

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 281081.0006/21-8
<b>RECORRENTE</b>	- TIM S/A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0084-03/24-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTRANET 19.12.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO POSTERIORMENTE DECIDIDO EM PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. O sujeito passivo foi autuado por ter utilizado crédito fiscal extemporâneo objeto de pedido que foi indeferido pela Administração Tributária, no exato valor ali decidido. Tendo-se em vista o princípio do devido processo legal, por absoluta falta de previsão normativa, não cabe a este Conselho se imiscuir na substância do ato e servir de instância revisora da Decisão que – como dito -, indeferiu o referido pleito. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0084-03/24-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 18/06/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 1.075.331,21, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada na instância originária:

*“Infração 01 - 007.021.001. Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS por ter lançado o constante em pedido de restituição posteriormente indeferido.”*

Consta como complemento que: “A TIM Celular, inscrição estadual 063.398.400, utilizou no seu livro de apuração de ICMS, em agosto/2016, crédito fiscal extemporâneo no valor total de R\$ 1.440.129,97, referente ao seu ativo permanente (CIAP), do período de apuração de abril/2015 e junho/2015. A empresa TIM Celular, foi incorporada pela TIM S/A, inscrição 051.833.910, em 2018. A empresa protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 053.296/2016-9, no valor de R\$ 1.440.129,97. Este Pedido de Restituição foi totalmente indeferido, conforme parecer final apenso ao PAF. A empresa inconformada com esta decisão recorreu por meio de Recurso Voluntário, através do Processo nº 223.649/2019-4. Este Recurso Voluntário foi deferido parcialmente, no valor de R\$ 364.798,06 conforme parecer final em 07/04/2021. Foi mantido o indeferimento sobre o valor de R\$ 1.075.331,91. O parecer final deste Recurso Voluntário está apenso ao PAF. Em 16/04/2021, a empresa tomou ciência do valor indeferido em seu recurso voluntário no valor de R\$ 1.075.331,91, e também do valor deferido de R\$ 364.798,06. A ciência ocorreu através do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), conforme extrato apenso ao PAF. A empresa, apesar de estar ciente do indeferimento, não realizou o devido estorno do crédito e o recolhimento dos acréscimos legais cabíveis, dentro do prazo legal previsto de 15 dias. Todos os processos acima informados, com seus respectivos pareceres, estão apensos ao PAF. Além disso, de acordo com a resposta da empresa proferida no atendimento a intimação fiscal 18/2019, a TIM S/A confirma que tomou ciência do indeferimento do seu recurso voluntário e confirma que não fez o estorno do crédito indeferido. A Intimação fiscal e a resposta da empresa estão apensas ao PAF. Portanto, fica comprovado que a autuada, contrariou frontalmente a Legislação Tributária do Estado da Bahia, conforme reza o RPAF-BA/99, no seu artigo 78, parágrafo único, artigo 81, artigo 122 inciso V e artigo 173, inciso IV. A Lei 7.014/96, no seu artigo 33, parágrafo 2º e 3º também foram desrespeitados. Segue abaixo transcrição dos artigos do RPAF: 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. Art. 81. Das decisões que indeferirem pedido de restituição de indébito caberá recurso voluntário para o Diretor de Administração Tributária da circunscrição fiscal do requerente ou para o titular da Coordenação de

*Fiscalização de Petróleo e Combustíveis – COPEC, quando relativos às operações com combustíveis e lubrificantes, no prazo de 10 (dez) dias, contado da intimação do indeferimento. Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal: V - com a decisão administrativa irrecorrível; Art. 173. Não se tomará conhecimento do recurso que for interposto: IV - sem previsão na legislação processual. Segue abaixo transcrição dos artigos da Lei 7.014/96. Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência. § 2º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido. § 3º Na hipótese do parágrafo anterior, 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. Como podemos comprovar, não cabe mais nenhum recurso disponível na esfera administrativa, conforme expresso no RPAF DEC. Nº 7.629/99, no seu artigo 81, artigo 122 Inciso V, e Art. 173 no seu Inciso IV. A autuada deveria ter efetuado o estorno relativo aos créditos fiscais indeferidos, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. A fiscalização, através deste auto de infração, glosa o crédito fiscal utilizado indevidamente no mês de agosto/2016 no valor de R\$ 1.075.331,91. Acrescentamos que a utilização irregular deste crédito fiscal indeferido, caracterizado pela falta do estorno necessário com os recolhimentos de seus acréscimos moratórios, trouxeram grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que, a conta corrente fiscal da empresa para recolhimento de ICMS apresenta sempre Saldo Devedor. Tudo apurado conforme intimação fiscal 18/2019, resposta da empresa a intimação fiscal 18/2019, EFD Apuração de agosto/2016, cópia dos PAFs nº 053.296/2016-9 e 223.649/20194”“.*

A JJF apreciou a lide no dia 07/05/2024 e julgou o Auto de Infração Procedente, de forma unânime, nos seguintes termos (fls. 725 a 739):

**“VOTO**

*Inicialmente, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pelo Impugnante.*

*Aduziu estar errado o critério adotado pela Fiscalização Estadual, por: i) - terem sido registradas operações tributadas pelo ICMS nas colunas “Isentas e Não Tributadas” e “Outras”, do livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, tendo em vista que, muito embora não componham a base de cálculo do ICMS apurado nos períodos de apuração, estas se referem a operações tributadas, mas sujeitas a regime de substituição tributária (sendo o Impugnante o contribuinte substituído), e, portanto, essas operações deveriam ter sido consideradas para a apuração do numerador do coeficiente e, ii) - constarem valores informados na escrita fiscal que correspondem a operações que não têm relação com o fato gerador do ICMS e que, portanto, não deveriam ter sido considerados na apuração do coeficiente (ou seja, deveriam ter sido excluídos do cálculo), tais como baixa do estoque para o ativo permanente e lançamentos financeiros realizados na Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - NFST.*

*Sustentou que, em atenção ao disposto no art. 142, do CTN, a Fiscalização Estadual deveria ter investigado a natureza dos lançamentos realizados na sua escrita fiscal e, se assim tivesse procedido, não teria lavrado o presente Auto de Infração baseado em premissas completamente falsas. Asseverou que a violação ao art. 142, do CTN, no que se refere à inadequação do critério de apuração da base de cálculo, torna nulo o Auto de Infração.*

*No que se refere ao i), depois de analisar os elementos que constituem o contraditório dos presentes autos acerca da alegada não inclusão no cálculo do numerador do Coeficiente de Creditamento do CIAP, das operações sujeitas ao Regime de Substituição Tributária [CFOPs 5.102, 6.102, 5.403, 6.403 e 5.405], verifico não assistir razão ao Impugnante, tendo em vista que, como bem esclareceu o Auditor Fiscal designado para o atendimento da diligência solicitada por essa 3ª JJF, fls. 699 e 700, que a argumentação do Autuado não procede, já que os valores correspondentes a estes CFOPs foram todos incluídos no cálculo do numerador do coeficiente de creditamento, conforme anexos constantes da mídia CD, fl. 703, explicando que nos “Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do livro CIAP” nas colunas Inclusões e exclusões se verifica que os valores relativos aos CFOP 5.403/6.403 e 5.405 constam na coluna Inclusões. Quanto aos CFOP 5.102/6.102 estes já estão somados no total apresentado na linha “Valor Total do Período (B)”, que totalizam as colunas VLOPER e VIBcIcms com os valores de todos os CFOPs como escriturado na EFD. Assim eles não entram nas colunas Inclusões e Exclusões pois já estão somados nesta linha.*

*Quanto às Operações Sujeitas a Regra de Diferimento Lançadas no CFOP 5.301 e 6.301 - estas operações foram consideradas para cálculo do numerador do coeficiente de creditamento. Destacando que, para verificar esta afirmação basta consultar os anexos juntados a esta diligência nos “Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do Livro CIAP” nas colunas Inclusões e Exclusões e verificar que os valores relativos aos CFOP 5.301 e 6.301 constam na coluna Inclusões, frisando que a argumentação do Autuado não procede já que os valores correspondentes a estes CFOPs foram incluídos no cálculo do numerador do coeficiente de creditamento.*

No que concerne às operações relativas às Operações de Recarga Virtual Lançadas no CFOP 5.949/6.949, asseverou também que, do mesmo modo, estas operações foram consideradas para cálculo do numerador do coeficiente de creditamento, conforme consta nos anexos juntados ao resultado da diligência nos "Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do livro CIAP" destacou que os valores correspondentes a estes CFOPs já estão somados no total apresentado na linha "Valor Total do Periodo (B)", que totalizam as colunas VLOPER e VIBcIcms com os valores de todos os CFOPs como escriturado na EFD.

Em relação ao item ii), que trata da alegação da existência de valores informados em sua EFD que não tem relação com o fato gerador do ICMS ["itens financeiros" como parcelamento de aparelhos e de créditos, multas e juros, venda de seguros, ajustes (créditos financeiros)], e que por isso, deveriam ser excluídas do cálculo do denominador do Coeficiente de Creditamento.

Nestes casos, constato que em sua Impugnação o Defendente não carreou aos autos qualquer comprovação de sua alegação, além de nominar os CFOPs, que contrapusesse de forma inequívoca aos valores apurados no demonstrativo fiscal. Por isso, depois de verificar os arquivos constantes no CD, fl. 703, comungo o entendimento do diligente, fl. 701, a impossibilidade de apurar a existência ou não de cobrança destes itens nos dados considerados no cálculo do coeficiente de creditamento já que foram utilizados os valores das saídas por CFOP constantes na EFD e nestes dados não há detalhamento dos itens das saídas.

Não prospera também a alegação defensiva de que as operações de "Saídas temporárias" com CFOP 5.915/6.915 e 5.908/6.908 também não devem ser consideradas, pois não ocorre o fato gerador do ICMS e que, portanto, não podem ser consideradas na apuração do coeficiente de creditamento. Como se verifica à fl. 701, o diligente taxativamente declara que nos "Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do livro CIAP", nas colunas inclusões e exclusões, constam na coluna exclusões os valores relativos aos CFOP 5.915/6.915 e 5.908/6.908.

Em relação à alegação de que as saídas de baixa de estoque para o ativo, registradas com CFOP 5.949/6.949 - declara que também não devem ser consideradas pois não ocorre o fato gerador do ICMS, portanto não podem ser consideradas na apuração do coeficiente de creditamento. Constatou que, do mesmo modo como já esclarecido acima, não é possível apurar a existência ou não destas saídas já que foram utilizados os valores das saídas por CFOP constantes na EFD e, nestes dados, não há detalhamento dos itens das saídas.

Logo, pelo expedito, entendo como ultrapassadas essas preliminares suscitadas.

O Impugnante alegou também ocorrência de a BIS IN IDEM em relação à multa objeto do Auto de Infração N° 2810810015/19-5, explicando que, em 09/08/2019, foi intimada da lavratura do referido Auto de Infração, que tratava da utilização de crédito fiscal de ICMS, na escrita fiscal de agosto/2016, um valor de R\$ 1.440.129,97, relativo à entrada de bem do ativo permanente (CIAP), dos meses de abril/2015 e maio/2015, sem a observância do previsto no RICMS-BA/12, artigos 314 e 315. Registrhou que, quando do julgamento final da defesa administrativa apresentada, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF N° 0096-11/20-VD, decidiu pela manutenção da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei n° 7.014/96, sobre metade do valor dos créditos aproveitados, ou seja, sobre R\$ 720.064,98, na medida em que o art. 315, do RICMS-BA/12 estabelece que o uso dos créditos deverá se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o Contribuinte deixou de se creditar e, no caso concreto, esse período seria de 02 (dois) meses ao invés de 01 (um).

Frisou que, à época, a 1ª Câmara não se debruçou sobre a legitimidade dos créditos, os quais, posteriormente, seriam parcialmente deferidos, conforme se depreende da autuação ora Impugnada, certo é que a aplicação de nova penalidade, inclusive arrimada no mesmo tipo legal art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei n° 7.014/96 - configura flagrante bis in idem, devendo ser, de plano, cancelada na proporção do que já houvera sido fixado no julgado anterior. Por isso, concluiu o seu entendimento de ser imprescindível a anulação parcial da penalidade em pelo menos R\$ 432.038,99, tendo em vista a cobrança já existente no Auto de Infração nº 2810810015/195.

Depois de examinar os elementos constantes dos autos verifico que, de fato, não foi levado em consideração o deferimento parcial de crédito no valor de R\$ 364.798,00, concedido pelo Parecer nº 168350/2018(28/12/2018) e mantido no Parecer nº 2555/2021(07/04/20210, que não proveu o Recurso Voluntário do Contribuinte, tanto no julgamento realizado pela 4ª JJF, através do Acórdão 022304/19, como no realizado pela 1ª CJF, dos Recursos de Ofício e Voluntário da decisão de piso, que resultou na manutenção de multa de 60%, sobre o valor de R\$ 720.064,99,[R\$ 1.440.129,97 / 2], por ter se apropriado extemporaneamente de crédito do CIAP, em um mês e tendo sido lançado o débito em dois meses, contrariando o previsto no § 3º, do art. RICMS-BA/12.

Ademais, depois de compulsar os demais elementos que compõem o presente PAF, verifico que: i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível; ii) foram determinados, com segurança, a infração e o infrator; iii) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, tendo sido o Impugnante intimado a tomar ciência de todos atos de instrução na forma prevista na legislação de regência. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no

presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Rejeito o pedido de diligência solicitado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos da alínea “a” do inciso “I,” do art. 147, do RPAFBA/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 já contidos nos autos.

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 1.075.331,91, por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente parcialmente indeferido, consoante discriminação pormenorizada na descrição dos fatos, fl. 02.

Assinalo que todos os argumentos defensivos apresentados pelo Autuado em sua Impugnação coincidem com os articulados em sede de preliminar, todos eles já devidamente enfrentados e rechaçados, pelo que, concluo pela subsistência da acusação fiscal Auto de Infração.

O Defendente pugnou pela anulação parcial da multa de R\$ 432.038,99, haja vista a cobrança da multa objeto do Auto de Infração nº 281081.0015/19-5, como explanada essa matéria no enfrentamento das preliminares.

Inicialmente, deve ser destacado que a multa prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, apesar de ser a mesma aplicada no Auto de Infração nº 281081.0015/19-5 e no presente Auto de Infração as acusações são distintas.

Ademais, consigno que, nesta fase processual inexiste previsão legal para a compensação de eventuais valores apurados em Autos de Infração já definitivamente julgados por esse CONSEF.

Concluo pela subsistência da autuação.

Quanto à solicitação para que qualquer comunicação seja dirigida aos cuidados do patrono Autuado identificado à fl. 76, sob pena de nulidade, saliento não haver óbice para o seu atendimento, contudo o não atendimento não implica nulidade, nos termos do RPAF-BA/99. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações atinentes ao presente feito.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 749 a 793.

Aduz a tempestividade do apelo, sintetiza os fatos e aduz preliminar de nulidade, por ausência de fundamentação e por violação aos princípios da ampla defesa e da verdade material, pois o Acórdão de primeira instância não teria apreciado todos os argumentos de fato e de direito suscitados na defesa, a exemplo da impossibilidade de inclusão de valores relativos a operações não sujeitas ao imposto no cálculo do denominador do coeficiente de creditamento.

A utilização dos créditos do livro CIAP de abril e junho de 2015 em 2016 somente ocorreu devido a um erro sistêmico de parametrização de arquivos, motivo pelo qual protocolizou o pedido de utilização extemporânea. A SEFAZ também deixou de fundamentar as razões pelas quais os R\$ 1.075.331,91 não poderiam ser utilizados pela recorrente, vício mantido na Decisão de 1ª Instância contra a qual se insurge.

Na hipótese de se manter a validade do Acórdão contestado, alega que o Auto de Infração é nulo, por insegurança na determinação da infração e por erro na apuração do crédito tributário em exigência. Por exemplo, as operações tributáveis sujeitas ao regime da substituição deveriam ter sido incluídas no numerador do coeficiente. Por outro lado, aquelas não submetidas à incidência do imposto deveriam ter sido afastadas do cálculo.

Em seguida, afirma que há *bis in idem* em relação à multa objeto do Auto de Infração nº 281081.0015/19-5. O recorrente teve contra si lavrado este lançamento, referente aos períodos de abril e maio de 2015, pela suposta utilização de crédito de ativo imobilizado em contrariedade com os artigos 314 e 315, §§ 1º a 4º do RICMS.

No mérito, argumenta que os créditos de ativo imobilizado de abril e junho de 2015, utilizados em agosto de 2016 por erro de parametrização de sistema, gozam de certeza e liquidez, uma vez que todos os documentos fiscais foram escriturados na EFD e o coeficiente de creditamento foi calculado de acordo com a legislação.

Passa a citar operações tributadas que devem ser incluídas no coeficiente de creditamento, como (i) aquelas sujeitas à regra de diferimento (DETRAF – também conhecida como cessão de meios de rede); (ii) as de comercialização de produtos de telefonia móvel, sujeitas ao regime da substituição tributária por antecipação e (iii) operações de recarga virtual.

Posteriormente, menciona as que não têm relação com o fato gerador do ICMS e que, portanto, devem ser excluídas do denominador do coeficiente de creditamento (itens financeiros, parcelamentos de aparelhos e de débitos, multas e juros, vendas de seguros, ajustes de créditos financeiros etc.).

Aduz o caráter confiscatório da multa, motivo pelo qual requer o seu afastamento ou a redução para o patamar de 50%, reenquadrando-a no art. 42, I da Lei nº 7.014/96, fornece endereço para correspondências processuais e pede deferimento.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, o autuante e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram a imputação, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto, claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No mérito, o sujeito passivo foi autuado por ter utilizado crédito fiscal extemporâneo objeto de pedido que foi indeferido pela Administração Tributária, no exato valor ali decidido. Tendo-se em vista o princípio do devido processo legal, por absoluta falta de previsão normativa, não cabe a este Conselho se imiscuir na substância do ato e servir de instância revisora da Decisão que – como dito -, indeferiu o referido pleito.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 o Auto de Infração nº 281081.0006/21-8, lavrado contra TIM S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.075.331,91, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS