

A. I. N° - 281081.0005/22-0  
AUTUADA - TIM S/A  
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO AGUIAR  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.07.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0148-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESBORDAMENTO DE MERA INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE. Não caracteriza simples descumprimento de dever instrumental a constatação de não ter ocorrido o ingresso efetivo das mercadorias que ensejaram o creditamento, posto ter ocorrido, pelo uso da técnica da não cumulatividade, repercussão econômica do imposto. A demonstração empresarial de que parte das operações de créditos fiscais glosados contou com a cobertura do conhecimento de transporte comprobatório da circulação física das mercadorias afasta parcialmente a exigência formalizada. Irregularidade procedente em parte; **b)** DESBORDAMENTO DE MERA INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE NÃO APRESENTADOS NA INSTRUÇÃO. Não caracteriza simples descumprimento de dever instrumental a constatação de não ter ocorrido o ingresso efetivo das mercadorias que ensejaram o creditamento, posto ter ocorrido, pelo uso da técnica da não cumulatividade, repercussão econômica do imposto. Durante a fase instrutória, o impugnante não juntou conhecimentos de transporte que pudessem atestar pelo menos a circulação física das mercadorias objeto da glosa. Irregularidade procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale de começo salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive contextualizados para o formato das sessões virtuais.

Sob o mesmo código (001.002.042), duas infrações são formalizadas, imposto no valor histórico total de R\$ 107.893,72, ao argumento de ter havido uso indevido de créditos por falta de suporte do documento fiscal correspondente.

**A infração 01 ganhou a cifra de R\$ 100.318,17, ao passo que a infração 02 ganhou a cifra de R\$ 7.575,55.**

Em longo descritivo no instrumento de cobrança, foram feitos os esclarecimentos abaixo sintetizados, para ambas as irregularidades:

O uso equivocado foi efetuado no Registro de Apuração e partiu do procedimento de ressarcimento do ICMS próprio sobre operações de transposição de estoque.

Intimou-se a empresa para apresentar a composição dos créditos fiscais, seus cálculos, a relação

das notas fiscais de saídas e entradas dos produtos que deram o suposto suporte legal ao crédito fiscal utilizado.

Como resposta, a autuada exibiu planilha na qual se vê os cálculos da apuração de restituição e a relação das notas fiscais de entrada e saída ligadas aos créditos fiscais utilizados.

A auditoria verificou que a TIM Pernambuco emitiu notas fiscais de aparelhos celulares para TIM Bahia, com a finalidade de revenda (CFOP 6409), fazendo a tributação da Substituição Tributária da operação.

A Tim Bahia, neste mesmo dia, dava entrada dos aparelhos celulares em sua escrita fiscal. Também, neste mesmo dia, decidia que esses aparelhos não iriam mais ser utilizados para revenda e sim seriam incorporados ao seu Ativo Permanente via Transposição de Estoque (Ativação), CFOP 5949.

Na sequência, o fisco pediu para a empresa esclarecer como seria possível que todos esses aparelhos celulares pudessem ter saído da TIM Pernambuco e dado entrada na TIM Salvador/Bahia, no mesmo dia, de forma instantânea e também, neste mesmo dia, serem imediatamente transferidos para seu ativo permanente.

Pedi também que fossem juntados os conhecimentos de transporte para verificação do efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento da TIM Bahia, referentes às notas fiscais de entrada utilizadas para ampararem os créditos fiscais ressarcidos da substituição tributária.

Em nova resposta, o contribuinte pondera que “para evitar erro no processo de transferência de mercadorias para os Estados, a operação é feita com emissão de notas fiscais e os respectivos registros nos Livros Fiscais, de forma simultânea, desde a baixa da mercadoria do ativo em PE, até a entrada da nota fiscal na Bahia. Isso explica o motivo pelo qual a mercadoria sai de Pernambuco e entra em Salvador no mesmo dia”.

A empresa apresenta também arquivo magnético com as imagens de apenas 06 (seis) conhecimentos de transporte em face da infração 01 e 09 (nove) conhecimentos de transporte em face da infração 02, estes últimos já considerados antes do lançamento de ofício.

Neste cenário, o autuante pontua que o procedimento da escrituração simultânea adotada entre a TIM Pernambuco e a TIM Bahia, para registro fiscal das notas fiscais de saída/entrada se mostra totalmente irregular e viola o art. 217, incisos I, II e III e § 3º, inciso I, todos do RICMS-BA.

Pela norma, a mercadoria somente pode ser registrada na escrita fiscal da empresa após o seu efetivo ingresso no estabelecimento, de sorte que, antes do efetivo ingresso e do registro fiscal no estabelecimento, nenhuma mercadoria pode dar amparo legal a operações fiscais, muito menos dar sustentação legal a créditos fiscais do imposto.

Os seis conhecimentos de transporte entregues apontam que as mercadorias foram efetivamente recebidas pela empresa em data posterior ao seu registro na sua escrita.

Fica comprovado que as notas fiscais de entrada utilizadas para fins de ressarcimento do ICMS próprio se mostram irregulares e não podem dar amparo legal ao procedimento.

Logo, tais operações de ressarcimento do ICMS próprio não possuem documentação fiscal comprobatória caracterizada de forma clara, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos. Evidentemente, nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem antes de nele ter dado entrada.

Também foram glosados os créditos dos conhecimentos de transporte que não foram entregues pela empresa, pois a Tim Pernambuco e Tim Bahia confessam que fazem a escrituração simultânea irregular da operação.

Fatos geradores e fundamentação legal apontados no corpo do auto de infração.

O autuante apensa documentos, inclusive em meio magnético.

Em sua contestação, o autuado:

Aduz que os créditos aproveitados são líquidos e certos, até porque o fisco limitou-se a alegar aspectos formais para efetivação da glosa.

Sustenta que as mercadorias saíram do solo pernambucano a título de revenda mas acabaram sendo integradas ao ativo fixo do estabelecimento na Bahia, a título de transposição de estoque. Assim, num primeiro momento, em face da ST, os créditos fiscais da operação própria não foram utilizados, sendo apropriados em face da ativação dos produtos.

Junta planilhas explicativas da composição dos créditos fiscais cópias de CTs.

Reforça não ser o tributo devido somente em face de descumprimento de obrigação acessória. Nem mesmo isto ocorreu, pois não há violação a dever instrumental na escrituração simultânea das notas fiscais de entrada e saída alvejadas pela autuação. Em verdade, devido ao volume de operações envolvidas, no sentido de facilitar os controles de estoque, o estabelecimento pernambucano centraliza os recebimentos das mercadorias. Para evitar erro no processo de transferência de mercadorias para outros estados, a operação é feita com emissões de notas fiscais e respectivos registros nos livros de forma simultânea, desde a baixa do ativo da mercadoria em Pernambuco até a entrada da mercadoria na Bahia.

Não se pode glosar os créditos em face do mero descumprimento de formalidades, conforme decisões judiciais que reproduziu. Tanto este foi o fulcro da autuação que a multa proposta é aquela prevista no art. 42, VII, 'a', que pressupõe o não inadimplemento de obrigação principal.

Solicita, *ad cautelam*, realização de diligência, com fulcro na verdade material.

Por fim, pugna pela redução da multa, pois o percentual aplicado se revela confiscatório, segundo jurisprudência que citou.

Apensados documentos pela empresa.

Em seu informativo, o autuante reitera os esclarecimentos já prestados no corpo do auto de infração, afirmando ainda que os Anexos 01 e 02 trazidos na autuação apontam a data real de entrada dos produtos, de acordo com os CTs apresentados.

Traz como precedente administrativo o Ac. 0354-12/21 deste Conselho.

Sobre a multa, pondera que o STF fixou como limite 100% e lembra que não tem competência para proceder reduções das penalidades.

Sob outra relatoria, o PAF vai a ASTEC para exame dos elementos instrutórios e esta responde dizendo que a autuação versa sobre ICMS da operação própria e não sobre ICMS-ST, contando com a concordância de ambos os lados.

Redistribuído o processo para esta relatoria.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo mais necessidade, nos termos do art. 147, I, "a", do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência e/ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## VOTO

Do ponto de vista formal, o auto de infração obedece aos requisitos de lei. Inexistem pontuações pelo órgão de preparo de haver manifestos intempestivos. Princípios processuais administrativos também observados.

A despeito do despacho colegiado anterior pedindo pronunciamento da ASTEC, sob a batuta de outra relatoria, não vemos mais necessidade de ser feita qualquer verificação que esta relatoria

não possa efetivar. Por conseguinte, indefiro qualquer pedido de realização de diligência ou perícia adicionais, por entender que já se encontram presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

A auditoria estornou os créditos fiscais de ICMS relativos às operações próprias sob a alegação de que a apropriação não contou com respaldo documental, haja vista anomalias nos procedimentos de escrituração.

Segundo o fisco, a inconsistência funcionava assim: i) a recuperação dos créditos se deu nos registros de apuração do imposto; ii) as mercadorias, vindas de operação interestadual sujeitas à substituição tributária (ST), inicialmente encaminhadas para a venda (CFOP 6409), logo depois eram destinadas ao ativo permanente do estabelecimento autuado (CFOP 5949), de modo a ser efetivada as transposições de estoque; iii) considerando a mudança de tratamento jurídico-contábil conferido aos produtos, deixando de existir o fato gerador presumido da revenda, não mais caberia a cobrança da ST e, no entender da empresa, a vedação do uso dos créditos da operação própria correspondente.

A defesa empresarial central foi na linha de entender que não houve descumprimento de obrigação principal, mas, no máximo, desatenção a dever instrumental, passível apenas de penalidade. Tanto é que a capitulação legal feita está no art. 42, VII, 'a', da Lei 7.014/96.

Salvo situações excepcionais definidas na legislação, não sendo este o caso aqui no PAF, o crédito fiscal só poderá ser utilizado quando se verifique a destinação, o transporte e o ingresso físico da mercadoria no estabelecimento que verdadeiramente conste na documentação fiscal.

Portanto, não se trata de descumprimento de obrigação acessória, de haver problemas nos dados dos documentos fiscais ou dissintonias no tempo da emissão deles. A partir dos procedimentos adotados pela empresa, a falta de elementos probatórios que atestem a entrada física do produto no estabelecimento recebedor desautoriza o aproveitamento dos créditos fiscais, pois em princípio, não obstante a emissão da nota fiscal, é preciso ratificar a circulação da mercadoria.

Com efeito, o conhecimento de transporte constitui documento hábil para demonstrar que o destinatário recebeu as mercadorias consignadas nas notas fiscais correspondentes. Afinal de contas, salvo robusta prova em contrário, com tal documento se demonstra que a mercadoria saiu da origem e chegou ao seu destino informados na nota fiscal. A partir daí, soa correto admitir-se o uso dos créditos.

Durante a auditoria, a empresa apresentou conhecimentos de transporte em face de algumas mercadorias recebidas, objeto da autuação.

Neste contexto, a glosa se mostra indevida, mesmo que não haja sincronia entre as datas consignadas nas notas fiscais e nos conhecimentos de transporte. Fato é que as mercadorias foram recebidas e, em princípio, geram direito a crédito, sobretudo porque a tributação antecipada não era mais cabível. Por outro lado, a irregularidade não descampou para uso antecipado de créditos fiscais.

No que tange à infração 01, do exame das planilhas produzidas pelo fisco e da documentação acostada aos autos, verifica-se que algumas operações possuem cobertura do transporte da origem até o estabelecimento autuado, consoante se extrai da mídia eletrônica de fl. 34.

Indiscutivelmente, tais casos devem ser **retirados** da cobrança, considerando a existência do documento fiscal de transporte. Enquadram-se nestas condições as operações abaixo:

Mês	CT	NF atrelada	ICMS glosado
jan/20	21587483	46232	4.482,62
abr/20	22387187	64794	430,41
mai/20	22550650	67591	52,13
ago/20	23949377	91964	46,44
dez/20	25697725	120903	293,57

Bem verdade que as operações excluídas contêm mercadorias que acabaram destinadas ao ativo permanente e, neste prumo, a apropriação dos créditos se daria proporcionalmente. Entretanto, este viés é outro, sendo diferente do fulcro da autuação sob exame.

**A infração 02 permanece inalterada e é inteiramente procedente, visto que o autuado não demonstrou haver ingresso físico em face das operações cujos créditos foram glosados.**

Como pedido subsidiário, a defendente solicita redução da multa porque o percentual estipulado traduz confisco. A proposição de penalidade tem respaldo na Lei 7.014/96 e não pode este órgão julgador alterar discricionariamente o montante lá estabelecido. Todavia, houve equívoco no enquadramento feito pela auditoria, pois houve repercussão tributária com o uso indevido dos créditos, na medida em que durante o período alcançado, houve saldos devedores de imposto. Logo, em vez da multa resultar da previsão do art. 42, VII, 'a', da Lei 7014/96, a tipificação deve se hospedar no art. 42, II, 'f', do mesmo diploma legal, porém possuindo o mesmo percentual de penalidade.

**Feito o reparo, afasta-se o pedido de diminuição da sanção pecuniária, mantendo-se os 60%.**

**Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no montante histórico de R\$ 102.588,55, mais consectários, devendo ser adotado na infração 01 para fins de liquidação o demonstrativo mensal abaixo reproduzido:**

MÊS	COBRADO	RETIRADO	PROCEDENTE
JAN	9.604,09	4.482,62	5.121,47
FEV	5.338,15	0,00	5.338,15
MAR	29.566,53	0,00	29.566,53
ABR	6.295,83	430,41	5.865,42
MAI	5.988,01	52,13	5.935,88
JUN	4.981,64	0,00	4.981,64
JUL	11.225,89	0,00	11.225,89
AGO	8.334,02	46,44	8.287,58
SET	6.772,55	0,00	6.772,55
OUT	4.614,91	0,00	4.614,91
NOV	5.156,32	0,00	5.156,32
DEZ	2.440,23	293,57	2.146,66
		TOTAL	95.013,00

**Para a infração 02, julgada totalmente procedente, será adotado o demonstrativo de débito de fl. 05.**

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0005/22-0**, lavrado contra a empresa **TIM S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 102.588,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR