de evitar duplicidade do recolhimento, a Impugnante realiza o estorno do valor do imposto na apuração, em “estorno de Débito”.

Portanto, entende que “consumo próprio” mencionado no Convênio ICMS 17/2013, em sua Cláusula 3ª, inciso II, como causa de pagamento do complemento de ICMS sobre meios de rede, não se deve confundir com a contratação de meios de rede para prestação de serviços a seus clientes, visto que estes são insumos para prestação de serviços.

Acrescenta que o conceito de consumo próprio” está relacionado a serviços que a Impugnante utiliza como usuária final, por exemplo, a contratação de telefonia fixa para seus escritórios. Nesse sentido, se não há onerosidade, não há que se falar em contratação de consumo próprio e informa estar anexando à defesa, além dos documentos já citados, a seguinte documentação:

- I. Base de Cálculo dos Valores Reapurados (DOC. 03);
- II. Extrato Pagto. Tim BA 2014 (doc. 04);
- III. Livros Fiscais Entrada, Saída e Apuração (Doc. 05);

Afirma não restar dúvida quanto ao direito ao crédito, de modo que eventual inobservância de procedimento formal, não podendo inviabilizar o direito ao crédito, eis que são líquidos e certos. Neste sentido transcreve decisões proferidas por Tribunais Administrativos.

Por outro lado, pontuou que na remota hipótese do i. Julgador de primeira instância entender que a certeza e liquidez dos créditos impugnados não esteja efetivamente comprovada requer a conversão do feito em diligência, em atenção ao princípio da verdade material - o qual se traduz na investigação, pela Autoridade Julgadora.

Em seguida abordou o que denomina de caráter confiscatório da multa aplicada, a qual considera abusiva, pois equivale a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto considerado como devido, sustentando que a mesma incorre em violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como à proibição da utilização da tributação para fins confiscatórios, mencionando, a este respeito o Art. 150, IV da Constituição Federal. Dessa forma, ainda que o

tributo seja devido, a multa aplicada é desarrazoada e desproporcional, tendo em vista o excessivo encargo que está sendo imposto.

Neste sentido advogou que a penalidade deveria ter sido aplicada em um patamar compatível com a gravidade da infração considerada cometida, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade tributária, razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, citando e transcrevendo decisões do STF a este respeito, para concluir ser inegável que a sanção imposta criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à infração cometida, sendo proibido o confisco em matéria tributária.

Conclui sua impugnação com os seguintes pedidos:

- (a) *seja dado provimento integral a presente Impugnação, para que o Auto de Infração nº281081001/21-6 seja julgado integralmente improcedente, determinando-se o seu cancelamento, bem como do débito de ICMS cobrado e da multa aplicada;*
- (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. 378 a 381, após sintetizar o teor da infração e fazer um resumo dos argumentos defensivos diz que a autuada utilizou irregularmente em sua escrita fiscal no mês de janeiro/2019, Crédito Fiscal Extemporâneo de ICMS, no valor de R\$ 254.645,09, sob a rubrica de ICMS CONVENIO 17/2013, referente ao período de janeiro/2014 a dezembro/2014, ou seja, equivalente a 12 meses.

Entende que a autuada, de forma irregular e ilegal, utilizou os créditos fiscais extemporâneos, referente ao período de JAN/2014 a DEZ/14, em um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 12 parcelas mensais e consecutivas. Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal, em momento não previsto na legislação, é indubidoso que, por ocasião da escrituração antecipada, os créditos fiscais, ora em lide, são indevidos.

Reafirma que a autuada não solicitou autorização ao titular da repartição fazendária para utilização dos créditos fiscais extemporâneos. Assim, fica evidenciado que a autuada, além de não pedir a autorização necessária para autoridade competente, 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.

Em relação à legitimidade do crédito, informa que após análise detalhada da documentação apresentada pela autuada, verificou a falta da prestação das informações relativas ao Consumo Próprio, conforme previsto no Convênio 17/2013, Clausula Terceira, Inciso II, parágrafo 1º.

A fiscalização através da intimação fiscal 17/2019, solicitou para empresa apresentar seu Relatório de Consumo Próprio. A empresa, em resposta a intimação fiscal, informou que não localizou qualquer registro de operação de telecomunicações, que possa ser classificado como consumo próprio.

Entende que a alegação da empresa não está de acordo com os procedimentos utilizados em todo seu processo administrativo, onde a mesma possui inúmeros aparelhos fixos e móveis, redes de acesso a internet para seus computadores em seus escritórios, lojas e sedes, que utilizam diariamente a sua própria rede, bem como de terceiros. Portanto, parece esdrúxulo e improvável, que uma empresa de telecomunicações não utilize nenhum serviço de telecomunicações.

Assim, fica evidenciada, a intenção da mesma de não apresentar ao fisco o seu relatório de consumo próprio. Conforme previsto no Convênio 17/2013, Clausula Terceira, parágrafo 1º, a apresentação deste relatório de consumo próprio é essencial para apuração do cálculo do imposto devido sobre a Cessão dos Meios de Rede. Os valores constantes neste relatório geram valor a pagar da empresa sobre cessão dos meios de rede.

Informa que a defesa, novamente, perde a oportunidade de apresentar o seu Relatório de Consumo Próprio ao Fisco, e que a alegação da defesa para não apresentação deste relatório não

encontra suporte legal no Convênio 17/2013, Cláusula Terceira, parágrafo 1º, pois o Convênio exige claramente a apresentação do relatório de consumo próprio para apuração do valor devido.

A postura adotada pela defesa da autuada de não apresentar o seu Relatório de Consumo Próprio ao Fisco, inviabilizada a apuração correta dos valores devidos do imposto sobre cessão dos meios de rede, e consequentemente impede a análise da legitimidade dos créditos utilizados irregularmente. Portanto, observa que a defesa prestada pelo autuado se mostra desprovida de qualquer prova ou fato novo, que possa contestar a autuação.

Conclui informando que o crédito fiscal extemporâneo utilizado não possui legitimidade, e que, também, foi utilizado de forma completamente irregular e ilegal.

Em relação a multa aplicada pela fiscalização, informa que a mesma é legal e se encontra devidamente prevista e amparada na legislação tributária, conforme previsto na lei 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.

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, 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, 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 diversos créditos fiscais extemporâneos, registrados na escrita fiscal do defendant sob a rubrica ICMS CONVENIO 17/2013, referente ao período de janeiro/2014 a dezembro de 2014.

Foi consignado que o contribuinte não solicitou autorização ao titular da repartição fazendária para utilização dos referidos créditos como estabelecido na legislação. Além disso, a utilização ocorreu através de 01 lançamento, quando o correto seria em 12 parcelas mensais e consecutivas.

A tese apresentada pelo impugnante para desconstituição do crédito tributário ora exigido é a de inexistem dúvidas quanto ao cálculo por ela utilizado para apuração do crédito de ICMS relacionado à cessão onerosa de meios de rede, lembrando que a 10ª cláusula 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 deferido para a etapa posterior (pago pela operadora que presta serviço ao consumidor final).

Apresenta a metodologia por ele utilizada para a apuração do cálculo previsto no Convênio ICMS17/2013, e informações acerca da sua escrituração externando o entendimento de que “consumo próprio” mencionado no Convênio ICMS 17/2013, em sua Cláusula 3ª, inciso II, como causa de pagamento do complemento de ICMS sobre meios de rede, não se deve confundir com a contratação de meios de rede para prestação de serviços a seus clientes, visto que estes são

insumos para prestação de serviços.

Acrescenta que o conceito de consumo próprio” está relacionado a serviços que a Impugnante utiliza como usuária final, por exemplo, a contratação de telefonia fixa para seus escritórios. Nesse sentido, se não há onerosidade, não há que se falar em contratação de consumo próprio e conclui não restar dúvidas quanto ao direito ao crédito, de modo que a inobservância de procedimento formal não pode invalidar o direito ao crédito, eis que são líquidos e certos.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal faz um resumo das informações contidas na descrição da infração inserida no Auto de Infração frisando em relação a legitimidade do crédito que após análise detalhada da documentação apresentada pela autuada, verificou a falta da prestação das informações relativas ao Consumo Próprio, conforme previsto no Convênio 17/2013, Clausula Terceira, Inciso II, parágrafo 1º.

Frisa que de acordo com o previsto no Convênio 17/2013, Clausula Terceira, parágrafo 1º, a apresentação deste relatório de consumo próprio é essencial para apuração do cálculo do imposto devido sobre a Cessão dos Meios de Rede, pois os valores constantes neste relatório geram valor a pagar da empresa sobre cessão dos meios de rede.

Informa que a postura adotada pela defesa da autuada de não apresentar o seu Relatório de Consumo Próprio ao Fisco, inviabiliza a apuração correta dos valores devidos do imposto sobre cessão dos meios de rede, e consequentemente impede a análise da legitimidade dos créditos utilizados irregularmente. Portando, observa que a defesa prestada pelo autuado se mostra desprovida de qualquer prova ou fato novo, que possa contestar a autuação e conclui que o crédito extemporâneo utilizado não possui legitimidade, e que foi utilizado de forma completamente irregular.

Analizando as argumentações do autuado e autuante constato que inexistem dúvidas de que o deficiente não efetuou o pedido de autorização à autoridade fazendária competente para efeito de utilização do crédito fiscal extemporâneo, descumprindo o disposto no Art. 314 e 315 do RICMS/BA.

“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; ... § 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.”

Além disso, restou comprovado pela fiscalização a falta de legitimidade dos créditos fiscais utilizados em função da não apresentação do Relatório de Consumo Próprio, conforme previsto no Convênio 17/2013, Clausula Terceira, parágrafo 1º, razão pela qual a infração subsiste em sua totalidade.

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. VII, alínea a”.

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 **281081.0001/21-6**, lavrado contra TIM S. A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$254.645,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR