

A. I. N° - 281081.0006/21-8
AUTUADO - TIM S.A.
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/05/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0084-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO ULTERIORMENTE DECIDIDO EM PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada preliminar de nulidade. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/06/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.075.331,91, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da 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 n° 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 n° 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, sobrevindo decisão contrária irreversível, 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 223.649/2019-4”.

O Autuado impugna o lançamento, fl. 39 a 76, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Depois de registrar a tempestividade de sua defesa e discorrer sobre a acusação fiscal prossegue tratando dos aspectos que, sob o seu entendimento, entende ser prejudiciais ao lançamento.

Preliminarmente, revela que a realização do lançamento fiscal é de competência privativa da autoridade administrativa e consiste na atividade que se destina a indicar a materialização da hipótese de incidência do tributo abstratamente prevista em lei, identificar o sujeito passivo, e apurar o montante devido, já considerando a eventual aplicação de penalidade.

Afirma ser o que se depreende da redação conferida ao art. 142, do CTN, que traz os requisitos de validade do lançamento fiscal, cujo teor transcreve.

Destaca que tal dispositivo não foi observado pelas Autoridades Autuantes, pois, em tempo algum, a Fiscalização Estadual perquiriu a identificação dos lançamentos realizados na sua escrita fiscal, para fins de determinação dos valores considerados no cálculo do coeficiente de creditamento, limitando, desse modo, seu dever de fiscalização à forma mais simplista possível, que resultou na redução indevida do coeficiente de creditamento apurado, consequentemente, dos créditos a que possui efetivo direito de aproveitar.

Assevera estar errado o critério adotado pela Fiscalização Estadual, pois:

- i) foram 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) existem 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.

Reafirma 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.

Diz restar clara, portanto, a violação ao art. 142, do CTN, no que se refere à inadequação do critério de apuração da base de cálculo, o que torna nulo o Auto de Infração.

Remata frisando que de fato, a nulidade do Auto de Infração, em tais casos, é indiscutível, tal como reconhecido pela melhor doutrina, tal como se depreende das lições de Ives Gandra da Silva Martins que colaciona à fl. 46.

Diz ser evidente que tais equívocos incorridos pela Fiscalização Estadual se caracterizam como erros de direito, pois estão diretamente relacionados com os elementos fundamentais da relação obrigacional. Assim, os vícios em questão acabam por inquinar de nulidade material o lançamento fiscal ora impugnado.

Com relação aos erros de direito que tornam materialmente nulo o lançamento fiscal, reproduz sobre o tema esclarecedores os ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho.

Arremata frisando que, confia no reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal ora impugnado, na medida em que a Fiscalização Estadual não respeitou o disposto no art. 142, do CTN.

Afirma ter ocorrido *bis in idem* em relação à multa objeto do Auto de Infração Nº 2810810015/19-5, mencionando, em 09/08/2019, foi intimada da lavratura desse Auto de Infração (doc. nº 03), 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, parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º.

Registra que, quando do julgamento final da defesa administrativa apresentada pela ora Impugnante, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0096-11/20-VD, decidiu pela manutenção da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 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) (doc. nº 04).

Assinala que, à época, a 1ª Câmara não se debruçou sobre a legitimidade dos créditos, os quais, posteriormente, seriam parcialmente deferidos conforme depreende-se 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 nº 7.014/96 - configura flagrante *bis in idem*, devendo ser, de plano, cancelada na proporção do que já houvera sido fixado no julgado anterior.

Afirma 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 2810810015/19-5.

Ao cuidar do mérito, assinala que, devido a um erro sistêmico na parametrização de arquivos ficou impossibilitada de utilizar o crédito CIAP nos meses de abril e junho de 2015 em tempo hábil.

Menciona que em 04/04/2016, protocolou o requerimento para aproveitamento de crédito extemporâneo de CIAP no valor de R\$ 1.440.129,97 - PAF 053296/2016-9 -, conforme previsto no art. 315, do RICMS-BA/12. Prossegue destacando que a SEFAZ/BA, ao analisar seu pleito, o deferiu apenas parcialmente, para reconhecer o direito ao aproveitamento de somente R\$ 368.798,06 do

valor requerido, conforme PARECER Nº 168350/2018 (doc. nº 06), que reproduz esquematicamente fl. 04.

Período	Valor Requerido	Valor Indeferido	Valor Deferido
Abril/2015	R\$ 727.597,38	R\$ 540.740,44	R\$ 186.856,94
Junho/2015	R\$ 712.532,59	R\$ 534.591,47	R\$ 177.941,12
TOTAL	R\$ 1.440.129,97	R\$ 1.075.331,91	R\$ 364.798,06

Assinala que o Fisco não manifestou de forma clara os motivos que ensejaram o indeferimento da maior parte do valor pleiteado para aproveitamento extemporâneo, tampouco se haviam documentos pendentes de apresentação para que o pleito fosse melhor apreciado.

Diz que inconformada, apresentou Recurso, Sipro nº 223649/2019-4, ante a ausência de fundamentação da referida decisão, ainda mais, tendo em vista que os documentos para análise do seu direito foram acostados aos autos no próprio ato de requerimento primevo.

Registra que o Fisco emitiu Parecer nº 2555/2021, pelo indeferimento do seu recurso para manter o entendimento anterior, mais uma vez sem apresentar fundamentação de fato e de direito sobre o valor indeferido (doc. nº 07).

Assevera que, outra conclusão não se pode chegar senão a de que a decisão que apurou a legitimidade dos créditos deve ser anulada, por violar o princípio constitucional da fundamentação das decisões, insculpido no inciso X, do art. 93, da CF/1988, e reproduzido pelo inciso II, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Menciona que o Código de Processo Civil de 2015 traz valiosas lições acerca da nulidade de decisões não fundamentadas.

Assevera que, não resta outra conclusão que não a correta análise da validade e legitimidade dos créditos extemporâneos aproveitados, ante a flagrante violação ao princípio constitucional da fundamentação das decisões, devendo a Administração Pública, nesta ocasião, analisar corretamente o pleito.

Pondera que, ao sugerir que tenha deixado de apresentar alguma documentação capaz de comprovar a legitimidade dos créditos - sem, no entanto informar qual -, a ausência de intimação, e ausência de concessão de prazo ao Contribuinte para a entrega de documentos ou outros esclarecimentos, não é outra coisa senão o mais evidente cerceamento de defesa, veementemente vedado no ordenamento jurídico pátrio, que garante por direito fundamental a ampla defesa e o contraditório, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Sustenta que deve ser decretada a nulidade da autuação, nos termos do art. 18, inciso II, do RPAF-BA/99.

Frisa que, diante da afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, deve ser declarada de plano, a nulidade do presente auto de lançamento, conforme se depreende do art. 2º, do RPAF-BA/99, o Processo Administrativo Fiscal deve seguir com a prevalência da verdade material e o informalismo, sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, cujo teor transcreve.

Aduz que, a infração constante da autuação impugnada, depende, exclusivamente, de apreciação da verdade material no que diz respeito à legitimidade e validade dos créditos aproveitados, e que passa a ser efetivamente demonstrada na presente impugnação, bem como em todos os documentos que a instruem.

Afirma ser é uma sociedade cuja principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicação, tanto Serviço Móvel Pessoal - SMP, quanto Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, em todas as modalidades, isto é: local, longa distância nacional e longa distância internacional.

Pondera que, como não poderia deixar de ser, adquire uma série de bens destinados ao seu ativo imobilizado, o que, inegavelmente, confere-lhe o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS que recaíram sobre as operações de aquisição desses bens, tal como previsto pelo artigo 20, da Lei Complementar nº 87/1996.

Esclarece que os créditos relativos aos períodos de apuração de abril e junho de 2015 somente foram aproveitados no período de apuração de agosto de 2016, isto é, de forma extemporânea, mas a Fiscalização Estadual, os considerou indevidos e procedido à respectiva glosa por alegada irregularidade formal na apropriação.

Sustenta que, tais créditos gozam de certeza e liquidez, seja em razão da própria natureza, seja porque: (i) todos os documentos fiscais de aquisição foram devidamente escriturados na EFD referente ao período autuado, conforme reconhecido pela própria Fiscalização (vide doc. nº 02); (ii) os créditos foram devidamente escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS (doc. nº 08); (iii) no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP (doc. nº 09); e (iv) o coeficiente de creditamento que incidiu sobre a parcela do ICMS passível de apropriação foi apurado de acordo com a legislação.

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

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

Observa que as operações de interconexão (também conhecidas como cessão de meio de rede e como DETRAF) são registradas sob o CFOP 5.301/6.301. Explica que a interconexão consiste na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telefonia, a fim de viabilizar que a operadora tomadora preste adequadamente serviços de comunicação ao usuário final. Em suma, uma operadora se vale da rede de telefonia outra operadora para prestar serviço de comunicação ao usuário final. Diz que, no presente caso, presta serviços de comunicação a outras empresas de telefonia.

Afirma não haver dúvidas de que as operações de interconexão são tributáveis pelo imposto estadual, ainda que não recaia sobre a Impugnante a obrigação de recolhê-lo. Isso porque, segundo a regra contida no *caput*, da antiga da cláusula décima, do Convênio ICMS nº 126/1998, com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 117/2008, c/c o Convênio ICMS nº 152/2008, e atualmente na cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 17/2013, tais operações são contempladas por regime especial para recolhimento do ICMS diferido, isto é, apenas quando a empresa adquirente presta o serviço ao usuário final.

Cita que, ao realizar as referidas operações, fica desobrigada do recolhimento do ICMS incidente sobre a referida cessão, sendo responsabilidade atribuída à prestadora de serviço de telecomunicações cessionária dos meios de redes, desde que esta não se constitua usuária final do serviço. E, em função de não ser a obrigado ao recolhimento do imposto incidente sobre as operações de interconexão, não registra tais operações no seu LRAICMS, na coluna de operações que compõem a base de cálculo do ICMS (“Base de Cálculo”), o que não desnatura a natureza tributável de tais operações, eis que o imposto incidente sobre tais operações será recolhido em momento posterior, pelo tomador do serviço. Ou seja, deixa de recolher o imposto por ocasião da prestação de serviços de interconexão, porque o atual Convênio ICMS nº 17/2013 atribuiu à empresa adquirente desta cessão a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na operação apenas por ocasião da prestação do serviço ao usuário final, em momento diferido.

Salienta que, em operações como estas, a cobrança do ICMS é postergada para o momento em que o serviço é prestado ao usuário final, tal como dispõe o Convênio nº 17/2013, devendo ser tais operações, por via de consequência, serem consideradas como operações tributadas, para fins de apuração do coeficiente de creditamento.

Afirma ser este também é o entendimento adotado pelas outras Unidades da Federação, tais como o Estado de São Paulo (art. 8º, do Anexo XVII, do Livro VI, do RICMS/2000-SP, aprovado pelo Dec. nº 45.490/2000) e o Estado de Minas Gerais (art. 38, do Anexo IX, do RICMS-2002-MG, aprovado pelo Dec. nº 43.080/2002).

Lembra que, inclusive, esse CONSEF/BA vem reconhecendo, em reiteradas decisões, que as operações em questão devem se somar ao numerador do coeficiente de creditamento. Veja-se dos votos condutores abaixo, proferidos em julgados recentes, citando o Acórdão CJF nº 0224-11/19.

Revela, ainda, que os órgãos julgadores administrativos de todo o País vêm reconhecendo a procedência do entendimento em tela, conforme se observa dos votos condutores abaixo transcritos proferidos em julgados dos Conselhos de Contribuintes dos Estados de Minas Gerais e do Rio de Janeiro - CC/MG e CC/RJ.

Menciona ser este também é o entendimento adotado pelo Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará - CRT/CE, que, nos autos do Processo Administrativo nº 1/1792/2010, determinou a baixa dos autos para diligência, a fim de que fosse apurado o novo coeficiente de creditamento em caso envolvendo a cobrança de mesma natureza que a aqui tratada, considerando justamente as premissas defendidas pela Impugnante no presente caso.

Destaca que, com o intuito de fomentar a sua atividade principal de serviços de comunicação, passou a promover a comercialização, junto aos seus clientes, de terminais móveis de telefonia celular, cartões inteligentes (*smart cards* e *simcards*, que nada mais são do que os chips que são acoplados aos terminais móveis de telefonia celular) e produtos congêneres, doravante denominados simplesmente de “*produtos de telefonia móvel*”. Tais mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, segundo o qual o ICMS que recai sobre todas as operações internas com estes bens deve ser recolhido antecipadamente por ocasião da sua remessa ao contribuinte do Estado da Bahia, tal como previsto na cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 135/2006, então vigente à época dos fatos geradores, incorporado ao RICMS/2012-BA (vide Anexo I).

Explica que, quando promove a saída interna dos produtos de telefonia móvel em questão, não realiza o destaque do ICMS, tendo em vista que o imposto estadual já foi recolhido anteriormente, sob o regime de substituição tributária.

Salienta que o fato de a operação ser tributável não depende do momento do recolhimento do tributo, o que foi inclusive abordado no tópico anterior, mas sim se aquela saída revela o fato gerador da obrigação tributária ou não. E, no presente caso, é evidente que a comercialização registrada sob os CFOP's em análise certamente configura o fato gerador do imposto devido sob o regime de substituição tributária.

Resume frisando que, muito embora tais operações não sejam registradas na coluna das operações que compõem a base de cálculo do ICMS, é evidente que se referem a operações tributadas, ainda que em um momento distinto, em função do regime legal de substituição tributária atribuído a tais saídas.

Assinala que, quando se efetiva o regime de substituição tributária por antecipação, como é o caso dos autos, surge a obrigação do recolhimento, de uma só vez, deste imposto, que gravará as mercadorias até o consumidor final, encerrando assim o ciclo de tributação delas. Isto significa dizer que a saída destas mercadorias do estabelecimento comercial varejista ao consumidor final não deverá ser submetida ao regime de apuração normal do imposto, a fim de evitar o recolhimento indevido do ICMS.

Diz restar demonstrada, por conseguinte, a necessidade de se considerar como tributadas as operações de substituição tributária, registradas sob os CFOP's 5.102/6.102, 5.403/6.403 e 5.405, sendo correto afirmar que tais valores devem compor o numerador do coeficiente de creditamento.

Afirma se tratar de operações de comercialização de créditos de telefonia pré-paga (*"Recarga Virtual"*) pela Impugnante.

Pondera ser notório, em se tratando de prestação de serviço de comunicação sob a modalidade pré-paga, o ICMS somente passa a ser devido por ocasião da ativação dos créditos de telefonia pré-paga pelo usuário final, quando, então, a Impugnante promove a emissão da correspondente Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - NFST, e realiza o pagamento do imposto, tudo em observância às disposições da cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 55/2005.

Destaca que o objeto de comercialização não é o cartão ou a ficha, mas os créditos de telefonia que possibilitarão a prestação do serviço de comunicação. Ou seja, por meio desses cartões, a Impugnante apenas fornece uma senha de acesso aos seus clientes para ativação desses créditos, o que significa dizer que apenas transmite a informação de que tais créditos de telefonia estarão disponíveis para determinado usuário quando da sua ativação através de um código específico.

Aduz que se situam dentro do campo de incidência do ICMS as operações de comercialização de créditos de telefonia pré-paga para estabelecimentos comerciais que promoverão a sua revenda aos consumidores finais, pois, embora em momento posterior, tal operação será tributada, devendo tais operações serem incluídas no numerador do coeficiente de creditamento.

Esclarece que as operações registradas nas colunas *"Isentas/Não Tributadas"* e *"Outras"*, do LRAICMS, sob os CFOP's 5.102/6.102, 5.152/6.152, 5.202/6.202, 5.403/6.403, 5.405/6.405, 5.409/6.409, 5.411/6.411, 5.551/6.551, 5.552/6.552, 5.554/6.554, 5.555/6.555, 5.908/6.908, 5.909/6.909, 5.910/6.910, 5.913/6.913, 5.915/6.915, 5.927/6.927, 5.929/6.929 e 5.949/6.949 não devem ser consideradas para a apuração do aludido coeficiente, na medida em que não têm qualquer relação com o fato gerador do ICMS.

Afirma ser notório que, para o cálculo do coeficiente de creditamento, somente podem ser consideradas as operações em que se verifique uma das hipóteses de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II, da CF/1988, com destaque para as operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação, que são inerentes às atividades operacionais desenvolvidas, bem como as operações de saídas em caráter definitivo.

Dessa forma, tendo em vista que não se verifica a ocorrência do fato gerador do ICMS, as operações a seguir não podem ser consideradas para a apuração do denominador do coeficiente de creditamento.

Diz merecer destaque os registros fiscais realizados sob o CFOP's 5.303/6.303 e 5.307/6.307, que se referem aos itens exigidos nas NFST's emitidas que não guardam qualquer relação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a prestação dos serviços de comunicação.

Afirma ser importante destacar que a cobrança de itens financeiros é registrada sob o CFOP 5.303/6.303 quando é efetuada a contribuintes do imposto, e é registrada sob o CFOP 5.307/6.307 quando é prestada a não contribuintes.

Registra que o Convênio ICMS nº 115/2003 prevê a obrigatoriedade de as empresas emissoras de NFST - Modelo 22 discriminarem nos respectivos arquivos eletrônicos todas as cobranças por ela realizadas, bem como eventuais créditos concedidos aos seus clientes, independentemente da incidência do imposto estadual. Assinala que o teor do item 6.2.3.2, do Anexo Único, do aludido convênio evidencia tal fato.

Aduz que a mera realização de lançamento a débito na NFST por parte da Impugnante, não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do imposto estadual. E tal fato fica evidente com relação às cobranças constantes das NFSTs a título de parcelamentos de aparelhos e de débitos, multas e juros, venda de seguros e ajustes (crédito financeiro).

Revela que promove a comercialização de aparelhos telefônicos e cartões inteligentes (também denominados *chips*, *simcards* e *smartcards*), para incrementar o desenvolvimento da sua atividade principal, qual seja a prestação de serviços de comunicação. Diz que ao realizar operações com essas mercadorias, a Impugnante emite a correspondente NFST e promove o recolhimento do ICMS que recai sobre a operação, que, no Estado da Bahia, é devido sob o regime de substituição tributária. Registra que, em alguns casos, realiza a venda parcelada dessas mercadorias ou somente cobra o respectivo preço posteriormente à comercialização, hipóteses em que as faturas de cobranças relacionadas a tal comercialização acabam constando das NFSTs posteriormente emitidas em favor do cliente.

Destaca que, considerando que, por ocasião da comercialização da mercadoria, a Impugnante já havia promovido o recolhimento integral do ICMS que recai sobre as operações de circulação de mercadorias, é claro que por ocasião da emissão da NFST para o registro da cobrança da mercadoria ou mesmo de determinada parcela, o respectivo valor não é novamente submetido à incidência do imposto estadual.

Observa que, além disso, a também realiza lançamentos a débito nas NFSTs atinentes ao refinanciamento de dívidas que os clientes mantêm com ela.

Informa que, com o intuito de facilitar o pagamento de dívidas por parte dos seus clientes, a Impugnante possibilita o seu parcelamento, sendo que as respectivas parcelas do acordo são cobradas mensalmente por meio da fatura e, conseqüentemente, encontram-se refletidas nas NFSTs. Pondera que sobre tais lançamentos, obviamente, não podem ser exigido o pagamento de ICMS, tendo em vista que o imposto estadual foi recolhido por ocasião da emissão da NFST referente à cobrança originária pelo serviço de comunicação, que deixou de ser paga pelo cliente, e que originou a dívida objeto do parcelamento concedido.

Explica que à toda evidência, por possuírem natureza financeira e se referirem a operações já previamente tributadas pelo ICMS, essas cobranças de parcelamento de dívida não podem compor a base de cálculo do imposto estadual nas NFSTs.

Diz que se trata de lançamentos a débito nas NFSTs para a realização de cobranças moratórias decorrentes de atraso no pagamento das faturas relativas aos períodos anteriores, bem como decorrentes do descumprimento de alguma cláusula contratual, como, por exemplo, a rescisão antes do prazo ou mesmo a falta de devolução de aparelho cedido em comodato.

Esclarece que, como não poderia deixar de ser, a cobrança das multas e dos juros possui previsão em todos os contratos celebrados entre a Impugnante e seus clientes.

Registra que também existe previsão para a cobrança das multas e dos juros no Regulamento Geral de Direitos do Consumidor de Serviços de Telecomunicações - RGC, aprovada pela Resolução Anatel nº 632/2014.

Diz que em todos esses casos, as cobranças a débito realizadas nas NFSTs a título de multas e juros não podem ser consideradas para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Depois de explicitar pormenorizadamente a natureza de suas operações, *Venda de seguros*, *Ajustes (crédito financeiro)* e *Saídas temporárias*, assevera que, tais operações não podem ser consideradas para a apuração do coeficiente de creditamento em questão.

Manifesta sua confiança que será reconhecida a completa improcedência dos débitos de ICMS, com o conseqüente cancelamento de todas as exigências fiscais a ele relacionadas.

Assevera restar evidenciado que os presentes débitos de ICMS são completamente improcedentes, razão pela qual a Impugnante confia no cancelamento integral do presente auto de infração.

Pondera que, caso assim não se entenda que os elementos trazidos para a comprovação da improcedência da exigência fiscal sejam insuficientes - o que se admite apenas para fins de argumentação -, protesta, desde já, pela realização de diligência, nos termos do que dispõe os artigos 2º c/c § 2º, do art. 7º, do RPAF-BA/99, bem como em atenção ao princípio da busca da

verdade material; sendo este um dos princípios norteadores do processo administrativo no Estado da Bahia, conforme dispositivos mencionados acima.

Protesta pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente Impugnação. Informa que os seus procuradores se encontram estabelecidos na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP: 20040-0001, telefone (21) 2132-1855, sendo que qualquer comunicação deve ser dirigida aos cuidados do Dr. André Gomes Oliveira, inscrito na OAB/RJ sob nº 85.266, sob pena de nulidade.

Conclui requerer o cancelamento do Auto de Infração, eis que os créditos de ICMS em questão foram aproveitados em absoluta observância à legislação pertinente. Pugna ainda, ao menos pela anulação parcial da penalidade em pelo menos R\$ 432.038,99 tendo em vista a cobrança já existente no Auto de Infração nº 2810810015/19-5.

O Autuante presta informação fiscal, às fls. 680 a 683, nos termos a seguir resumidos.

Depois de resumir as alegações do Defendente, em relação ao Item 01 da defesa, informa que o Auto de Infração atende a todos os requisitos legais previstos na legislação vigente do RICMS-BA/12, pois determina com exatidão a infração, a base de cálculo do ICMS, informa o fato gerador do imposto, o enquadramento legal, as multas incidentes, e foi lavrado por autoridade competente.

Sustenta que a empresa sempre teve o contraditório e seu amplo direito de defesa garantido e respeitado, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, conforme demonstrado nos documentos acostados ao PAF.

Observa que as alegações da defesa são equivocadas, desprovida de amparo legal, e são incapazes de elidir a ação fiscal.

Em relação ao Item 02, registra que a alegação da defesa não encontra guarida nos fatos, estando totalmente desprovida de amparo legal, visto que o crédito autuado foi considerado ilegítimo pelo fisco, após análise do seu Recurso Voluntário PAF 223.649/2019-4.

Esclarece que a empresa teve seu Recurso Voluntário, através do Processo nº 223.649/2019-4, indeferimento sobre o valor de R\$ 1.075.331,91, objeto deste Auto de Infração. Portanto este crédito fiscal se mostra irregular, indevido e ilegítimo. O parecer final deste Recurso Voluntário foi apenso ao PAF.

Acrescenta que a empresa autuada mesmo ciente do indeferimento desde 16/04/2021, através de ciência via seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), não realizou o devido estorno do crédito e o recolhimento dos acréscimos legais cabíveis, dentro do prazo legal previsto de 15 dias.

Frisa que, 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.

Destaca que o Autuado, deliberadamente, contrariou a Legislação Tributária do Estado da Bahia, conforme reza o RPAF-BA/99, no seu art. 78, parágrafo único, art. 81, art. 122, inciso V, e art. 173, inciso IV. A Lei 7.014/96, no seu art. 33, parágrafos 2º e 3º também foram desrespeitados.

Explica ainda que o Autuado 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.

Assevera restar comprovado que as alegações feitas pela autuada não encontram sustentação nos fatos apontados, nem possuem amparo legal capaz de elidir a ação fiscal.

Em relação ao Item 03 da defesa, destaca, de início, e, informa que na lavratura do Auto de Infração nº 281081.0015/19-5, a fiscalização autuou, exclusivamente, a utilização irregular de crédito fiscal Extemporâneo, relativo aos períodos de abril e junho/15 que foi utilizado através de único lançamento fiscal, em agosto de 2016, ao invés de escriturá-lo em dois meses, conforme determinava o art. 315, do RICMS-BA/12, com a aplicação de multa formal de 60%, visto que, naquela época, a legitimidade do crédito fiscal ainda se encontrava pendente de validação pelo fisco, conforme Recurso Voluntário 223.649/2019-4, impetrado pela defesa do autuado.

Salienta que este AI nº 281081.0015/19-5, foi julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0096-11/20-VD, que decidiu pela aplicação apenas de multa formal, por descumprimento dessa determinação regulamentar, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, excluindo da autuação o valor e ao crédito fiscal utilizado, cuja ementa reproduz à fl. 682

Pondera que no presente Auto de infração, em lide, tendo em vista a decisão do CONSEF no Acórdão CJF Nº 0096-11/20-VD, a fiscalização autua, exclusivamente, a ilegitimidade do crédito fiscal extemporâneo indeferido em processo de restituição, através do Recurso Voluntário nº 223.649/2019-4. Informa que não cabem mais recursos a esta decisão.

Arremata Diante do exposto acima, fica comprovado que as alegações feitas pela autuada não encontram sustentação nos fatos apontados, nem possuem amparo legal capaz de elidir a ação fiscal.

Conclui pela manutenção integral da cobrança e das multas cabíveis na forma da lei.

Em relação ao pedido de Diligência feito pela defesa, declara ser contra qualquer diligência, visto que o Auto de Infração contém todas informações e provas necessárias para correta análise dos fatos apurados.

Observa que o pedido da autuada se revela confessadamente procrastinatória, tendo em vista que o RPAF-BA/99, em seu art. 147, preconiza que deverá ser indeferido quando: *a)* o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; *b)* for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

Conclui mantendo integralmente a ação fiscal, que resultou na exigência do crédito tributário histórico, no valor de R\$ 1.075.331,91, pugnando pela procedência total do presente Auto de Infração.

Essa 3ª JJF, converte os autos em diligência, fl. 693, para que o Autuante carresse aos autos cópia do demonstrativo que deu suporte ao Parecer Final nº 168350/2018 que indeferiu parcialmente a utilização dos créditos fiscais solicitados pelo Impugnante e proceder à informação fiscal, enfrentando todas as alegações apontadas pela Defesa, nos termos do § 6º, art. do 127, do RPAF-BA/99.

O Auditor Fiscal designado apresenta o resultado da diligência às fls. 698 a 702, nos termos a seguir resumidos.

Informa que apresenta em anexo a esta diligência cópia dos demonstrativos: Cálculo do CIAP-2015 e Cálculo do Coeficiente de creditamento-2015, que deram suporte ao parecer final 168350/2018 que indeferiu parcialmente a utilização dos créditos solicitados pela autuada. Salientando que a autuada teve acesso a estes documentos pois todos eles foram juntados ao processo no momento da emissão do parecer.

Aborda os pontos levantados pelo Autuado em sua defesa constante à fl. 38, que contesta a forma como foram realizados os levantamentos fiscais que determinaram os valores do crédito CIAP que a autuada deveria utilizar.

Diz que em relação ao item A.1 - 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. 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.

Arremata 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.

Em relação ao item A.2 - Operações Sujeitas ao Regime De Substituição Tributária Lançadas no CFOP 5.102/6.102, 5.403/6.403 e 5.405 - assinala que estas operações foram consideradas para cálculo do numerador do coeficiente de creditamento. Para verificar esta afirmação 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 5.403/6.403 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 VIBCLCMS 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. Portanto a argumentação do autuado não procede já que os valores correspondentes a estes CFOPs foram incluídos no cálculo do numerador do coeficiente de creditamento.

Em relação ao item A.3 - Operações de Recarga Virtual Lançadas no CFOP 5.949/6.949 - afirma que estas operações foram consideradas para cálculo do numerador do coeficiente de creditamento. Para verificar esta afirmação consultar os anexos juntados a esta diligência nos “Demonstrativo do Cálculo do Coeficiente de Creditamento do livro CIAP” os valores correspondentes a estes CFOPs já estão somados no total apresentado na linha “*Valor Total do Período (B)*”, que totalizam as colunas VLOPER e VIBCLCMS com os valores de todos os CFOPs como escriturado na EFD.

Sustenta 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.

Em relação ao item IV.2.B - Operações que não tem Relação com o Fato Gerador do ICMS e Devem Ser Excluídas do Cálculo o Denominador do Coeficiente de Creditamento - destaca que o Autuado cita que as operações de “itens financeiros” como parcelamento de aparelhos e de créditos, multas e juros, venda de seguros, ajustes (créditos financeiros) onde não se verifica a ocorrência do fato gerador do ICMS não podem ser consideradas na apuração do coeficiente de creditamento, entretanto, não é possível 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.

Frisa que, do mesmo modo a autuada cita 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 portanto não podem ser consideradas na apuração do coeficiente de creditamento. Menciona que estas operações não foram consideradas para cálculo do coeficiente de creditamento. Diz 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 5.915/6.915 e 5.908/6.908 constam na coluna exclusões.

Por isso afirma que a argumentação do Autuado não procede já que os valores correspondentes a estes CFOPs foram excluídos do cálculo do coeficiente de creditamento.

Registra que o Autuado argumenta ainda que as saídas de baixa de estoque para 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. Entretanto, 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.

Conforme consta à fl. 705, o Autuado foi intimado a tomar ciência do teor do resultado da diligência e não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Na assentada do julgamento, o patrono do Autuado, Dr. RAYFFY MARQUES DAS CHAGAS - OAB-RJ Nº 234.115, reiterou todas as razões de defesa articuladas em sua Impugnação.

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 JF, 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 Sujetas 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 Período (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 carrou 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. Constatado 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 expendido, 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 Nº 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. Registrou que, quando do julgamento final da defesa administrativa apresentada, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0096-11/20-VD, decidiu pela manutenção da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 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 arimada no mesmo tipo legal art. 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 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 2810810015/19-5.

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(07/04/2021), que não proveu o Recurso Voluntário do Contribuinte, tanto no julgamento realizado pela 4ª JJF, através do Acórdão 0223-04/19, 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 compreensível; *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 RPAF-BA/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 inexistente 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281081.0006/21-8, lavrado contra **TIM**

S.A., devendo ser intimado o Autuado, 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, 07 de maio de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

