

PROCESSO	- A. I. N° 298620.0003/21-1
RECORRENTE	- HUGHES TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0113-05/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 10/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0062-11/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESCRITURAÇÃO FORA DOS PARÂMETROS LEGAIS. Diante da confirmação da legitimidade do crédito pelo próprio autuante na sessão de julgamento, cabe apenas a exigência da multa pelo descumprimento da legislação tributária. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal escriturado de forma extemporânea. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão n° 0113-05/21-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 24/03/2021 no valor histórico de R\$ 288.471,34, abordando as seguintes infrações:

Infração 01 – 001.002.073 – 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.

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.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

De início, cumpre salientar que o auto de infração obedece aos requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade formal.

Por outro lado, foram atendidos o exercício do contraditório e da ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

A discussão está voltada para o fato da empresa, ao perceber fazer jus a créditos fiscais não lançados na época própria, relativos a período compreendido entre julho de 2016 a outubro de 2018, ter resolvido lançá-los praticamente de uma só vez, apenas em duas parcelas, nos meses de novembro e dezembro de 2018.

Tal procedimento encontra barreiras na norma, precisamente nos arts. 314 e 315 do RICMS-BA, cuja reprodução se mostra compulsória:

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

- I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*
- II - o direito à utilização do crédito.*

*Art. 315. A escrituração do crédito **fora dos períodos** de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.*

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobreindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado (destaques da transcrição).

O contribuinte não atendeu ao mandamento da norma. Independentemente de serem ou não devidos, na essência, os créditos fiscais acabaram se tornando indevidos, porque a sua utilização estava vedada por determinação regulamentar, haja vista, erro de procedimento de escrituração que terminou por refletir, em princípio, na apuração do imposto a recolher no período.

Isto posto, é de se considerar o Auto de Infração PROCEDENTE.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Após relatar a sua atividade e o contexto da lavratura do Auto de Infração em discussão no presente processo administrativo, defende o direito à utilização extemporânea de crédito fiscal do ICMS em função do princípio da não-cumulatividade, o qual deveria prevalecer sobre a regra procedural.

Esclarece novamente a atividade exercida para apontar a origem dos créditos que possui, decorrente de equipamentos que adquire para seu ativo permanente para ofertar serviço de banda larga via satélite, reproduzindo os dispositivos da Lei Kandir nos quais se fundamentaria seu direito ao crédito.

Disserta sobre a origem constitucional do direito de crédito, destacando que a fiscalização não questionou a possibilidade de seu aproveitamento, mas a utilização extemporânea em desacordo com a legislação. Defende que essa apropriação não depende de autorização fazendária porque decorreria dos dispositivos constitucionais e da Lei Kandir que preservam a sistemática da não cumulatividade, de modo que seu direito subsistiria independentemente da autorização da SEFAZ, contendo o art. 315 do RICMS/BA uma regra procedural cuja sobreposição ao seu direito creditório já adquirido não se justifica.

Aponta que o CARF tem proferido decisões entendendo que regras formais/procedimentais não tem prevalência sobre o direito de crédito do contribuinte, de maneira que inobservância de requisito formal não pode servir de fundamento para o cancelamento de créditos escriturados, reproduzindo a ementa de decisões de processos que cuidam de direito creditório relacionado ao IPI (Acórdãos nºs 3402-004.670; 3302-002.218 e 203-12.733).

Menciona que aquele conselho administrativo reverteu glosa efetivada por ausência de preenchimento dos campos “alíquota do IPI”, “valor do IPI” e “valor total do IPI”, pontuando que a indicação de dados essenciais ao lançamento do imposto em campo diverso do previsto na legislação não deve inviabilizar o direito de crédito (Acórdão nº 3401-003.132).

Insiste que a fiscalização não pode presumir indevido o crédito aproveitado e efetuar a respectiva glosa sob a justificativa de utilização em desacordo com a legislação apenas por não haver autorização fazendária para tanto. Ressalta que o direito de crédito não é absoluto, reconhecendo que se deve observar certos requisitos, porém, aponta não ser possível confundir a presença dos requisitos aptos a comprovar a existência do crédito com as exigências regulamentares da SEFAZ.

Sustenta que os mecanismos de controle não podem ser estabelecidos em detrimento das garantias e direitos dos contribuintes, como o de crédito, devendo tais mecanismos observar os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, não podendo representar entraves intransponíveis aos direitos dos contribuintes.

Defende que a lei tributária deve ser interpretada de modo mais favorável ao contribuinte, de acordo com o art. 112 do CTN, de modo que a inobservância de mero requisito formal não pode sustentar a impossibilidade de apropriação extemporânea de créditos acumulados, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser reformado.

Subsidiariamente afirma a necessidade de afastamento da glosa do crédito do CIAP extemporâneo

pela legitimidade do crédito e ausência de prejuízo ao erário, caso não acolhido seu pedido de reforma do acórdão para julgar insubstancial o Auto de Infração, mantendo-se apenas eventual penalidade.

Argumenta que não há questionamento quanto à legitimidade dos créditos, discutindo-se apenas a falta de autorização fazendária, de modo que a fiscalização poderia, quando muito, aplicar eventual multa punitiva prevista na legislação, preservando-se o direito ao creditamento da recorrente. Aponta que este entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste CONSEF, citando o Acórdão CJF nº 0152-11/20-VD, relatado pelo Ilmo. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira, destacando trecho do voto do relator que indica ausência de prejuízo ao erário quando o único questionamento da fiscalização decorre da falta de autorização fazendária, motivo pelo qual entendeu que não caberia a exigência simultânea do imposto e da multa, mas, tão somente da penalidade prevista na legislação, que era semelhante à aplicada neste caso.

Conclui requerendo o provimento do recurso para reformar o acórdão de primeiro grau e julgar insubstancial o Auto de Infração ou, subsidiariamente, o afastamento da glosa de crédito do CIAP extemporâneo, mantendo-se apenas a exigência da penalidade por descumprimento de obrigação regulamentar.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitar-las de ofício, aprecio diretamente o mérito.

Inicialmente, cabe registrar que o autuante participou da sessão de julgamento realizada em 04/03/2022, oportunidade em que confirmou a legitimidade dos créditos apropriados pela recorrente, embora esta informação não conste dos autos.

A controvérsia diz respeito à utilização de crédito fiscal em desacordo com o procedimento disposto nos arts. 314 e 315 do RICMS/BA. Trata-se de discussão frequente neste Conselho e que aparentemente ainda traz alguns questionamentos, havendo aparente divergência entre decisões das Câmaras e mesmo dentro desta própria 1ª Câmara.

O próprio acórdão recorrido, por exemplo, afirma que “[...] na essência, os créditos fiscais acabaram se tornando indevidos, porque a sua utilização estava vedada por determinação regulamentar [...]” na linha do entendimento que também é extraído de votos do Ilmo. Cons. Fernando Antônio Brito de Araújo, como o Acórdão CJF nº 0317-12/21-VD da 2ª Câmara.

Em contrapartida, o Acórdão CJF nº 0152-11/20-VD, citado pela recorrente em seu recurso, veicula voto vencedor da lavra do Ilmo. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira, no qual foi acompanhado pelo Ilmo. Cons. Fernando Antônio Brito de Araújo, para reconhecer a subsistência da autuação apenas quanto à multa, diante da confirmação da legitimidade do crédito apropriado.

Registre-se, que a aparente mudança de entendimento do Cons. Fernando Antônio Brito de Araújo pode ser afastada, pelo fato de que neste caso em específico há expressa menção do relator em seu voto, do reconhecimento pelo autuante de que o crédito seria legítimo, motivo pelo qual, afasta excepcionalmente a exigência do imposto, para manter apenas a da multa. Mas, em regra, o Cons. Fernando tem se manifestado consistentemente da forma anteriormente transcrita, mantendo tanto a exigência do tributo, como da multa, como se pode verificar nos Acórdãos CJF nºs 0119-11/20-VD e 0096-11/20-VD, ao menos quando não há comprovação da legitimidade do crédito.

É importante registrar, que o Acórdão CJF nº 0152-11/20-VD, apontado pela recorrente também contém voto divergente, da lavra do Ilmo. Cons. José Rosenvaldo Evangelista Rios, acompanhado pela Ilma. Cons. Laís de Carvalho Silva, acolhendo o Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração insubstancial, por entender que somente poderiam ser considerados “extemporâneos” os créditos não utilizados dentro do prazo de 5 anos, contados da data da emissão do documento

fiscal, interpretando que não poderiam ser considerados “fora do prazo” quaisquer créditos utilizados neste interregno.

Mas trata-se de posicionamento que tem sido vencido, como em outra oportunidade em que prevaleceu o voto do Ilmo. Cons. Ildemar José Landim, que discorda da definição de crédito extemporâneo adotada no entendimento minoritário, atribuindo a uma confusão com o instituto da decadência, como se verifica no Acórdão CJF nº 0283-11/21-VD.

Este relator, por sua vez, também já proferiu voto acolhido por unanimidade, mantendo a glosa de crédito fiscal em situação semelhante, conforme Acórdão CJF nº 0204-11/21-VD, PAF que contava com parecer final pelo indeferimento do crédito no PAF concernente ao exame de sua legitimidade.

Como se pode observar, apesar de existirem decisões aparentemente contraditórias, há, em verdade, algumas peculiaridades que permitem apontar que esta Câmara tem afastado a exigência do tributo apenas em situações excepcionais, onde está demonstrado nos autos que o crédito fiscal, apesar de extemporâneo, é considerado legítimo pela autoridade competente, uma vez que este exame não compete a este colegiado.

Ainda assim, entendo que a questão demanda alguns apontamentos que podem auxiliar na construção de um entendimento pacífico sobre o tema. A discussão encontra fundamento no seguinte dispositivo da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

...
§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

...

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está

condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

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

No âmbito estadual, a Lei nº 7.014/96 prevê:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...
§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

...
Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

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

Este dispositivo é regulamentado da seguinte forma pelo RICMS/BA:

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

I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;

II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobreindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.

Cabe relembrar, que o Código Tributário Nacional define a expressão “legislação tributária” compreendendo diversas espécies normativas, além da lei em sentido estrito (art. 96 do CTN), de maneira que não é possível sustentar a *ilegalidade* das disposições regulamentares acima, a princípio, uma vez que tanto a Lei Kandir (art. 23), como a Lei nº 7.014/96 (art. 31), facultam expressamente à *legislação* a possibilidade de estabelecer prazos e condições para exercício do direito.

Se por outro lado há alguma inconstitucionalidade nestes dispositivos, não cabe a este Conselho apreciá-la, de acordo com o art. 167 do RPAF, ainda que seu exame recaia apenas sobre eventual razoabilidade e proporcionalidade das condições estabelecidas, na forma como questionadas no Recurso Voluntário. Cabe apenas aplicar as normas estaduais até então vigentes e eficazes.

Destarte, a análise da jurisprudência do CONSEF/BA revela que as decisões sobre o tema podem conter alguma confusão sobre determinados institutos jurídicos, realmente, pois é possível enxergar que o *uso indevido de crédito fiscal* às vezes é confundido com *uso de crédito fiscal indevido*, como se verifica no próprio acórdão recorrido e nos votos proferidos pelo Ilmo. Cons. Fernando Antônio Brito de Araújo, nos Acórdãos CJF nºs 0317-12/21-VD, 0119-11/20-VD e 0096-11/20-VD.

Consta em sua maioria, senão em todas as decisões mencionadas, que não está em discussão a legitimidade do crédito fiscal glosado pela fiscalização. E esta afirmação é fundamentada na ideia de que a competência para reconhecer a legitimidade do crédito extemporâneo é da Autoridade Fazendária responsável pela autorização do seu uso, conforme art. 315 do RICMS/BA.

Ocorre que se somente aquela autoridade pode afirmar a *legitimidade* ou *ilegitimidade* do crédito, pelo mesmo motivo se deve entender que também é sua a prerrogativa de afirmar se é *devido* ou *indevido*, uma vez que nesse contexto, a meu ver, as expressões possuem o mesmo significado, já que não consigo vislumbrar a hipótese de crédito “legítimo” que não seja “devido”, enquanto possível a sua compensação, ao menos.

Sob este prisma, não competiria a este Conselho afirmar se o crédito é ou não devido sob pena de incorrer na mesma irregularidade que busca evitar, ao recusar a convalidação daqueles créditos que os contribuintes afirmam que lhe são devidos, ou seja, se não é o CONSEF autoridade competente para afirmar a legitimidade do crédito, também não o é para apontá-lo como indevido, ainda mais quando não se tenha cumprido os requisitos legais. A *utilização indevida do crédito*, portanto, não o converte automaticamente em *crédito indevido*, e não deve ser com ele confundida.

Também entendo que a noção de extemporaneidade empregada pelo Ilmo. Cons. José Roservaldo Evangelista Rios, no Acórdão CJF nº 0152-11/20-VD, não é a mais compatível, com todo o respeito. Tomada no sentido em que defendida, a expressão estaria vinculada ao prazo para aproveitamento do crédito fiscal (compensação), o que não me parece ser o caso.

Extemporâneo é sinônimo de *intempestivo*, que no Direito pode assumir o significado tanto de *prematuro* como de *tardio*, de maneira que é preciso considerar a forma como a expressão foi empregada para interpretá-la adequadamente. Nesta linha, os dispositivos regulamentares em discussão se referem ao *procedimento* a que se sujeitam os créditos, e não ao direito propriamente dito. Logo, a extemporaneidade em discussão é pertinente à *escrituração* e não à *apropriação*. O *creditamento*, como procedimento, pode ser “devido” ou “indevido” e ter por objeto um *crédito* que também pode se sujeitar a essas mesmas qualificações, porém, com sentido distinto.

E considerando a existência de previsão legal expressa atribuindo à *legislação tributária* a possibilidade de impor condições ao uso do crédito, a regulamentação de procedimentos para sua escrituração, sobretudo quando fora dos prazos regulares, não pode ser tratada como fator impeditivo do direito do contribuinte, até porque não seria razoável impedir o Estado de estabelecer condições para exercício de direitos, notadamente quando autorizado expressamente por lei e quando há seu interesse e prerrogativa de controlar e fiscalizar a satisfação de débitos tributários com os referidos créditos, até mesmo para que não promova cobranças indevidas.

Registre-se, a título ilustrativo, que a educação é um direito constitucional, assim como a não-cumulatividade do ICMS. Entretanto, não há como defender a (re)matrícula do aluno que perde o prazo para tal sem respeitar as condições e/ou eventual procedimento administrativo próprio da instituição, ainda que tenha cumprido todos os requisitos para se matricular, ou seja, a conclusão e aprovação dos créditos (estudantis) de período(s) antecedente(s). Nem por isso se coloca em dúvida o seu direito de aproveitar tais créditos para fins de integralização curricular.

A manutenção da glosa do crédito fiscal em conjunto com a multa se impõe em casos como o presente, porque a rigor, o contribuinte não recolheu o imposto devido nas competências autuadas. O *creditamento indevido* apenas promove a redução ou quitação *ficta* ou *virtual* do saldo de imposto a recolher, uma vez que o crédito utilizado não se encontrava apto para fins de compensação, ou seja, não estava *legitimado* pelo procedimento necessário. Mas, nem por isso, pode ser considerado *indevido*.

Isso não significa que **em situações excepcionais**, quando vem ao PAF a comprovação de que o crédito é legítimo, seja acolhido pedido de exclusão do imposto do lançamento, mantendo-se apenas a cobrança da penalidade, já que não há forma específica para legitimação do crédito, conforme estabelece a Lei nº 12.209/2011, que regula o processo administrativo na Bahia:

Art. 10 - Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada, senão quando a lei exigir, podendo ser utilizados modelos padronizados pela Administração. (grifamos)

Porém, salvo eventuais exceções, cabe ao contribuinte demonstrar que o crédito glosado pela fiscalização foi devidamente convalidado pela autoridade competente (art. 142 do RPAF/BA), em algum momento, sobretudo quando esta informação não se encontra nos autos por qualquer motivo. É verdade que a exigência de imposto cumulada com a multa é pesada e pode resultar em injustiça, mas não há muito a ser feito dentro da limitada competência deste Conselho, e seu dever de observar a legislação vigente, que assim dispõe sobre a matéria.

No presente caso, como mencionado, o autuante reconheceu em sessão a legitimidade do crédito, considerando ainda que o período de utilização já teria sido ultrapassado, se consideradas as datas de aquisição das mercadorias que geraram o direito ao crédito, e neste caso, a manutenção da glosa poderia equivaler à negativa do direito pela possível inviabilidade do seu aproveitamento, neste momento, em função do decurso do prazo.

Sendo assim, a pretensão da recorrente merece prosperar, ao menos em parte, para afastar a glosa do crédito fiscal efetivada e manter apenas a multa correspondente, diante do reconhecimento expresso da legitimidade do crédito pelo autuante. Reenquadro, portanto, a multa aplicada para aquela prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, uma vez que embora se reconheça o recolhimento do tributo devido, houve também a utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal, cuja punição se encontra neste dispositivo.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Em que pese a brilhante explanação feita pelo ilustre relator do presente processo, onde não apenas defende teses que conflitam com suas próprias afirmações, permito-me do mesmo discordar, pelas razões que alinho.

A procedência da acusação é negada até pelo próprio autuante, quando afirma serem legítimos os

créditos utilizados pela Recorrente, fato ocorrido em sessão de julgamento desta Câmara e apresentado pelo ilustre relator.

Diz o ilustre relator, citando voto por mim proferido em processo similar, que discorda do conceito de “extemporâneo”, criando uma firula jurídica para fugir aos conceitos gramaticais e práticos quanto à definição do que seja a extemporaneidade.

E naquele processo assim me manifestei:

Temos como conceito de extemporâneo:

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

O Dicionário Aulete assim define:

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

O Dicionário Informal assim define:

Diz-se do ato ou fato realizado fora de seu tempo normal.

E, seguindo os conceitos acima apresentados, a legislação tributária é enfática quanto à matéria, quando estabelece a LC 87/96 no artigo 23:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

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

Mais estranha ainda a afirmativa do ilustre relator, tratando da extemporaneidade, quando afirma:

“Tomada no sentido em que defendida, a expressão estaria vinculada ao prazo para aproveitamento do crédito fiscal (compensação), o que não me parece ser o caso”.

Se no caso não se referir ao aproveitamento dos créditos, pretensamente glosados pelo autuante, que legitimamente podem ser utilizados pela Recorrente dentro do prazo estipulado na legislação, cinco anos, a que está a se referir o ilustre Relator?

E desta forma procedeu a Recorrente, a documentação que lastreou sua escrituração, em momento algum foi contestada pelo autuante ou pela Junta Julgadora, a escrituração foi efetuada dentro do prazo estabelecido no Parágrafo Primeiro do artigo 23.

Estranhamente, o ilustre relator afirma não estar em discussão a legitimidade do crédito, que desta forma, acata como de direito do contribuinte, mas apegue-se a dispositivo constante no RICMS, no caso o artigo 315, frontalmente contrário aos ditames das legislações superiores, pois cerceia um direito legítimo do contribuinte, para definir como havendo a Recorrente cometido infração à legislação, portanto, passível de penalidade.

E, mais estranhamente ainda, afirma:

“Sob este prisma, não competiria a este Conselho afirmar se o crédito é ou não devido sob pena de incorrer na mesma irregularidade que busca evitar ao recusar a convalidação daqueles créditos que os contribuintes afirmam que lhe são devidos, ou seja, se não é o CONSEF autoridade confundida competente para afirmar a legitimidade do crédito, também não o é para apontá-lo como indevido, ainda mais quando não se tenha cumprido os requisitos legais. A utilização indevida do crédito, portanto, não o converte automaticamente em crédito indevido e não deve ser com ele”.

Tal afirmativa, perdoe-me o ilustre relator, vai de encontro frontalmente às funções deste Conselho, que tem como função, precipuamente, julgar a aplicação da legislação tributária estadual, ainda mais que, como vimos, a Recorrente cumpriu os ditames regulamentares determinados pela legislação pertinente, e não pode ser passível de ter seu direito cerceado com base em determinações contrárias aos princípios básicos da legislação tributária.

Ao contrário do que afirma o ilustre relator, a Recorrente não deixou de recolher tributo de forma a desfalcar os cofres públicos. Em realidade, ao não fazer uso dos créditos no mês da sua obtenção, recolheu tributo a maior, carreando aos cofres estaduais valores nitidamente indevidos, desde quando os referidos créditos foram e são reconhecidos como legítimos.

E, valendo-me mais uma vez da argumentação apresentada pelo ilustre relator em seu voto, vejo que analisando o afirmado pelo autuante, assim se manifesta:

“No presente caso, como mencionado, o autuante reconheceu em sessão a legitimidade do crédito, considerando ainda que o período de utilização já teria sido ultrapassado, se consideradas as datas de aquisição das mercadorias que geraram o direito ao crédito e, neste caso, a manutenção da glosa poderia equivaler à negativa do direito pela possível inviabilidade do seu aproveitamento, neste momento, em função do decurso do prazo”.

E, sabiamente, complementa: **“Sendo assim, a pretensão da recorrente merece prosperar, (...)"**

Desta forma, pelo entendimento que tenho da justa pretensão da Recorrente, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário objeto do presente processo e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298620.0003/21-1**, lavrado contra **HUGHES TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa de 60% no valor de **R\$173.082,80**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05.

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

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS