

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0014/20-2  
RECORRENTE - TIM S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0063-04/21-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/07/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0154-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. **a)** 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. Infração parcialmente subsistente. **b)** 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4º JJF Nº 0063-04/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/09/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$76.188,20, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 02 e 03, descritas a seguir.

...

**Infração 02 - 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 o seguinte.

“O contribuinte utilizou diversos créditos fiscais extemporâneos de energia elétrica, do período de junho/16,

fevereiro/17, maio a outubro/17, ou seja, 8 meses, no valor de R\$ 17.053,14.

Em complemento consta a seguinte informação: “Estes créditos extemporâneos foram utilizados no exercício de 2018, no seu livro de registro de entradas, em desacordo com a legislação tributária do Estado da Bahia, pois não atende o determinado pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Decreto 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 fora dos períodos 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 para poder utilizar o referido crédito fiscal extemporâneo, contrariando frontalmente a legislação tributária do Estado da Bahia.

A legislação tributária corrobora que os créditos, mesmo se 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 pelo RICMS/BA Decreto 13.780/2012. A solicitação da autorização é exigida pela legislação tributária do estado da Bahia.

Além disso acrescentamos que a autuada de forma deliberada e ilegal, utilizou os respectivos créditos extemporâneos que deveriam ter sido utilizados em 8 parcelas iguais, mensais e consecutivas, em apenas 03 lançamentos fiscais mensais, no seu livro registro de entradas.

Salientamos que estes fatos, trouxeram 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.

(....)

Finalizamos informando que esta infração foi apurada conforme ANEXO A. A intimação fiscal portanto, fica evidenciado que o autuado, além de não pedir autorização necessária/, resposta da TIM a intimação fiscal 01/2018, EFD do registro de Entradas do exercício de 2018. Tudo apenso ao PAF, em meio magnético, de forma a demonstrar e comprovar os fatos descritos neste auto de infração”.

**Infração 03 - 01.02.86** - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido, no valor de R\$ 10.806,19.”

Em complemento consta a seguinte informação:

“A empresa TIM Celular, inscrição estadual 063.398.400, utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em outubro/2018, crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$ 64.837,19, referente a ressarcimento de ICMS sobre operações onerosas sobre meios de rede prevista no Convênio 17/2013, no período de apuração de julho/2013 a dezembro/2013, ou seja, 06 meses.

A empresa TIM CELULAR, foi incorporada pela TIM S/A, inscrição 051.833.910 A autuada protocolizou um Pedido de Restituição sob PAF nº 1749824/2018-9-Sem 23/07/2018.

A empresa utilizou de forma irregular, o crédito fiscal extemporâneo referente ao período julho/2013 a dezembro/2013 através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 06 parcelas de R\$ 10.806,19, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS no Estado da Bahia.

Em 29/10/2018, a fiscalização através do Auto de Infração nº281081.0019/19-0 efetuou a cobrança no valor de R\$ 54.030,99 equivalente a 5 parcelas que foram utilizadas irregular e antecipada pela empresa 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 reza 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 06 meses. Este Auto de Infração foi julgado totalmente procedente pelo CONSEF 5ª Junta, na sessão nº024/2020 em 21/07/2020- 14:00.

Informamos que o pedido de Restituição nº 174982/2018-9 foi totalmente INDEFERIDO em 28/12/2018, conforme parecer final apenso ao PAF. A empresa teve ciência do indeferimento total do PAF acima, vem através deste Auto de Infração efetuar a cobrança da parcela remanescente no valor de R\$ 10.806,19, equivalente a 01 parcela das 06, que não foi objeto de autuação no AI nº 281081.0019/19-0. Em 13/05/2019 a empresa tomou ciência do INDEFERIMENTO TOTAL, porém não efetuou o estorno do crédito fiscal, contrariando a legislação 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,

*A empresa deveria ter efetuado o estorno dos créditos fiscais lançados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. De acordo com resposta da empresa proferida no atendimento a intimação fiscal 09/2020, a TIM S/A confirma que tomou ciência do indeferimento do seu PAF nº174982/2018-9. A empresa confirma que fez o estorno do crédito indeferido. A resposta da empresa a intimação fiscal está apensa ao PAF.*

*Acrescentamos ainda que este fato 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, cópia do Parecer do PAF nº 174982/2018-9, Cópia do Auto de Infração nº281081.0019/19-0.”*

...

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 15/10/2021 (fls. 87 a 96) e julgou Procedente em Parte o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*O presente lançamento é objeto de quatro infrações, sendo que na apresentação da defesa o sujeito passivo reconhece como devidos os valores atinentes às infrações às infrações 01 e 04, razão pela qual, julgo-as procedentes em razão inexistência de lide.*

*No que concerne ao pedido de realização de diligência, em relação às infrações 02 e 03, 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, observar 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 02 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 diversos créditos fiscais extemporâneos de energia elétrica, do período de junho/16, fevereiro/17, maio a outubro/17.*

*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 03 lançamentos mensais, quando o correto seria em 08 parcelas mensais e consecutivas.*

*A tese apresentada pelo impugnante para desconstituição do crédito tributário ora exigido, é a de que 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 diferido 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 ICMS 17/2013, 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.*

*Assevera, que neste sentido existem decisões proferidas por este Conselho, ao analisar processo idêntico desta empresa, a exemplo do Acórdão nº 0223-04/19.*

*O autuante, ao prestar a Informação Fiscal, transcreve literalmente as informações adicionais contidas na descrição da infração inserida no Auto de Infração acrescentando que: “O estado da Bahia sofreu prejuízos financeiros graves, portanto, impropriedade 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 números 119-11/20 e 005-01/20.*

*Analizando as argumentações do autuado e autuante, constato que inexistem dúvidas de que o defendente 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.”*

*A tese defensiva, é a de que apesar de não ter observado os procedimentos formais para a utilização do crédito, faz jus ao mesmo por serem líquidos e certos.*

*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 desacordo com o estabelecido no dispositivo acima mencionado, que a meu ver resultou na ocorrência de um descumprimento de obrigação acessória.*

*Também observo, que apesar do contribuinte ter reduzido o imposto a pagar no momento em que se creditou extemporaneamente do imposto ora glosado, nos meses de abril, maio e junho de 2018, o mesmo também recolheu um valor a maior anteriormente, nos meses em que possuía, efetivamente, tal direito, o que me leva a concluir que neste caso não houve qualquer repercussão financeira para o Estado.*

*Nesta situação específica, em que não restou comprovada a ilegitimidade dos créditos nem repercussão financeira para o Estado, concluo que não cabe a exigência simultânea do imposto e da multa, mas apenas da penalidade prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 10.231,89.*

*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 PROVIDO. “,

**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 pois os mesmos se referem a 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.*

*A infração 03 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 inseridas no Auto de Infração, no campo “Descrição dos Fatos”, constato que o autuado lançou crédito fiscal extemporâneo referente ao período julho/2013 a dezembro/2013 através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 06 parcelas de R\$ 10.806,19. Também consta a informação de que o contribuinte protocolizou Pedido de Restituição sob nº 174982/2018/9, e o mesmo foi indeferido em 28/12/2018.*

*Em face desta ocorrência, a fiscalização lavrou dois autos de Infração, o de número 281081.0019/19-0, no valor de R\$ 54.030,99, referente a 05 parcelas utilizadas indevidamente, e o presente Auto de Infração, no valor de R\$ 10.806,19, equivalente a uma parcela.*

*O defendente não se reporta especificamente a esta infração, limitando-se, nos pedidos finais a solicitar à sua improcedência, em razão da evidente ilegalidade.*

*Não é o que observo pois no caso sob análise, 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, proferido pelo ilustre Relator Carlos Fábio Cabral Ferreira, 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 em 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” e inc. VII “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 à 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\$ 59.135,06, em razão da exclusão do imposto exigido na infração 02 no valor de R\$ 17.053,14, porém, mantendo a multa de 60% sobre este valor que corresponde o montante de R\$ 10.231,89.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 105 a 119, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Inicialmente, alega improcedência da exigência fiscal, em razão da certeza e liquidez dos créditos aproveitados e da correta metodologia de cálculo aplicada pela impugnante. Argumenta que, como é sabido, a presente autuação fiscal limitou-se a questionar aspectos formais do aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS Energia Elétrica, referente ao período de apuração dos meses de junho/16, fevereiro/17, maio a outubro/17 (8 meses). Contudo, esclarece que todos os requisitos previstos na legislação para o aproveitamento extemporâneo dos créditos glosados foram devidamente cumpridos. Portanto, diz ser importante que não haja dúvidas quanto ao cálculo utilizado pela Recorrente para apuração do crédito de ICMS relacionado à cessão onerosa de meios de rede.

Nesse sentido, lembra que a décima cláusula do Convênio de ICMS 126/1998 prevê expressamente que, na cessão onerosa das redes de telecomunicação a outras empresas de telecomunicação, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final (cláusula décima). Pela natureza do serviço, explica que as prestações são tributadas, porém, o pagamento do ICMS é diferido para a etapa posterior e pago pela operadora que presta serviço ao consumidor final. Assim, é sabido que a prestação não tributada é aquela fora do campo de incidência do imposto ou, sujeita às regras, isenções, não incidência ou imunidade. Desse modo, em nada se confunde, com o instituto do diferimento, que por sua vez, somente é aplicado aos componentes dos produtos que se caracterizam como cessão onerosa por meios de rede de telecomunicações tais como: acesso, porta, tráfego, dentro outros.

Transcreve os parágrafos 3º, 4º e 5º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 126/98 para, a seguir, concluir que, em observância à regra da legislação vigente, para apuração do cálculo inclui-se, no numerador, o total utilizado como base de cálculo para apuração do ICMS apurado, 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.

Explica, ainda, que, 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 Recorrente não possui todas as informações necessárias relacionadas às 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 a duplicidade do recolhimento, a Impugnante realiza o estorno do valor do imposto na apuração, em “*Estorno de Débito*”.

Portanto, a Recorrente 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 deve ser confundido com a contratação de meios de rede para prestação de serviços aos seus clientes, visto que estes são insumos para prestação de serviços. Ademais, o conceito de “*consumo próprio*” está relacionado a serviços que a Recorrente 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. Ressalta que as alegações sustentadas encontram embasamento na documentação acostada em sua Impugnação (Vide Doc. 01 a Doc. 08 da Impugnação).

Portanto, conclui que não restam dúvidas quanto o direito ao crédito, de modo que eventual inobservância de procedimento formal pela Recorrente não pode inviabilizar o direito ao crédito, eis que são líquidos e certos. Transcreve julgados de Tribunais Administrativos em apoio aos seus argumentos.

Diante dos esclarecimentos prestados, a Recorrente confia no cancelamento da cobrança referente às infrações 02 e 03 do Auto de Infração, eis que o procedimento por ela adotado não aniquila o seu direito ao aproveitamento dos créditos, eis que são manifestamente líquidos e certos.

Motivo pelo qual entende necessária a reforma do Acórdão recorrido, para que seja cancelada a parcela da autuação relacionada às infrações 02 e 03.

Pede a realização de diligência para comprovação de que possui direito aos créditos utilizados, bem como que a documentação fiscal acostada nos autos do processo é suficiente para comprovar esse direito.

Alega, por fim, o não cabimento da multa aplicada e o seu caráter confiscatório, pois equivale a 60% do valor do imposto supostamente devido. Transcreve jurisprudência em apoio à ideia de que a sanção imposta criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à infração cometida, sendo proibido o confisco em matéria tributária.

Ante o exposto, a Recorrente requer: **a)** Preliminarmente, seja determinada a conversão do

julgamento em diligência a fim de que se possa confirmar a certeza e liquidez dos créditos aproveitados, bem como a correta metodologia do cálculo utilizado; **b)** Ao final, seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se a Decisão recorrida, para julgar improcedente o lançamento fiscal relacionado Auto de Infração nº 2810810012/20-0, com o consequente cancelamento dos débitos de ICMS, juros e multa ora exigidos e respectivos acréscimos legais, nos termos da fundamentação supra.

Termos em que pede e espera deferimento.

## VOTO

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, nos termos a seguir.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

A petição recursal ataca a decisão de piso naquilo que se refere às infrações 02 e 03, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

Quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “*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*”. Trata-se de crédito fiscal extemporâneo apropriado sem autorização da repartição fazendária, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo não nega o ilícito, limitando-se a alegar a legitimidade dos créditos apropriados.

Embora assegure o seu direito aos créditos, observa-se que a 4ª JF já havia chegado a tal conclusão, oportunidade em que afastou a exigência do tributo, tendo mantido apenas a multa lançada, uma vez que inexistente, efetivamente, qualquer questionamento acerca do direito empresarial ao crédito.

De fato, o afastamento do imposto e a manutenção da multa, na Infração 02, decorreu do descumprimento do quanto disposto nos artigos 314 e 315 do RICMS/12, abaixo reproduzidos.

*“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 (grifo acrescido).*

*§ 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.”*

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima, o Sujeito Passivo precisava solicitar autorização à repartição fazendária para lançamento do crédito fiscal extemporâneo. Portanto, no caso dos autos, não se trata de ilegitimidade de crédito fiscal, mas de crédito fiscal irregular, por ser utilizado antecipadamente ao previsto na legislação, visto que o crédito fiscal extemporâneo deve obedecer a rito procedimental próprio, conforme abaixo.

Como não o fez, é inexorável a conclusão de que descumpriu a legislação citada, devendo arcar com a penalidade cabível, consistente na multa de 60%, admitido, todavia, o creditamento quando

legítimo.

Essa é a jurisprudência consolidada desta 1ª CJF, conforme ementas de decisões proferidas em julgamentos de autos de infração lavrados em face desse mesmo contribuinte, conforme abaixo.

*“Acórdão CJF 0152-11/20-VD*

*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 PROVIDO. “,*

*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.”*

Assim, fica mantida a decisão de piso naquilo que se refere à Infração 02.

Quanto à Infração 03, a sua conduta foi descrita da seguinte forma: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido, ...”*. Trata-se de pedido de restituição indeferido, sem que o Sujeito Passivo tivesse promovido o estorno do crédito.

Embora alegue também tratar-se de crédito fiscal legítimo, tal atributo não lhe pode ser reconhecido, ao menos não nesta esfera administrativa, pois o seu pleito foi submetido a exame da autoridade fazendária, que o indeferiu.

Assim, embora seja lícito creditar-se antes do exame do seu pedido (quando tardar mais de noventa dias), é certo que deve promover o estorno de tais valores quando a decisão administrativa concluir pela ausência do direito creditório, conforme art. 78, parágrafo único, abaixo transcrito.

*“Art. 78. Tratando-se de valores relativos ao ICMS, uma vez formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da protocolização do pedido, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido.*

*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 (grifo acrescido).”*

Como deixou de estornar os valores anteriormente creditados, incorreu em descumprimento do quanto disposto acima, descabendo-se falar em licitude do seu direito ao crédito.

De fato, considerando que existe uma autoridade administrativa a quem a legislação atribuiu competência para deliberar acerca da legitimidade do crédito extemporâneo, e tendo sido denegado o pleito empresarial, deve, o Sujeito Passivo, manejar as ferramentas jurídico-processuais adequadas para desconstituir a decisão que lhe foi desfavorável, sendo-lhe vedado exercitar um direito que julga dispor, sem que tivesse adotado tal caminho.

Assim, entendo que a infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a decisão de piso.



Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0014/20-2**, lavrado contra. **TIM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$59.135,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$10.231,89**, prevista no inciso VII, “a” da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

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