

PROCESSO	- A. I. N° 298636.0003/17-1
RECORRENTE	- NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0015-03/18
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0270-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESCRITUROU CRÉDITO FISCAL FORA DO PERÍODO LEGAL. A escrituração do crédito fora dos períodos legais dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. Atestada a legitimidade dos créditos extemporaneamente lançados. Excluída a exigência do ICMS e mantida a multa. Infração elidida em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão da 3ª JJF N° 0015-03/18, que julgou o Auto de Infração em epígrafe Procedente para exigir ICMS no valor de R\$ 474.449,40, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2016:

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”.

Descrição dos fatos: “O autuado utilizou créditos extemporâneos, referentes aquisições de bens do ativo permanente (CIAP), sem prévia autorização do titular da repartição fazendária, como estabelece o art. 315 do RICMS/BA. Os créditos foram lançados na EFD (Escrituração Fiscal Digital)”. “O autuado é reincidente nesta infração pois em 15/06/2016 foi lavrado um auto de infração de número 298636.3001/16-1 no valor de R\$ 650.236,30 referente a créditos extemporâneos lançados sem autorização do titular da repartição fazendária.”

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transrito, julgando, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe:

“VOTO

O presente processo exige ICMS pelo fato do autuado ter escriturado crédito fiscal fora do período em que se configurou o direito à utilização do mesmo.

O autuado não nega o procedimento que motivou autuação, apresentando em sua peça defensiva uma vasta fundamentação jurídica, porém limitando-se a questionar a constitucionalidade do art. 315, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto n° 13.780/2012.

Todavia, conforme estabelece o art. 167, I, do RPAF/BA – Decreto n° 7.629/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Como bem frisou o autuante em sua informação fiscal, ao utilizar créditos extemporâneos sem a autorização fazendária, o contribuinte está se beneficiando de créditos que não foram fiscalizados e comprovados. Dessa forma, o art. 315, do RICMS/BA, estabelece que a utilização de créditos extemporâneos depende de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, ocasião em que se poderá comprovar a autenticidade dos mesmos.

Destaco que o direito ao crédito fiscal não se perpetua com o cumprimento da obrigação acessória da escrituração. Caso o autuado cumprisse o disposto no § 1º do art. 315 do RICMS/BA, poderia escriturar e compensar os créditos fiscais no prazo de 180 dias da protocolização do pedido, caso não houvesse deliberação do fisco. A protocolização do pedido de autorização de crédito extemporâneo visa a investigação da regularidade do crédito fiscal pretendido, o que evitaria o uso indevido e uma eventual posterior reclamação de crédito tributário pelo fisco.

Portanto, ao utilizar créditos fiscais extemporâneos ao arrepio do que determina o dispositivo legal acima mencionado, o contribuinte está sujeito a glosa dos mesmos, conforme efetuada na ação fiscal ora analisada, além da aplicação da multa de 60%, cuja tipificação se encontra expressa no art. 42, VII, “a”, da Lei n°

7.014/96, descabendo a multa pleiteada em sua peça defensiva (art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/1996), porque esta última se refere a uma multa por descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei.

Ressalto, ainda, que não há do que se falar em abuso ou confisco, em relação a multa aplicada, tendo em vista que, conforme já mencionado acima, a mesma está prevista no ordenamento legal, sendo que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, com base no que determina o art. 167, III do RPAF/BA.

Do exposto, acrescentando que o autuado é reincidente na prática da infração em comento, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

A recorrente, inconformada com a decisão de piso interpôs Recurso Voluntário, sustentando as razões de defesa abaixo elencadas.

Contesta afirmando quanto a impossibilidade de se glosar créditos tributários legítimos, ainda que descumpriada a obrigação acessória, conforme se verifica na fundamentação da Decisão recorrida, visto que o mero descumprimento de uma obrigação acessória foi capaz de invalidar a totalidade dos créditos tributários aproveitados pela contribuinte em setembro de 2017. Segundo o órgão julgador, “*ao utilizar créditos fiscais extemporâneos ao arrepio do que determina o dispositivo legal, o contribuinte está sujeito a glosa dos mesmos, conforme efetuada na ação fiscal ora analisada*”.

Ressalta a recorrente que a exigência do art. 315 do RICMS-BA, com base na qual foi efetuado o lançamento, é completamente ilegal e constitucional, pelo fato de tal dispositivo estar sendo empregado no sentido de obstaculizar o creditamento, que é direito subjetivo do contribuinte e indispensável à realização do princípio da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e pelo art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que a reivindicação do fiscal se volta exclusivamente à ausência de prévia concordância da Fazenda Estadual quanto ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, sem que se tenha questionado a existência dos créditos ou a idoneidade da documentação na qual eles se lastreiam. Ora, constatada a legalidade dos créditos fiscais, caberia à autoridade tributária tão somente a exigência da multa formal por descumprimento de obrigação acessória.

Cita jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos Conselhos de Contribuintes dos demais Estados. Pontua que não é diferente o entendimento da 3ª e 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, traz ementas: (*Acórdão n. 0133-04/17, rel. Cons. Valtércio Serpa Júnior, j. 8-8-2017* e *Acórdão n. 0226-03/17, rel. Cons. Alexandrina Natália Bispo dos Santos, j. 13-12-2017*).

Destaca, ainda, que em sede de Recurso Voluntário, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade, que o não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos (*Acórdão n. 0186-12/17, rel. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira, j. 20-6-2017*).

Conclui afirmando que, na linha dos acórdãos supracitados, é indevida a cobrança de imposto pelo mero descumprimento de uma obrigação acessória. Pugna, portanto, pela aplicação da multa prevista no art. 42, XXII da Lei Estadual nº 7.014/96.

Afirma que há jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia dispendo que na hipótese de a infração estar relacionada ao fato de o contribuinte não ter comunicado a repartição fiscal acerca do aproveitamento dos créditos extemporâneos, a multa a ser aplicada deve ser aquela prevista no art. 42, XXII da Lei Estadual nº 7.014/96, ou seja, no valor de R\$ 460,00.

Cita o ACÓRDÃO JJF Nº 0133-04/17, no qual se apontou que “*diante do fato do documento fiscal ter sido registrado na escrita fiscal de forma diversa daquela prevista na legislação, não tendo o sujeito passivo efetivado a devida comunicação de que falava a regra em vigor para o caso em tela, subsiste apenas a cobrança da multa preconizada no artigo 42, inciso XXII da Lei 7.014/96*” (4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, j. 27.7.2017).

Subsidiariamente, ainda que se entenda aplicável a multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei Estadual nº 7.014/96, ressalta para aplicação do art. 42, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96 na hipótese de ficar comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação.

Requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, pela reforma da decisão combatida, e assim seja parcialmente anulado o Auto de Infração n. 298636.0003/17-1, na parte em que foi determinada a glosa dos créditos tributários.

Em relação à multa aplicada, pede para que ela seja reduzida ou cancelada, como determina o art. 42, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96; ou pelo menos que ela seja reduzida para R\$ 460,00, como manda o art. 42, XXII da Lei Estadual nº 7.014/96.

Pautado para julgamento em 15/07/19, o representante do Sujeito Passivo, presente, requereu a conversão do feito em diligência, comprometendo-se em disponibilizar os documentos fiscais que deram base ao lançamento extemporâneo do crédito, para exame do fiscal diligente.

Às folhas 123/124, considerando a inviabilidade de se acostar as cópias das notas fiscais ao presente processo, devido ao grande número de créditos glosados, bem como considerando a necessidade de avaliar a idoneidade desses documentos, a 2ª CJF, em busca da verdade material, deliberou por converter o presente feito em diligência, à ASTEC, com vistas a que fosse intimado o Sujeito Passivo a adotar as seguintes providências.

1. Apresentar relatório demonstrativo completo, listando cada um dos créditos extemporâneos glosados, associados às respectivas notas fiscais de aquisição, que dão respaldo aos seus lançamentos;
2. Disponibilizar a documentação necessária para exame do auditor diligente, juntamente com os livros fiscais respectivos.

Após a entrega da documentação referida, o diligente deveria examinar as notas fiscais com fins de validar, ou não, o creditamento extemporâneo realizado, verificando, inclusive, se foi observado o prazo de cinco anos para efetivar o lançamento, previsto no art. 23, parágrafo único da LC 87/96.

Após o exame dos documentos citados, deveria refazer, se for o caso, o demonstrativo de débito, excluindo da autuação aqueles valores que tiverem base documental idônea.

Às folhas 211/213, o representante da ASTEC cumpriu a diligência requerida, emitindo o Parecer ASTEC nº 00010/2021, oportunidade em que teceu as considerações que seguem.

Explica que foi procedida a verificação da documentação entregue, em mídia eletrônica, pela empresa autuada, constatando a existência de Relatório CIAP (DOC. 02), onde foi feita a recomposição, mês a mês, relacionando as notas fiscais e os créditos devidos, os quais foram glosados pela fiscalização.

Pondera que, para validar os lançamentos extemporâneos no Livro CIAP, seria necessário desenvolver um novo roteiro de auditoria, o que refoge à competência da Astec. Portanto, devolve o processo, informando que não pode atender completamente o quanto solicitado.

Cientificado do teor da diligência, o Sujeito Passivo requer a remessa dos autos ao setor competente para validação dos créditos extemporâneos.

Cientificado do teor da diligência, o Autuante se manifesta, declarando concordar, plenamente, com o voto proferido pela 3ª JJF (Acórdão nº 0015-03/18).

Tendo em vista o preposto da ASTEC nada falou acerca da legitimidade do crédito extemporaneamente lançado, bem como que o autuante também nada aduziu a respeito.

Considerando, ainda, que a jurisprudência deste Conselho de Fazenda já se consolidou no sentido de cobrança apenas da multa, nas hipóteses em que os créditos são lícitos, porém irregulares (por ausência de autorização da inspetoria).

Esta 1ª CJF, em busca da verdade material, deliberou por converter o presente feito em diligência, à INFRAZ DE ORIGEM, com vistas a que o autuante, à vista da documentação apresentada pelo Sujeito Passivo (mídia à folha 159 e documentos anexos) examinassem as notas fiscais com fins de avaliar a legitimidade do creditamento extemporâneo realizado, verificando se os valores creditados possuem lastro documental e, inclusive, se foi observado o prazo de cinco anos para efetivar o lançamento, previsto no art. 23, parágrafo único da LC 87/96.

Após o exame dos documentos citados, pediu-se para fazer, se for o caso, um novo demonstrativo

de débito, excluindo o imposto (e mantendo apenas a multa) relativamente aos valores que tiverem base documental idônea.

Encaminhado o processo para auditor estranho ao feito, o diligente apresenta parecer, tecendo as seguintes manifestações.

Aponta que o CD (fl. 159) contém planilha com omissões importantes, tais como: **a)** não apresentou a unidade da federação; **b)** não apresentou os valores das alíquotas, de origem ou destino; **c)** não apresentou as parcelas do CIAP; e **d)** não apresentou os valores do DIFAL.

Com base nas omissões apontadas, afirma que não há como atestar a legitimidade.

Às folhas 262/265, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, alegando que atendera o quanto solicitado pela CJF, ao tempo em que contesta, com imagens, as informações aduzidas pelo diligente, que estariam ausentes.

Requer prazo adicional de quinze dias para juntada de documentação adicional.

Às folhas 272/277, a Recorrente apresenta nova manifestação, informando que, em face da suposta omissão apontada pelo autuante, vem ao processo apresentar documentos adicionais (mídia digital em anexo), especialmente o Relatório de Crédito Extemporâneo (Doc. 04), no qual as supostas omissões apontadas pela fiscalização (fl. 256) estão grifadas em verde, conforme ilustra em quadro, à folha 274.

Informa que, na mídia digital, estão anexos os seguintes documentos: **a)** Cálculo do DIFAL dos anos de 2012 a 2016 (Doc. 01); **b)** Notas fiscais do fornecedor (Doc. 02); **c)** Notas fiscais de transferência entre seus estabelecimentos (Doc. 03); **d)** Livros Registros de Apuração, relativos aos anos de 2012 a 2016 (Doc. 05); e **e)** Relatório demonstrando o fluxo da operação e a forma de apuração dos créditos de ICMS do ativo permanente (Doc. 06). Ressalta que a documentação apensada demonstra a higidez dos créditos apropriados.

Por fim, esclarece que (relativamente às transferências) não utilizou o ICMS DIFAL em conjunto com a parcela de CIAP.

Pede a remessa do PAF para análise da autoridade competente.

Esta 1ª CJF, em busca da verdade material, deliberou por converter o feito em nova diligência, à INFRAZ DE ORIGEM, com vistas a que o diligente examinasse a documentação apensada pela empresa (folhas 272/277) com fins de avaliar a legitimidade do creditamento extemporâneo realizado, verificando se os valores creditados possuem lastro documental e, inclusive, se foi observado o prazo de cinco anos para efetivar o lançamento, previsto no art. 23, parágrafo único da LC 87/96. Pediu-se para elaborar, caso necessário, um novo demonstrativo de débito, excluindo o imposto relativamente aos créditos legítimos.

À folha 285, o Autuante presta nova informação fiscal, oportunidade em que informa que o Sujeito Passivo fez a entrega dos relatórios conforme solicitado, oportunidade em que examinou os documentos juntados e chegou à conclusão de que os valores creditados possuem lastro documental e respeitou o prazo de cinco anos para o lançamento. Frisa que, embora legítimos, os créditos são extemporâneos, nos termos do art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96, c/c os artigos 314 e 315 do RICMS/BA. Defende a manutenção da multa.

VOTO

Não tendo sido deduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito recursal, conforme adiante.

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 utilização extemporânea de créditos fiscais, referentes a aquisições de bens do ativo permanente (CIAP), sem prévia autorização do titular da repartição fazendária, como esclarece a peça inaugural do lançamento (vide folha 01), o que contraria o estabelecido no art. 315 do RICMS/12.

O Sujeito Passivo não negou a conduta que lhe foi atribuída, tendo se limitado a questionar a constitucionalidade do dispositivo regulamentar citado, bem como a asseverar a legitimidade do seu direito ao creditamento. Ressaltou, ainda, o caráter confiscatório da multa aplicada, pleiteando a sua conversão em penalidade fixa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, XXI da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, é importante destacar que o creditamento é direito constitucionalmente garantido ao Sujeito Passivo, devendo, contudo, ser observadas determinadas regras para o seu exercício, dentre as quais aquela disposta no art. 314 do RICMS/12, a qual dispõe que a sua escrituração se dará no próprio mês da operação, ou naquele subsequente, conforme abaixo.

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

A despeito da regra acima, não é vedado o creditamento fora do período citado, desde que o contribuinte solicite e obtenha autorização da repartição competente, conforme prevê o art. 315 do mesmo diploma regulamentar, abaixo reproduzido.

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

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

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

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

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

Tal regramento se destina a permitir que a fiscalização possa aferir não somente a legitimidade do crédito fiscal, mas também a idoneidade do documento que lhe dá suporte, requisitos indispensáveis ao reconhecimento do seu direito.

Embora o Sujeito Passivo tenha asseverado a legitimidade da sua conduta, não esclareceu, contudo, a que mercadorias se referem tais créditos, nem teve o cuidado de acostar a documentação que lhe dá suporte, de forma a permitir a formação do juízo de pertinência relativamente à licitude de seu direito.

Não tendo submetido o seu ato (creditamento extemporâneo) à verificação da administração fazendária nem tampouco trazido, aos autos, provas da existência de seu direito, nem mesmo na fase recursal, não foi possível, consequentemente, a esse órgão julgador esboçar qualquer juízo de plausibilidade de suas alegações.

Em busca da verdade material, e após sucessivas conversões do feito em diligência, o autuante pode examinar os documentos que deram lastro ao creditamento extemporâneo e, finalmente, emitir um parecer, oportunidade em que atestou a legitimidade dos créditos extemporâneos apropriados.

Assim, é forçoso concluir que, embora a infração se encontre caracterizada, não é possível exigir-se o tributo que foi objeto do presente lançamento, mas apenas a multa, conforme remansosa jurisprudência desta Corte.

Afasto, portanto, a exigência do imposto e mantenho a cobrança da multa respectiva, em face do descumprimento do quanto disposto no art. 315 do RICMS/12, acima transrito.

Quanto à alegação de constitucionalidade, refoge à competência desse colegiado a apreciação de tal matéria, conforme art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

*I - a declaração de constitucionalidade;
...”*

Quanto ao pedido de redução/cancelamento da multa, é importante destacar que não é competência dessa Câmara de Julgamento Fiscal apreciar redução de penalidade por descumprimento de obrigação principal, restringindo-se, a sua prerrogativa, às sanções por descumprimento de obrigação acessória, conforme art. 158 do RPAF/99, abaixo transrito, vigente à data da apresentação da impugnação.

"Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo."

Não é o caso, também, de aplicação de multa inespecífica por descumprimento de obrigação acessória não prevista expressamente na legislação, pois a conduta infratora importou em descumprimento de obrigação acessória, atraindo a incidência do art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, reduzindo o montante lançado em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS	MULTA
jan/16	R\$ -	R\$ 102.995,33
fev/16	R\$ -	R\$ 13.976,17
mar/16	R\$ -	R\$ 13.954,84
abr/16	R\$ -	R\$ 13.984,21
mai/16	R\$ -	R\$ 12.411,47
jun/16	R\$ -	R\$ 13.865,31
jul/16	R\$ -	R\$ 13.633,63
ago/16	R\$ -	R\$ 13.633,03
set/16	R\$ -	R\$ 45.288,65
out/16	R\$ -	R\$ 14.636,00
nov/16	R\$ -	R\$ 14.060,82
dez/16	R\$ -	R\$ 12.230,13
TOTAL	R\$ -	R\$ 284.669,59

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298636.0003/17-1, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de R\$ 284.669,59, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS