

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 281081.0007/20-6
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM S.A.
<b>RECORRIDOS</b>	- TIM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0066-04/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 24/03/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0028-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. ESCRITURAÇÃO FORA DOS PARÂMETROS LEGAIS. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente, em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação, requer autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, e deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. Como apenas parte do crédito fiscal é legítimo e a parte ilegítima está sendo cobrada em outro Auto de Infração, 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. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão não unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVADO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/03/2011, no valor de R\$ 2.831.661,37, em razão das seguintes irregularidades:

**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 à utilização do crédito, no mês de agosto de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.831.661,37, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Consta ainda a seguinte informação:** “A empresa TIM Celular utilizou irregularmente no seu livro de apuração do ICMS, em agosto/2019, crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$ 2.831.661,37, referente ao seu Ativo Permanente (CIAP), do período de apuração de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2016, ou seja, 0 meses. A empresa protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 221.826/2019-9, e utilizou crédito fiscal total, em seu livro de apuração do ICMS no mês de agosto/2019. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular, optou por infringir o Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO N° 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO N° 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam 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 04 meses.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais extemporâneos referentes ao período de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2016, através de um único lançamento fiscal, ao invés de escriturar em 04 parcelas de R\$ 707.915,34, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS do estado da Bahia. Portanto o crédito fiscal extemporâneo foi irregularmente utilizado pela empresa e está sendo objeto desta autuação.

Fica evidenciado que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto e escriturou antecipadamente e de forma não previsível os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS em maio/2018. Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em momento não previsto na legislação, é indubidoso que por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido.

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 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.

Acrescentamos ainda que este fato, trouxe grave 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.

Acrescentamos a informação de que o pedido de Restituição nº 221.826/2019-9 foi totalmente INDEFERIDO com ciência da empresa em 23/08/19. O Processo e seu parecer de indeferimento estão anexos ao PAF.

Tudo Apurado conforme EFD de Apuração do ICMS do contribuinte de agosto/2019, intimação 10/2020, resposta da empresa a intimação fiscal 10/2020 e cópia do Processo 221.826/2019-9.TODOS APENSOS AO PAF.”

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0066-04/21-VD (fls. 95 a 104), com base nos votos a seguir transcritos:

**“VOTO**

*A acusação objeto do presente lançamento 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”.*

*Foi acrescentado, que autuado no mês de agosto/2019, registrou no livro de Apuração de ICMS crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$ 2.831.661,37, referente ao seu ativo Permanente (CIAP), do período de apuração de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2016, ou seja, 04 meses. Entretanto, a utilização ocorreu através de um único lançamento, ao invés de 04 parcelas de R\$ 707.915,34.*

*De acordo com os documentos acostados aos autos, e informações inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos”, constato que o autuado protocolizou Pedido de Restituição sob nº 221.826/2019-9, e o mesmo foi totalmente indeferido. Consta que o autuado foi cientificado desta decisão em 23/08/19 e posteriormente o contribuinte recorreu dessa decisão interpondo Recurso Voluntário através do Processo nº348600/2019-4, que se encontra pendente de decisão.*

*Na apresentação da defesa o sujeito passivo argui a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a exigibilidade dos referidos créditos tributários encontra-se suspensa, pois de acordo com a própria descrição da autuação, a fiscalização faz menção ao pedido de crédito através do PAF 221.826/2019, que fora indeferido em sua totalidade, entretanto, foi apresentado Recurso Voluntário que recebeu o nº 348600/2019-4, que se encontra pendente de julgamento.*

*Dessa forma, entende ter restado comprovada a preterição ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório, com afronta ao artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, afronta ao Art. 37 da CF, e ao Art. 142 do CTN, por falta de demonstração do motivo da glosa do crédito fiscal.*

*No que diz respeito à falta de demonstração do motivo da glosa do crédito fiscal, de acordo com o inserido no Auto de infração, é possível constar que o fiscal autuante detalhou pormenoradamente todo o ocorrido consoante resumo exposto no início deste voto, além de ter sido indicado os dispositivos infringidos, possibilitando ao autuado compreender do que estava sendo acusado.*

*Desta maneira, está demonstrado que o autuado escriturou créditos fiscais extemporâneos, indeferidos inicialmente pela Administração tributária. Além disso, a utilização ocorreu através de um lançamento, quando o correto seria em 04 parcelas mensais e consecutivas. Assim, a motivação para o lançamento está explícita, de forma clara e foi possibilitado o meio para o pleno exercício da defesa, enquanto que foi atendido todo o regramento previsto pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual indefiro o pedido de nulidade do Auto de Infração formulado pelo autuado.*

*Quanto ao argumento de que a exigibilidade dos referidos créditos estaria suspensa, em razão de ter ocorrido da decisão inicial que lhe foi desfavorável, através da apresentação de Recurso Voluntário ainda pendente de Julgamento, observo que neste processo, o que se discute é a pertinência, ante a legislação de regência, da forma, do momento e do montante utilizados pelo autuado para escriturar extemporaneamente o crédito fiscal, objeto da autuação, o que será apreciado no mérito.*

*No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual, tal pleito fica indeferido, com base no art. 147, inciso I do RPAF/99.*

*Ao ingressar no mérito da autuação, o autuado pugnou pela improcedência do Auto de Infração, em razão da liquidez e certeza do crédito fiscal que aproveitou, asseverando que: (i) todos os documentos fiscais foram devidamente escriturados na EFD referente ao período autuado, conforme reconhecido pela Fiscalização; II) os créditos foram devidamente escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS;(iii), no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP; e (IV) o coeficiente de creditamento que incidiu sobre a parcela do ICMS passível de apropriação, foi apurado de acordo com a legislação.*



Externa o entendimento, de que tendo apresentado todas as informações necessárias para a validade dos créditos de ICMS aproveitados, o creditamento sem a prévia autorização da Fiscalização não tem o condão de tornar tais créditos indevidos, de forma a justificar a glosa feita.

O autuante, ao prestar a Informação Fiscal, transcreve literalmente as informações adicionais contidas na descrição da infração, inseridas no Auto de Infração, acrescentando que: “não foi realizada pelo fisco nenhuma validação dos créditos fiscais em lide, visto que, a análise da legitimidade dos mesmos está sendo realizada, exclusivamente, através do Processos nº 221.826/2019-9 e do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, este ainda pendente de julgamento. Inclusive, o Processo de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, teve parecer opinativo pelo INDEFERIMENTO TOTAL, com ciência de empresa em 23/08/19.

Informa já existir diversos julgamentos com este entendimento, e transcreve ementas referentes aos Acórdãos números 119-11/20 e 005-01/20.

Desta maneira, está demonstrado que o autuado escriturou créditos fiscais extemporâneos, indeferido inicialmente pela Administração Tributária, porém, pendente de decisão final em razão da apresentação de Recurso Voluntário, ainda não apreciado pela autoridade competente. Porém, o motivo da presente exigência, reside no fato de que a utilização do crédito ocorreu através de um lançamento, quando o correto seria em 04 parcelas mensais e consecutivas.

Portanto, neste lançamento não se discute se os créditos estão corretos ou não, até porque tal prerrogativa, é exclusiva das autoridades fazendárias indicadas nos artigos 80 e 81 do RPAF/BA. O que ora se analisa, é o procedimento adotado pelo contribuinte em escriturar os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS, em uma única parcela, portanto, em desacordo com o estabelecido na legislação, que a meu ver resultou na ocorrência de um descumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal, pois como visto a decisão proferida pela Administração Tributária ainda não é definitiva no âmbito administrativo, não podendo se afirmar se o crédito ora glosado é ou não ilegítimo. Todavia, vejo que restou evidenciado que o autuado se apropriou de crédito fiscal, porém, de forma não preconizada pela legislação, pois a escrituração dos créditos foi feita em momento não previsto na legislação, ou seja, em prazo diverso do estabelecido em norma regulamentar, razão pela qual, no meu entender, tal procedimento fica sujeito ao descumprimento apenas de obrigação acessória, sanção tipificada na alínea “a” do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

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 PROVADO. “,

**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.

Assim, fica afastada a glosa dos créditos fiscais e mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Credito lançado	Valor da Multa
31/01/2019	09/09/2019	2.831.661,37	1.698.996,82

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado do Rio de Janeiro, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade 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\$ 1.698.996,82.

#### VOTO DIVERGENTE

Com a devida vénia, divirjo do voto prolatado pela I. Relatora, apenas quanto ao mérito da autuação, em face das razões a seguir esposadas.

A acusação que se debruça nestes autos, é no sentido de que o autuado “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”.

Consta que em relação ao crédito extemporâneo utilizado, o sujeito passivo “protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 221.826/2019-9, e utilizou crédito fiscal total, em seu livro de apuração do ICMS no mês de agosto 2019. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular, optou 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 rezam 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 04 meses”.

Está posto nos autos, que o sujeito passivo, apesar de ter sido notificado do indeferimento do pedido de utilização extemporânea de créditos fiscais, efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal, e que ingressou com Recurso Voluntário contra a decisão pelo indeferimento do pedido anteriormente formulado, Recurso este ainda não decidido.

Portanto, o que se tem nestes autos, de forma pontual e específica, é que houve uma utilização irregular de crédito fiscal, decorrente de pedido de utilização de créditos extemporâneos, o qual foi indeferido, entretanto se encontra ainda pendente de decisão em sede de recurso, não havendo, pois, nestes autos, qualquer análise quanto a legitimidade de tais créditos, situação esta que certamente deverá ser examinado quando da apreciação do pedido constante do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, ainda pendente de julgamento.

Vê-se, portanto, que a autuação não se refere à ilegitimidade dos créditos fiscais escriturados de forma extemporânea, e sim, do lançamento em si, de crédito extemporâneo decorrente de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, objeto de indeferimento, tendo, como consequência, o Recurso Voluntário acima citado, ainda pendente de decisão, repito.

Nesta situação, a manutenção de tais créditos, conforme o entendimento da I. Relatora, com aplicação apenas da multa de 60%, significa que se está dando legitimidade a tais créditos, os quais, poderão ser indeferidos, por ilegitimidade, quando da decisão a ser proferida na apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

O posicionamento da I. Relatora, ao meu entender, com a máxima vénia, resulta em uma situação embaraçosa, pois, ocorrendo o indeferimento da utilização de tais créditos, por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário, o Fisco terá que, obrigatoriamente, lavrar outro Auto de Infração, observando o prazo decadencial, para exigir novamente o ICMS creditado indevidamente, de forma extemporânea, o que já foi feito através deste Auto de Infração e que, ao meu ver, foi equivocadamente mantido, legitimando tais créditos sem qualquer análise do seu conteúdo e origem, vez que excluiu a exigência do imposto e manteve apenas a multa de 60%.

Em relação aos acórdãos nº 0227-04/19 e nº 0152-11/20, mencionados pela I. Relatora para consubstanciar seu Voto, se revestem em situação diversa dos presentes autos, pois naqueles casos, ficou consignado que os créditos eram realmente legítimos, diferentemente deste que se aprecia, pois não ocorreu, até o presente momento, o reconhecimento da legitimidade de tais créditos, razão pela qual, a exigência deve ser mantida em

sua integralidade.

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA integral do presente Auto de Infração.”*

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 110 a 124), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade da Decisão recorrida e da própria autuação, por afronta ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório e ao princípio da motivação, tendo em vista que efetuou o pedido de utilização extemporânea do crédito fiscal, mediante o Processo nº 221826/2019-9, o qual foi indeferido, mas o Recurso em face desta decisão, Processo nº 348600/2019-4, ainda se encontrava pendente de julgamento à época da lavratura do Auto de Infração e, portanto, o crédito estava com sua exigibilidade suspensa, nos termos do Art. 151, III do CTN.

Explicou que o Auto de Infração foi lavrado para constituir e cobrar pretensos débitos de ICMS e multa, referente ao período de apuração de agosto de 2019, pelo suposto aproveitamento de créditos extemporâneos do imposto, apurados nos meses de agosto e outubro a dezembro de 2016, sob a alegação de que o seu aproveitamento deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quanto tenham sido os meses em que deixou de se creditar, ou seja, 4 (quatro) meses, infringindo o Art. 73, § 5º, do RPAF/99, e os Arts. 314 e 315, §§ 1º a 4º do RICMS/12.

Discorreu sobre a constitucionalidade da multa aplicada, por violação aos princípios da proporcionalidade e a razoabilidade que norteiam o processo administrativo tributário, e o entendimento do STF sobre a matéria em relação ao seu caráter confiscatório.

Requeru o conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido de forma a cancelar a multa aplicada ou, ao menos, a substituir pela multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

Submetido a julgamento na sessão de 02/08/2021, o processo foi retirado de pauta por não ter sido indicado que também seria julgado o Recurso de Ofício.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Lorena Cavalcante Lopes - OAB/RJ nº 161.099 e o Auditor Fiscal autuante da empresa autuada.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em decorrência da escrituração indevida de crédito fiscal extemporâneo, relativo aos meses de agosto e outubro a dezembro de 2016, em um único lançamento no mês de agosto de 2019.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor histórico de R\$ 2.893.278,33, conforme extrato (fl. 106), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração decorreu da exclusão da exigência do imposto, com a manutenção da multa aplicada, por entender não ser razoável a exigência de valor relativo a crédito fiscal, tendo em vista que a decisão proferida pela administração tributária ainda não havia se tornado definitiva.

Considerando que as matérias dos Recursos de Ofício e Voluntário estão entrelaçadas, analisarei ambos os Recursos em conjunto.

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade da Decisão recorrida e da própria autuação, por afronta ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório e ao princípio da motivação, sob o argumento de que o pedido de utilização extemporânea do crédito fiscal ainda se encontrava pendente de julgamento à época da lavratura do Auto de Infração e, consequentemente, o crédito estava com sua exigibilidade suspensa, nos termos do Art. 151, III do CTN.

Ressalto que o pedido de utilização extemporânea do crédito fiscal é um procedimento administrativo fiscal, previsto no Art. 315 do RICMS/12, *in verbis*:

*“Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do*  
*ACÓRDÃO CJF N° 0028-12/23-VD*

*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.”*

Vejamos os desdobramentos dos fatos:

Em 30/05/2019, o Autuado efetuou o pedido de utilização extemporânea do crédito fiscal, no valor de R\$ 2.831.661,37, mediante o Processo nº 221.826/2019-9, o qual foi indeferido em 07/08/2019, mediante o Parecer nº 30.458/2019, ratificado em 21/08/2019, com ciência ao Autuado em 23/08/2019.

Apesar da ciência do indeferimento do pedido, o Autuado escriturou o referido crédito extemporâneo integralmente no mês de agosto de 2019.

Em 04/09/2019, o Autuado impetrou recurso administrativo requerendo a revisão da referida decisão exarada no Processo nº 221.826/2019-9, mediante o Processo nº 348.600/2019-4, o qual foi parcialmente deferido em 10/10/2020, no valor de R\$ 1.635.485,04, mediante o Parecer nº 8.999/2020, ratificado em 12/04/2021, com ciência ao Autuado em 16/04/2021, o qual é finalizado da seguinte forma:

*“Assim, pelas razões já expostas, o Diretor de Administração Tributária da Região Metropolitana de Salvador se manifesta pelo ACOLHIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, mantendo a decisão da IFEP SERVIÇOS de Deferimento Parcial no valor de R\$ 1.635.485,04 (um milhão seiscentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) relativo a créditos de ICMS de CIAP nos períodos de outubro, novembro e dezembro de 2016, conforme o Art. 315 do RICMS.*

*Vale salientar que, na hipótese da Requerente já ter utilizado o referido crédito em valores diversos daqueles previstos na Conclusão deste Parecer, caberá ao Contribuinte estorná-los e lançar conforme foi deferido, lembrando que deverão ser recolhidos os acréscimos legais cabíveis, vide Art. 78 do RPAF - Dec. 7.629/1999.*

*‘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, sobreindo 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.”’*

Neste ínterim, em 14/09/2020, foi lavrado o Auto de Infração em epígrafe, exigindo o recolhimento do valor do imposto indevidamente escriturado.

Desde logo, identifico que o Autuado descumpriu o previsto nos §§ 1º a 3º, do Art. 315 do RICMS/12, conforme detalhado a seguir:

- 1) Efetuou a escrituração extemporânea do crédito mesmo após a deliberação e em prazo inferior a 90 (noventa) dias, contado da sua protocolização;
- 2) Não efetuou o estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis após a decisão contrária ao pleito;
- 3) Além do momento indevido, escriturou o crédito de forma indevida, em apenas uma única parcela, quando o crédito pleiteado só poderia ser escriturado em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja, em 4 (quatro) parcelas mensais.

A alegação de nulidade advém do entendimento do Autuado de que, em razão do Recurso impetrado mediante o Processo nº 348.600/2019-4, ainda não finalizado à época da lavratura do Auto de Infração, o crédito estava com sua exigibilidade suspensa, nos termos do Art. 151, III do CTN, transscrito a seguir:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...  
*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*  
...”

Ocorre que a exigibilidade só se perfaz com a inscrição em dívida ativa, não impedindo a lavratura de Auto de Infração, o qual não só pode, mas deve ser lavrado para garantir o direito do Estado, cuja natureza jurídica é de constituição do crédito, ou seja, de declaração da existência da obrigação tributária, envolvendo princípios do Direito Tributário.

Além disso, o pedido de utilização extemporânea do crédito fiscal não é um processo administrativo tributário, mas apenas um procedimento administrativo tributário, já que não envolve a função judicante, mas apenas atos administrativos de verificação e emissão de parecer, cujo recurso apenas enseja a revisão dos atos administrativos pela própria administração, princípio este do Direito Administrativo.

Portanto, não há violação ao princípio da motivação, já que a escrituração foi efetuada de forma e em momento indevidos, nem ao do contraditório e da ampla defesa, já que só havia procedimento administrativo tributário e, no processo em curso o Autuado pode exercer plenamente este seu direito, apresentando sua Defesa e o Recurso Voluntário ora em análise em relação a todos os argumentos apresentados.

Assim, verifico que não há máculas de procedimento em relação à lavratura do Auto de Infração nem à Decisão ora recorrida, que abrangeu todos os argumentos apresentados, e denego a nulidade suscitada tanto em relação ao próprio Auto de Infração quanto à Decisão ora recorrida.

No mérito, conforme já foi explicitado acima, ocorreu a escrituração indevida do crédito fiscal extemporâneo tanto em relação ao seu valor, quanto ao momento da escrituração e da forma em uma única parcela.

Portanto, mesmo existindo o direito parcial à escrituração do referido crédito fiscal extemporâneo, este só poderia ter sido efetuado após a sua autorização pelo titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte ou, em caso de omissão deste, o decurso do prazo de 180 (cento e oitenta) dias após a sua protocolização, nos termos no Art. 315, e seu § 1º do RICMS/12, em nenhuma hipótese após ter ciência do indeferimento do pedido e em uma única parcela.

Saliento ainda que tal equivocado procedimento causou a redução dos recursos pagos ao erário, tendo em vista que o Autuado possui mensalmente saldo devedor do ICMS, o que demonstra que, embora parte do referido crédito fiscal seja devido, a forma, momento e valor da sua escrituração foram indevidos, sendo, assim, ilegítima tal escrituração na apuração do mês de agosto de 2019.

Ressalto que o valor da parcela do crédito fiscal indeferido foi exigido mediante o Auto de Infração nº 281081.0010/21-5, o qual será julgado nesta mesma sessão.

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.

Nestes casos, a jurisprudência deste CONSEF, como os Acórdãos CJF nºs 0096-11/20, 0152-11/20, 0019-11/22 e 0174-11/22, tem sido no sentido de aplicar apenas a multa prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...  
*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

...  
*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”*

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Também esta Câmara não tem competência para cancelar a multa aplicada. E não vejo motivo para substituir a multa aplicada pela multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, ou seja, pela manutenção da Decisão de piso que julgou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto, nos termos que segue.

Com efeito, a narração da infração sugere que a Recorrente teria se aproveitado indevidamente de créditos de ICMS, acarretando um recolhimento inferior ao que seria devido aos cofres públicos do Estado de Bahia, porque a Fazenda Estadual não os teria autorizado.

No entanto, na descrição da própria autuação ora impugnada, o Fiscal Autuante faz menção ao pedido de crédito PAF 221.826/2019-9 que fora indeferido, em sua totalidade, pelo fato da TIM não ter apresentado nenhuma documentação para suportar o direito ao crédito, conforme PARECER emitido em 23.08.2019.

O que vejo nos autos, é no sentido de que o autuado “*Escrivrou 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*”. Consta que em relação ao crédito extemporâneo utilizado, o sujeito passivo protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 221.826/2019-9, e utilizou crédito fiscal total, em seu livro de apuração do ICMS no mês de agosto2019.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, SIPRO nº 348600/2019-4, contra a decisão pelo indeferimento do pedido anteriormente formulado. No sistema da SEFAZ/Bahia, consta Parecer Final em que se autoriza parcialmente o pedido, conforme abaixo.

*“A TIM CELULAR S.A, Inscrição Estadual nº 51.833.910, apresentou o Recurso Voluntário nº 348600/2019-4, com base no Art. 81 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, contra a decisão da autoridade competente que INDEFERIU o Processo SIPRO 221826/2019-9 (fls de nºs 21 e 22).*

*A empresa alega não haver utilizado o crédito de ICMS do CIAP nas competências de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2016 no montante total de R\$ 2.831.661,37 (dois milhões, oitocentos e trinta e um mil, seiscentos e sessenta e seis reais e trinta e sete centavos), devido a erros sistêmicos em seu processo de apuração de impostos.*

*O presente Recurso Voluntário foi encaminhado à IFEP SERVIÇOS que se manifestou pelo DEFERIMENTO PARCIAL, conforme Parecer Intermediário às fls. de nºs 26 e 27 , no valor de R\$ 1.635.485,04 (um milhão seiscentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) relativo a créditos de ICMS de CIAP nos períodos de outubro, novembro e dezembro de 2016.*

*Assim, pelas razões já expostas, o Diretor de Administração Tributária da Região Metropolitana de Salvador se manifesta pelo ACOLHIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, mantendo a decisão da IFEP SERVIÇOS de Deferimento Parcial no valor de R\$ 1.635.485,04 (um milhão seiscentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) relativo a créditos de ICMS de CIAP nos períodos de outubro, novembro e dezembro de 2016, conforme o Art. 315 do RICMS.*

*Vale salientar que, na hipótese da Requerente já ter utilizado o referido crédito em valores diversos daqueles previstos na Conclusão deste Parecer, caberá ao Contribuinte estorná-los e lançar conforme foi deferido, lembrando que deverão ser recolhidos os acréscimos legais cabíveis, vide Art. 78 do RPAF - Dec. 7.629/1999.*

*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.*

*O contribuinte será cientificado dessa Decisão via DT-e.*

*Antônio Ferreira de Freitas  
Diretor da DAT METRO “*

Portanto, o que se tem nestes autos, de forma pontual e específica, é que houve uma utilização irregular de crédito fiscal, decorrente de pedido de utilização de créditos extemporâneos, no valor R\$ 2.831.661,37, sendo deferido parcialmente, após o exame do recurso voluntário, o valor de R\$ 1.196.176,33, valor este considerado indevido pelo Diretor da DAT/Metro após parecer final.

Para concluir, entendo que remanescente no presente, tão somente, o saldo do crédito considerado extemporâneo. Valor este que teve repercussão na arrecadação do Estado, trazendo prejuízos ao erário público, já que foram calculados e escriturados parcialmente de forma equivocada, conforme parecer final.

Assim, entendo como remanescente o saldo de R\$ 1.196.176,33.

Quanto à multa de ofício aplicada na forma no Artigo 42 da Lei nº 7014/96, não pode subsistir, pois a decisão definitiva sobre o uso do crédito extemporânea foi parcialmente deferida, não havendo por que se falar em aplicação da multa sobre o valor remanescente.

Pelo exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado para modificar a decisão do julgamento fiscal, restabelecendo parcialmente o Auto de Infração no valor de R\$ 1.196,176,33, acrescido da multa de 60% tipificada no Inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0007/20-6**, lavrado contra **TIM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$ 1.698.996,82**, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Fernando Antônio Brito de Araújo, Gabriel Henrique Lino Mota e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

VOTO DISCORDANTE (Recurso de Ofício) – Conselheiro: Maurício Souza Passos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE  
(Recurso de Ofício)

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS