

PROCESSO	- A. I. N° 281081.0013/20-6
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- TIM S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0125-04/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 19.12.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0304-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPETENTE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Contribuinte apresentou conhecimento de transportes relativos de todas notas fiscais de entrada comprovando o ingresso no estado da Bahia dos aparelhos celulares indicados nos respectivos documentos fiscais, tornando legítimo os créditos informados nas notas fiscais emitidas para fins de ressarcimento do ICMS/ST, sobre operações de transposição de estoque. Infração insubstancial. Auto de Infração Improcedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF nº 0125-04/21-VD, ter desonerado o sujeito passivo do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, Decreto nº 7.629/1999).

O Auto de Infração foi lavrado no dia 16/09/2020 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 224.799,78, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a controvérsia no dia 15/06/2023 (fls.134 a 142) e decidiu pela Improcedência, por unanimidade, *in verbis*:

**“VOTO**

*Trata de novo julgamento do Auto de Infração objeto do presente processo, tendo em vista que através do Acórdão CJF nº 0117-12/22 (fls. 110 a 114), foi decidido, por unanimidade, prover o Recurso de Ofício impetrado e declarar NULA a decisão que foi objeto do julgamento pela instância julgadora, através do Acórdão JJF nº 0187-04/21, com fundamento de que não foi observado pelo julgador de piso os demonstrativos que dizem respeito a RESSARCIMENTO DE ICMS ST, que valida a legalidade da autuação*

*A acusação fiscal encontra-se assim descrita: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.”.*

*De acordo com os documentos acostados aos autos e informações inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos” constato que a exigência recai sobre operações de transposição de estoque e operações Interestaduais de devolução, sem a devida apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao referido crédito.*

*Consta ainda a informação de que a TIM Pernambuco emitiu notas fiscais de aparelhos celulares para TIM Bahia, com a finalidade de revenda, fazendo tributação da Substituição Tributária da operação. A Tim Celular Bahia (autuada), neste mesmo dia, deu entrada dos aparelhos celulares em sua escrita fiscal. Também, neste mesmo dia, emitiu notas fiscais de devolução para a empresa emitente das notas fiscais e o saldo remanescente incorporou ao seu Ativo Permanente via Operações de Transposição de Estoque (Ativação).*

*Na apresentação da defesa o autuado argumentou que a defesa que arcou com o ônus do pagamento do ICMS-ST, na qualidade de contribuinte substituído, entretanto, apesar de ter adquirido as mercadorias com o intuito de revendê-las no Estado da Bahia, essas foram enviadas, posteriormente, do estoque para integrar o ativo da companhia (operação de transposição de estoque) ou Operações Interestaduais.*

Justifica que realiza com seus clientes operações de aluguel e comodato de seus produtos, e neste caso, pressupõe a aquisição de ativo, que não está sujeito ao regime de substituição tributária, uma vez que tal regime somente alcança os produtos destinados à comercialização, portanto, as operações em questão não ensejam o pagamento do ICMS-ST.

Assim, o fato de registrar as notas fiscais apenas na efetiva data da entrada no estabelecimento, não extingue o direito ao ressarcimento do ICMS ST, portanto, no seu entender, não restam dúvidas quanto o direito ao crédito, de modo que eventual inobservância de procedimento formal não pode inviabilizar o direito ao crédito, eis que são líquidos e certos.

Ao proceder a informação fiscal, o Autuante sustentou que as notas fiscais de entrada objeto de ressarcimento sobre operações ST, possuem datas de emissão posteriores as notas fiscais de saídas das respectivas operações de transposição de estoque, sendo no seu entender, inválidas para suportar tais transferências.

Asseverou também que tal entendimento se confirmou através da análise dos conhecimentos de transporte onde se constatou que 100% das mercadorias foram efetivamente recebidas pela empresa em data posterior ao registro na escrita fiscal.

Externou o entendimento de que a comprovação da existência dos produtos no estoque da empresa é imprescindível para dar sustentação legal à operação de ressarcimento do ICMS sobre essas operações ST.

Registrhou que as notas fiscais de entrada objeto de ressarcimento ST deveriam ter sido registradas na contabilidade da empresa em momento anterior às respectivas saídas dos produtos transferidos, porém, o Impugnante optou por interpretar de forma equivocada a legislação de regência, e não atender ao princípio da razoabilidade e lógica.

Como é cediço a operação de transposição de estoque configura-se quando o contribuinte embora tenha adquirido mercadorias com intuito de destiná-las a industrialização ou comercialização, decide utilizá-las em situações em que não haja operação subsequente ou empregá-las em objeto alheio à sua atividade. Portanto, a transposição de estoque ocorre quando o contribuinte altera a destinação das mercadorias, passando-as para o seu uso e/ou consumo ou para o Ativo Imobilizado (AI) do estabelecimento.

No caso presente trata-se de “aparelhos de telefone celulares”, mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, e o sujeito passivo está obrigado a efetuar a retenção e recolhimento de ambos os impostos, o normal e o substituído

Como as mercadorias a princípio seriam destinadas a comercialização, como asseverou o próprio defendente, os referidos créditos não poderiam ser apropriados quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, em razão do encerramento da tributação. Entretanto, no momento da destinação para o ativo imobilizado o contribuinte terá que emitir nota fiscal e destacar o ICMS calculado com alíquota interna, e neste caso, para que não haja a cobrança em duplidade, pode o sujeito passivo efetuar o ressarcimento dos impostos destacados, conforme dispõe a Cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93, que se aplica ao presente caso:

Cláusula terceira. Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.

Portanto, neste lançamento não se discute a operação de ressarcimento por transposição de estoque e sim, o procedimento adotado pelo contribuinte em ter utilizado para efeito de ressarcimento, o imposto relativo a notas fiscais de aquisição das mercadorias registradas em seu livro Registro de Entrada anteriormente a data da efetiva entrada em seu estabelecimento.

Após análise dos documentos acostados aos autos, no CD de fl.06, especialmente a planilha elaborada pela fiscalização, denominada “Anexo 01” observo que estão inseridos os dados relativos às notas fiscais de Entrada oriundas do estado de Pernambuco vinculado aos respectivos Conhecimentos de Transporte e notas fiscais de saídas referentes à transposição de transporte, constato que os valores objeto da glosa refere-se ao imposto “próprio creditado” pelo contribuinte destacado nas referidas notas fiscais de saídas, que tomou como base o valor do ICMS próprio informado na nota fiscal oriundo do estado de Pernambuco, conforme se pode observar no demonstrativo “Transposição de Estoque” inserido na referida planilha.

Ambas notas fiscais, de entrada e de saída possuem a mesma data de emissão, não se comprovando a afirmativa do autuante de que a empresa se utilizou de dados para efeito de ressarcimento de notas fiscais de entrada registradas com datas de emissão posteriores as notas fiscais de saídas das respectivas operações de transposição de estoque.

Dito isto, entendo que o fato, por si só, do contribuinte ter registrado simultaneamente as notas de entradas/saídas não comprova a afirmativa do autuante de que a empresa se utilizou de dados para efeito de ressarcimento de notas fiscais de entrada registradas com datas de emissão posteriores as notas fiscais de saídas das respectivas operações de transposição de estoque, pois o referido demonstrativo indica que as datas

são idênticas.

Cito como exemplo as Notas Fiscais nos 043.103 e 213.704, ambas emitidas em 03/01/2018, sendo que a primeira emitida pelo estabelecimento sediado em Pernambuco e a segunda pela autuada. Neste caso foi apresentado o Conhecimento de Transporte com data em 04/01/2018.

No meu entender o que deve ser verificado é se de fato as mercadorias adentraram no estabelecimento da empresa estabelecida no estado da Bahia, mesmo que em momento posterior, o que foi constatado em relação a todas notas fiscais oriundas do estado de Pernambuco, em virtude de terem sido apresentados os respectivos conhecimentos de transporte, conforme se verifica no demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, Anexo -Cobrança, inserido no mencionado CD de fl. 06.

Ressalto ainda, que se trata de operações entre estabelecimentos da mesma empresa onde, atualmente com o sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas, a emissão de uma nota fiscal é de imediato conhecimento da destinatária, sendo que, provavelmente, as empresas mantêm sistema integrado de registro das suas operações mercantis, o que permite os registros fiscais e contábeis sejam feitos simultaneamente.

Assim, não vejo como considerar inidôneas as notas fiscais emitidas pelo autuado para efeito de ressarcimento do ICMS - ST, como entendido pela fiscalização.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor regulamentar.

A então relatora Alexandrina N. Bispo dos Santos, na 1ª CJF, converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS – fls. 202-03, por sugestão do procurador presente na sessão do dia 01/12/2023, encaminhar os autos no sentido de emissão de Parecer para se manifestar sobre a matéria no sentido de substanciar o convencimento do assunto abordado nos autos.

Nas fls. 207-16, o procurador Dr. José Augusto Martins Júnior traz opinativo acerca da legalidade ou não da operação de utilização de crédito de ressarcimento adotado pelo autuado nas operações de transposição de estoque e operações interestaduais de devolução, em razão de suposta ausência de lastro documental, ou seja, segundo a fiscalização, a utilização dos créditos se deu de forma ilegal, porquanto, segundo este, não existe os documentos comprobatórios do direito ao crédito pelo contribuinte, não se podendo oferecer aos documentos adunados pelo autuado suporte de idoneidade. Nas explicações defensivas, disse que as notas fiscais de ressarcimento e de saídas (transposição do estoque) que não foram supostamente sidos emitidas na mesma data, não poderia desnaturar ou impossibilitar o ressarcimento das operações ST, conforme cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93.

O procurador entendeu, após reproduzir a decisão de piso que julgara pela Improcedência, que mesmo que não explicitamente desvelada na informação fiscal, refere-se a uma evidente classificação dos documentos fiscais emitidos e registrados pelo contribuinte, fato este incontroverso, como inidôneos, sendo que a categorização dos documentos como não capazes de testificar uma operação real, no presente caso às operações suscetíveis do ressarcimento do ICMS-ST. Assinalou ser solar a imputação de inidoneidade documental apontada pelo autuante, sendo, por óbvio, estribar-se em normas legais que dispusessem sobre o tema, especificamente conforme o art. 44 da Lei nº 7.014/96.

Disse que da leitura do dispositivo citado, num exercício de subsunção dos documentos adunados aos autos e ao direito positivado, não se verifica nenhuma hipótese que se dê sufrágio a impugnação de inidoneidade realizada pelo autuante, no sentido de não possibilitar o crédito de ressarcimento do ICMS-ST. Acrescenta que a hipótese trada na alínea “e” do texto legal citado, dar-se-ia ser incontroverso a realização das operações pelo autuado, situação esta, referendada pela juntada do Conhecimento de Transportes, no qual comungou integralmente com a decisão de piso.

Afirmou que não dar guarida ao autuante, sobre o argumento de que “essas operações de ressarcimento de ICMS-ST, não possuem documentação fiscal suporte ou comprobatórios, caracterizando de forma clara, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos”, no

qual revelou ser absolutamente cristalina a origem dos produtos objeto das operações de ressarcimento, inclusive com a coroação dos conhecimentos de transporte, não havendo como se imputar uma inidoneidade a esta operação.

Sustentou que, impõe ao presente, reforçando a insubsistência do lançamento, que além de evidenciada a “declaração” de inidoneidade de documentos fiscais de contribuintes sem amparo legal, acrescendo que as considerações sobre a suposta emissão de documentos de entrada terem se dado posteriormente à emissão dos documentos de saídas (transposição de estoque) não se socorre nos documentos juntados aos autos, conforme exposto com extrema felicidade pela decisão de piso. Finalizou entendendo acertada a decisão de piso.

Na fl. 217, a procuradora assistente acolheu os fundamentos do procurador.

Na fl. 219, consta termo de distribuição para minha relatoria, no entanto, na sentada do julgamento do dia 11/09/2024, o relator despachou o PAF à 1ª CJF, por entender pelo cumprimento ao disposto no art. 136, § 2º do RPAF/99, sendo retirado de pauta o presente feito e devolver à CJF de origem, onde o referido processo deverá ser redistribuído ao outro conselheiro do mesmo colegiado de onde partir a solicitação da última de diligência.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, por ter a Decisão recorrida exonerado integralmente o sujeito passivo do débito exigido no Auto de Infração em tela.

O Autuado foi acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Observo que consta na descrição dos fatos que a exigência recaiu sobre operações de transposição de estoque e operações Interestaduais de devolução, sem a devida apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao referido crédito.

Consta ainda, a informação de que a TIM Pernambuco emitiu notas fiscais de aparelhos celulares para TIM Bahia, com a finalidade de revenda, fazendo tributação da Substituição Tributária da operação. A Tim Celular Bahia (autuada), neste mesmo dia, deu entrada dos aparelhos celulares em sua escrita fiscal. Também, neste mesmo dia, emitiu notas fiscais de devolução para a empresa emitente das notas fiscais e o saldo remanescente incorporou ao seu Ativo Permanente via Operações de Transposição de Estoque (Ativação).

O autuado argumentou que arcou com o ônus do pagamento do ICMS-ST, na qualidade de contribuinte substituído, entretanto, apesar de ter adquirido as mercadorias com o intuito de revendê-las no Estado da Bahia, essas foram enviadas, posteriormente, do estoque para integrar o ativo da companhia (operação de transposição de estoque).

No caso presente, trata-se de “*aparelhos de telefone celulares*”, mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, e o sujeito passivo está obrigado a efetuar a retenção e recolhimento de ambos os impostos, o normal e o substituído.

Como as mercadorias, a princípio seriam destinadas a comercialização, como asseverou o próprio defensor, os referidos créditos não poderiam ser apropriados quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, em razão do encerramento da tributação. Entretanto, no momento da destinação para o ativo imobilizado o contribuinte terá que emitir nota fiscal e destacar o ICMS calculado com alíquota interna, e neste caso, para que não haja a cobrança em duplicidade, pode o sujeito passivo efetuar o ressarcimento dos impostos destacados, conforme dispõe a Cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93, que se aplica ao presente caso, *in verbis*:

*Cláusula terceira. Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.*

Conforme constatou a Relatora da decisão de piso, neste lançamento não se discute a operação de ressarcimento por transposição de estoque e sim, o procedimento adotado pelo contribuinte em ter utilizado para efeito de ressarcimento, o imposto relativo a notas fiscais de aquisição das mercadorias registradas em seu livro Registro de Entrada, anteriormente a data da efetiva entrada em seu estabelecimento.

Da análise dos documentos acostados aos autos, no CD de fl.06, especialmente a planilha elaborada pela fiscalização, “Anexo 01”, se confirma a constatação da 1ª Instância, de que as notas fiscais de Entrada oriundas do estado de Pernambuco estão vinculadas aos respectivos Conhecimentos de Transporte e notas fiscais de saídas referentes à transposição de o Estoque para o Ativo, cujos valores são objeto da glosa, referem-se ao imposto “*próprio creditado*” pelo contribuinte destacado nas referidas notas fiscais de saídas, que tomou como base o valor do ICMS próprio informado na nota fiscal oriundo do estado de Pernambuco, conforme se pode observar no demonstrativo “Transposição de Estoque” inserido na referida planilha.

Ambas notas fiscais, de entrada e de saída, possuem a mesma data de emissão, não se comprovando a afirmativa do Autuante de que a empresa se utilizou de dados para efeito de ressarcimento de notas fiscais de entrada registradas com datas de emissão posteriores as notas fiscais de saídas das respectivas operações de transposição de estoque e devoluções interestaduais.

Trago como exemplo, o mesmo citado pela 4ª JJF, onde as Notas Fiscais nºs 043.103 e 213.704, ambas emitidas em 03/01/2018, sendo que a primeira emitida pelo estabelecimento sediado em Pernambuco e a segunda pela autuada. Neste caso foi apresentado o Conhecimento de Transporte com data em 04/01/2018.

Neste cenário, entendeu o órgão Julgador de primeira instância, que de fato, as mercadorias adentraram no estabelecimento da empresa estabelecida no estado da Bahia, o que foi constatado em relação a todas notas fiscais oriundas do estado de Pernambuco, em virtude de terem sido apresentados os respectivos conhecimentos de transporte, conforme se verifica no demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, Anexo 1 - Cobrança, inserido no mencionado CD de fl. 06. Portanto, não se pode considerar inidôneas as notas fiscais emitidas pelo autuado para efeito de ressarcimento do ICMS - ST, como entendido pela fiscalização, concluindo pela improcedência da autuação.

Ademais, necessário ainda registrar que se trata de operações entre estabelecimentos da mesma empresa onde, em função do sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas serem integrados, a emissão de uma nota fiscal na unidade remetente é imediatamente reconhecida pela filial destinatária, ou seja, o registro das suas operações mercantis, no caso os registros fiscais e contábeis são feitos simultaneamente.

Registre-se ainda que as operações, ditas como saídas, não ensejaram em circulação de mercadoria por se tratar de incorporação de mercadoria no Ativo Imobilizado tendo em vista que havia sido registrado no seu Estoque.

Importante registrar que o processo também foi remetido a PGE/PROFIS, de forma que trouxesse opinião acerca da legalidade ou não da operação de utilização de crédito de ressarcimento adotado pelo autuado nas operações de transposição de estoque e operações interestaduais de devolução, em razão de suposta ausência de lastro documental.

O parecer foi emitido pelo procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 207 a 216 e ratificado pela Procuradora Assistente Dra. Paula G. Morris Matos, fls. 217, que entendeu acertada a decisão de piso quando proferiu a improcedência da autuação tendo em vista que restou evidenciada que a “declaração” de inidoneidade dos documentos fiscais do contribuinte não havia amparo legal, e que as considerações sobre a suposta emissão de documentos de entrada terem se dado posteriormente à emissão dos documentos de saídas (transposição de estoque) não guarda relação com os documentos juntados aos autos, conforme bem analisado na decisão de piso, assim,

finalizou entendendo acertado o voto proferido.

Dessa forma, conforme o exposto, me coaduno com o entendimento do órgão julgador de 1<sup>a</sup> Instância, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela primeira instância e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 281081.0013/20-6, lavrado contra TIM S.A.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS