

**PROCESSO** - A. I. N° 281081.0018/19-4  
**RECORRENTE** - TIM S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0005-01/20  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/07/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0174-11/22-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 unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/10/2019, o qual exige crédito tributário no valor de R\$1.996.926,65, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 01.02.73 – “Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito a utilização do crédito”.*

**Consta ainda a seguinte descrição dos fatos:**

*A empresa TIM Celular, Inscrição Estadual 063.398.400, utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em setembro/2018, crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$ 2.662.568,87, referente ao seu ativo permanente (CIAP), do período de apuração de janeiro/2017, fevereiro/2017, março/2017 e maio/2017, ou seja, 04 meses.*

*A empresa TIM CELULAR foi incorporada pela TIM S.A, inscrição 051.833.910.*

*O contribuinte não cumpriu o determinado no 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 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 que não havendo deliberação no prazo de 180 dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se em suas escritas fiscais, 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 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 dos Estados da Bahia.*

*Além disso, a empresa de forma irregular e ilegal, utilizou os respectivos créditos extemporâneos, referentes ao período de janeiro/2017, fevereiro/2017, março/2017 e maio/2017, em um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 04 parcelas mensais e consecutivas no valor de R\$ 665.642,21.*

*O valor utilizado irregularmente foi de 1.996.926,65 referente as 3 parcelas.*

*Salientamos, que este fato, trouxe grande repercussão financeira nos recolhimentos de ICMS para o Estado da*

*Bahia, visto que, o saldo de sua conta-corrente na apuração do ICMS é sempre DEVEDOR.*

*O Estado da Bahia sofreu prejuízos financeiros.*

*Portanto, fica evidenciado que o autuado, 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. Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em seu momento não previsto na legislação. É indubidoso que, por ocasião da escrituração antecipada, os créditos fiscais, ora em lide, são indevidos.*

*Tudo apurado conforme cópia do livro de apuração de setembro/2018 (EFD). Intimação fiscal 47/2017.*

Após a devida instrução processual, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

**VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, com indicação clara do nome, o endereço e a qualificação fiscal do sujeito passivo, bem como a indicação dos dispositivos da legislação infringidos.*

*Não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual, a lide está apta ao seu deslinde.*

*Vale ainda mencionar, no que diz respeito ao pedido para que qualquer comunicação a respeito deste processo seja dirigida aos cuidados do Dr. André Gomes Oliveira (OAB/RJ sob nº 85.266), procurador do autuado que se encontra estabelecido no Rio de Janeiro, RJ, sob pena de nulidade, que embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado. No entanto, o não atendimento a essa solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.*

*Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue*

*Em relação ao pedido de diligência solicitado pelo impugnante, fica rejeitado, pois além de o Autuado ter deixado de demonstrar a necessidade deste procedimento, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.*

*No mérito, o Auto de Infração acusa o sujeito passivo de ter escriturado 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. Mas especificamente, por ter utilizado no seu livro de apuração de ICMS, crédito fiscal extemporâneo referente ao seu ativo permanente (CIAP), sem o pedido de autorização à Inspetoria, conforme legislação vigente.*

*Em sede de defesa, o autuado refutou a autuação sustentando que tendo em vista a plena regularidade material do creditamento efetuado – ponto incontrovertido nestes autos – seria indevida a cobrança do imposto acrescido da multa como se observa neste PAF. Ponderou que o presente Auto de Infração foi lavrado exclusivamente, em razão da inobservância do procedimento formal, para aproveitamento de créditos fora dos períodos previstos no RICMS/BA.*

*Apresentou entendimento que, considerando o reconhecimento pela Fiscalização Estadual, da legitimidade do crédito aproveitado, a desatenção quanto ao procedimento formal seria mero descumprimento de obrigação acessória, portanto, não deveria ensejar o lançamento no auto de infração, de todos os valores creditados (valores principais de ICMS), mas se tanto, somente eventual aplicação de multa formal / isolada.*

*Compulsando os elementos que compõem o presente processo, verifico que de fato, o Autuado apropriou-se de créditos fiscais de forma extemporânea violando a forma estabelecida na legislação estadual, referente ao período de janeiro, fevereiro, março e maio/2017.*

*Sobre a matéria, assim dispõe os artigos 314 e 315 do RICMS/2012, in verbis:*

*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;*

*O contribuinte não negou os fatos, mas se contrapôs ao lançamento de ofício, alegando que, considerando serem os créditos legítimos, deveria ser aplicada apenas a multa pela utilização dos créditos fiscais de forma intempestiva.*

*Ao proceder à informação fiscal, o Autuante sustentou que o contribuinte teria se apropriado do crédito, em descumprimento ao previsto no art. 315 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, que prevê que a utilização deste crédito só poderia ocorrer, mediante autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. Disse que esse crédito extemporâneo, só poderia ser realizado, a partir do deferimento pela Inspetoria ou se não avaliado, após 180 dias da protocolização do pedido, de acordo com o parágrafo 3º do artigo 315, e em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. Acrescentou que o Autuado utilizou, os respectivos créditos extemporâneos, em um único lançamento fiscal, ao invés de escriturarem 04 parcelas mensais e consecutivas no valor de R\$ 665.642,21, e que o valor utilizado irregularmente, foi de R\$ 1.996.926,65, referente às 3 parcelas.*

*Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que a acusação fiscal não põe em dúvida à legitimidade do direito da utilização dos créditos fiscais pelo sujeito passivo, todavia, os dispositivos regulamentares que regem o lançamento de crédito fiscal, determinam que os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao talante do contribuinte, eis que, para serem utilizados devem se submeter ao regramento estabelecido. Portanto, se não obedecido o quanto estatuído no RICMS/BA, resta caracterizada a sua utilização de forma extemporânea.*

*Além disso, o lançamento ocorreu de uma só vez, em afronta ao disposto no § 3º, do art. 315 do RICMS, que estabelece a apropriação em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar (janeiro/2017, fevereiro/2017, março/2017 e maio/2017).*

*Assim, os créditos fiscais que o autuado deveria ter escriturado no período de 2017, jamais poderiam ser aproveitados de uma só vez em setembro de 2018, e sem a autorização do fisco. Destaco, inclusive, que o valor de R\$ 665.642,21, não deveria ter sido abatido pelo autuante, quando da apuração do montante autuado (R\$ 2.662.568,87), uma vez que mesmo a primeira parcela do crédito, somente poderia ser aproveitada após os procedimentos legais já acima mencionados.*

*Vale destacar, que foi verificado que a apropriação do crédito fiscal realizada de forma indevida pelo contribuinte repercutiu em recolhimento a menos do ICMS.*

*Ressalto, ainda, que a exigência de autorização prévia do fisco para aproveitamento de créditos fiscais que não foram escriturados, nos termos do art. 314 do RICMS, não tem o objetivo de inviabilizar o direito à sua apropriação, mas de evitar surpresas no equilíbrio fiscal do Estado, em razão da demora do contribuinte em cumprir os prazos estabelecidos na legislação.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, recomendando nova ação fiscal para cobrança do valor de R\$ 665.642,21, que também foi escriturado de forma irregular pelo autuado, mas que o autuante abateu do montante lançado na autuação.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso, alegando o que segue:

Preliminarmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

Nas razões de mérito entende que que a decisão de piso merece ser reformada, uma vez que o aproveitamento dos créditos CIAP são legítimos, uma vez que a Recorrente adquire uma série de bens destinados ao seu ativo imobilizado, o que, inegavelmente, confere-lhe o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS que recaíram sobre as operações de aquisição desses bens, tal como previsto pelo artigo 20, da Lei Complementar nº 87/1996.

Contudo, informa que os créditos relativos aos períodos de apuração de janeiro a março e maio de 2017 somente foram aproveitados no período de apuração de setembro de 2018, isto é, de forma extemporânea, mas a Fiscalização Estadual, os considerou indevidos e procedido à respectiva glosa por alegada irregularidade formal na apropriação.

Salienta que tais créditos gozam de certeza e liquidez, seja em razão da própria natureza, seja

porque: **(i)** todos os documentos fiscais de aquisição foram devidamente escriturados na EFD referente ao período autuado, conforme reconhecido pela própria Fiscalização (vide doc. nº 02 da impugnação); **(ii)** os créditos foram devidamente escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS (vide doc. nº 03 da impugnação); **(iii)** no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (vide doc. nº 04 da impugnação); e **(iv)** o coeficiente de creditamento que incidiu sobre a parcela do ICMS passível de apropriação foi apurado de acordo com a legislação.

E, como se sabe, o coeficiente de creditamento é obtido mediante a divisão do valor das operações de saídas isentas ou não tributadas pelo valor total das operações de saídas efetuadas no mesmo período, nos termos do artigo 20, § 5º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Assim, aduz que para a adequada apuração dos créditos de ICMS em questão, as referidas operações devem ser classificadas de acordo com a sua natureza, da seguinte forma: **(a)** operações tributadas, cujos valores devem ser incluídos no numerador do coeficiente de creditamento; e **(b)** operações que não têm relação com o fato gerador do ICMS e cujos valores, portanto, não devem ser incluídos no denominador do coeficiente de creditamento.

Quanto a alegação da fiscalização de que a Recorrente não promoveu a escrituração dos créditos fiscais extemporâneos em consonância com a legislação vigente, visto que o artigo 314, do RICMS/2012-BA, salienta que eventual inobservância de mera formalidade legal não tem o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS a que tem direito a Recorrente, eis que estes são manifestamente líquidos e certos, conforme evidenciado nos tópicos acima e, ainda, porque a Fiscalização Estadual promoveu as devidas verificações e conferiu todos os lançamentos realizados nos livros fiscais da Recorrente sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas, tendo encerrado os trabalhos fiscais sem qualquer questionamento acerca da liquidez e certeza dos créditos aproveitados.

E, ainda que se entenda pelo cometimento de eventual irregularidade pela Recorrente, a única infração apontada no lançamento fiscal foi a indicação de inobservância do artigo 314, do RICMS/2012-BA, para que formalizasse um requerimento perante a repartição fazendária de sua circunscrição, a fim de obter autorização para o lançamento do crédito em sua escrita fiscal.

Defende que não há fundamento para manter a glosa dos créditos, com a consequente exigência dos débitos compensados em conta gráfica, tendo em vista que eventual irregularidade deveria ter sido arguida pela Fiscalização Estadual por ocasião da lavratura do Auto de Infração, o qual foi formalizado única e exclusivamente em detrimento da suposta inobservância da formalidade prevista na legislação estadual.

Inclusive, em recente julgado proferido pela d. 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA, o não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no RICMS/2012-BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, conforme depreende-se do trecho abaixo extraído do voto condutor no Acórdão JJF nº 0219-03/19. E como não poderia deixar de ser, tal entendimento vem sendo recorrentemente aplicado neste E. Conselho, conforme depreende-se de julgado proferido no início deste ano de 2020, pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA.

Ressalta ainda que, inclusive, já ocorreu o julgamento em segunda instância administrativa do processo relacionado ao Acórdão JJF nº 0227-04/19, qual seja o Auto de Infração nº 281081.0013/19-2, onde se confirmou a referida decisão de primeira instância para cancelar os créditos glosados na integralidade, na medida em que, tal qual nos presentes autos, não há naquela autuação quaisquer questionamentos acerca da legitimidade dos créditos aproveitados pela empresa. Tal julgamento ocorreu virtualmente nos dias 07 e 10.07.2020, e aguarda a formalização do acórdão.

Por outro lado, ainda que se entenda que a Fiscalização Estadual não reconheceu a legitimidade dos créditos glosados, mas tão somente deixou de apreciá-la neste momento, considerando o escopo do presente Auto de Infração, nada impede que seja aberta nova ação fiscal para análise da validade de tais créditos de ICMS.

Assevera que conforme se depreendesse do artigo 2º do RPAF/1999, o Processo Administrativo Fiscal deve seguir com a prevalência da verdade material e o informalismo, sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio.

Assim, tem-se que a infração constante da autuação ora impugnada, depende, exclusivamente, de apreciação da verdade material, que pode ser encontrada através dos seguintes documentos: LRAICMS, relativamente ao período de setembro de 2018 (vide doc. nº 03 da impugnação) – período de aproveitamento dos créditos – e relativamente ao período de janeiro/2017, fevereiro/2017, março/2017 e maio/2017 (vide doc. nº 03 da impugnação) – período de apuração dos créditos, bem como da anexa memória de cálculo do coeficiente de creditamento (vide doc. nº 05 da impugnação).

Logo, tendo a Recorrente prestado todas as informações necessárias para a análise da validade dos créditos de ICMS aproveitados, vê-se que o creditamento sem a prévia autorização da Fiscalização Estadual não tem o condão de tornar indevidos tais créditos, de forma a justificar a glosa feita através do auto de infração ora impugnado.

Ressalva que, caso não se entenda provada a liquidez e certeza dos créditos aproveitados, o que se admite apenas para fins de argumentação, ressalta mais detalhadamente quais são essas operações, comprovando-se que os valores dos créditos apurados pela Recorrente estão corretos.

Apresenta pormenorizadamente as operações tributadas que entende que devem ser consideradas, bem como operações que não tem relação com o fato gerador do ICMS e devem ser excluídas do cálculo do denominador coeficiente de creditamento.

Questiona a proporcionalidade e a razoabilidade da multa de ofício aplicada e por fim querer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para reformar o v. acordão recorrido, a fim de que seja cancelado o Auto de Infração, eis que os créditos de ICMS em questão foram aproveitados em absoluta observância à legislação pertinente, bem como cancelada a multa de ofício exigida na autuação e, caso assim não se entenda, esta deve, ao menos, ser substituída pela multa formal por alegado descumprimento de obrigação acessória, prevista no artigo 42, inciso XXII da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Em sessão de julgamento realizada em 27/11/2021, esta 1ª CJF decidiu pela conversão do feito em diligência ao autuante para que fosse analisada a escrituração fiscal e contábil da autuada para se constatar a legitimidade da escrituração dos créditos objeto da autuação, bem como em se constatando a legitimidade, elaborasse planilha com demonstrativo mensal do quanto deixou de ser utilizado, em tempo hábil, pela recorrente.

Em resposta, o autuante reforça seu entendimento pela procedência da autuação, salientando que no Auto de Infração em lide não houve questionamento por parte do fisco quanto a legitimidade do crédito fiscal, informando que o crédito fiscal foi considerado regular pela fiscalização, sendo que o auto de infração se caracterizou exclusivamente pela utilização irregular do crédito fiscal extemporâneo.

Salienta que todo o saldo já foi utilizado pela autuada no seu livro de Apuração de ICMS, em setembro de 2018, via lançamento de crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$2.662.568,87, realizado em único lançamento fiscal.

O contribuinte se manifesta entendendo que a manifestação do autuante corrobora com sua tese de que houve somente um descumprimento de obrigação acessória, o que não tem o condão de tornar indevidos tais créditos, de forma a justificar a glosa feita através do presente Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de escrituração de 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 a utilização do crédito. A controvérsia diz respeito à utilização de crédito fiscal em desacordo com o procedimento disposto nos arts. 314 e 315 do RICMS/BA.

Os dispositivos regulamentares que fundamentam a autuação se referem ao *procedimento* a que se sujeitam os créditos e não ao direito propriamente dito. Logo, impende explicar que 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.

Conforme se vê no processo, o crédito utilizado pelo contribuinte não se encontrava apto para fins de compensação, ou seja, não estava *legitimado* pelo procedimento necessário, mas, em contrapartida, não poderia ser considerado *indevido* pela fiscalização.

Assim, diante da comprovação de que o crédito é legítimo, conforme própria afirmativa do autuante em resposta a diligência realizada por esta CJF reconhecendo a legitimidade do crédito, 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.

Deste modo, entendo pelo reenquadramento da 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0018/19-4**, lavrado contra a **TIM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$1.198.155,99**, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS