

**PROCESSO** - A. I. N° 271351.1603/16-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TRANSVICON TRANSPORTES VITÓRIA DA CONQUISTA LTDA. (VITÓRIA TRANSPORTES)  
**RECORRIDOS** - TRANSVICON TRANSPORTES VITÓRIA DA CONQUISTA LTDA. (VITÓRIA TRANSPORTES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0008-04/17  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2017

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0331-11/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** FALTA DE ESTORNO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS. SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. Ajuste realizado pelo autuante na informação fiscal reduziu o valor originalmente cobrado. **b)** ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. APROPRIAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO EM LEI. A simples escrituração de créditos não pode ser considerada infração à obrigação principal. Escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa e surgem em momentos diversos. A escrituração indevida não implicou pagamento a menos do imposto. Repercussão econômica, na escrituração dos créditos fiscais, como fato gerador do ICMS e a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, a partir da Lei nº 10.847/07, tipificada como infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno. Infração parcialmente procedente. Reduzida a multa. Mantida a procedência da infração pela utilização indevida de créditos fiscais na entrada de bens destinados ao Ativo Fixo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual, cuida a proceduralidade da análise dos Recursos de Ofício, apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e Voluntário, interposto contra a Decisão (Acórdão JJF nº 0008-04/17) que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

*INFRAÇÃO 1. 01.05.23 - deixar de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviços de transporte, relativo às prestações não tributadas. Infração referente a estorno de crédito efetuado a menor em função do índice de proporcionalidade das prestações isentas e não tributadas em relação ao total das prestações de serviço de transportes realizadas pela empresa no exercício de 2015, nos meses de abril a dezembro, no valor de R\$185.125,99, acrescido da multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 2. 01.03.12 - utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, com apropriação de valor superior ao permitido pela legislação. Infração referente a crédito de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, com apropriação a maior em função do índice de proporcionalidade das prestações tributadas ou destinadas ao exterior, em relação ao total das prestações de serviços de transportes realizadas pela empresa, nos meses de agosto a dezembro de 2015, no valor de R\$13.928,33, acrescido da multa de 60%.*

O autuado, através de advogado legalmente constituído, às fls. 116 a 122, apresentou impugnação, e o autuante, de sua parte, prestou a informação fiscal (fls. 130 a 133), para, em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal julgar pela Procedência Parcial do Auto de Infração, com decisão de teor adiante reproduzido:

*"Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário no montante de R\$199.054,32, acrescido da multa de 60% referente a duas irregularidades, devidamente descritas na inicial.*

*Observo que as infrações alvo do lançamento fiscal possuem a devida sustentação em demonstrativos analíticos, que por sua vez foram elaborados a partir das notas fiscais disponibilizadas pelo próprio autuado. A descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*O defensor requereu diligência, a fim de que fosse respondido se em algum dos meses alvo da autuação, ainda que se considerassem os valores de créditos fiscais apurados no levantamento fiscal, tidos como indevidos tempestivamente, a apuração do ICMS apresentaria saldo devedor que teria deixado de ser quitado.*

*Cabe observar que essa questão foi superada, considerando que o autuante na informação fiscal declarou que: "mesmo com a efetivação dos estornos não realizados pelo contribuinte, reclamados na infração 1, e da glosa dos créditos fiscais de ICMS apropriados em valores superiores aos permitidos pela legislação e reclamados na infração 2, a apuração do ICMS da empresa autuada, ainda assim, apresentou saldo credor a ser transferido aos meses seguintes, em todos os meses, a partir do mês de abril de 2015 e, portanto, realmente o cometimento de tais infrações não deveria resultar em descumprimento de obrigação principal".*

*Nessa esteira, em relação à solicitação de diligência feita pelo autuado, cabe consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, visto que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e com fulcro no art. 147, inciso I, do RPAF/99, indefiro tal pedido, pois o processo contém todos os elementos necessários e suficientes para convicção dos julgadores sobre a lide.*

*O autuado pediu, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como "custus legis", fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária.*

*Sobre esse pleito observo que não existe previsão legal para a participação da Procuradoria nesta fase processual, estando tal manifestação assegurada no momento oportuno.*

*No mérito, a infração 1 refere-se a falta de estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviços de transporte, relativo às prestações não tributadas. Infração referente a estorno de crédito efetuado a menor em função do índice de proporcionalidade das prestações isentas e não tributadas em relação ao total das prestações de serviço de transportes realizadas pela empresa.*

*O autuado contestou a acusação fiscal alegando que o autuante teria cometido dois equívocos no que pertine a esta infração: (i) ignorou permissivo legal no que diz respeito ao aproveitamento dos créditos, desobrigando o estorno quanto às aquisições relacionadas a prestações que destinem produtos ao exterior; (ii) os cálculos de estorno de crédito apresentados no Auto de Infração necessitam ser revistos, uma vez que o auditor fiscal considerou como não tributadas as prestações com CFOP 6932 que, apesar de serem iniciadas em outros Estados, são tributadas e as prestações com CST 41, relativo às operações com destino a exportação tratadas como operações com "não incidência" do ICMS pelo Impugnante.*

*Em sede de informação fiscal, o autuante explicou que em parte, caberia razão ao impugnante, especialmente com referência à manutenção do crédito nas entradas de mercadorias no estabelecimento para prestações de serviço destinadas ao exterior. Já com referência às prestações, com CFOP 6932, o pleito do autuado não poderia ser acatado, considerando que estas são prestações interestaduais de serviço de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação e embora tributadas por substituição tributária, o ICMS ST é devido ao Estado onde efetivamente se iniciou a operação de transporte e não ao Estado da Bahia. Retificou corrigindo o valor do ICMS, fls. 139 e 140, planilha "Demonstrativo de cálculo do estorno de crédito" que reduzem o valor do ICMS exigido nesta infração para R\$60.617,07, de acordo com o demonstrado "Quadro Resumo Comparativo".*

*Sobre a matéria, assim dispõe o art. 30 da Lei nº 7.014/96, in verbis:*

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, não restam dúvidas que o autuante laborou em acerto, ao acatar as alegações do impugnante, com a exclusão das operações ou prestações que comprovadamente se destinavam ao exterior.

Quanto ao argumento defensivo a respeito das prestações, com CFOP 6932, operações ou prestações enquadradas no regime de substituição tributária, o pleito do autuado não pode ser acatado, considerando que estas são prestações interestaduais de serviço de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação e embora tributadas por substituição tributária, o ICMS ST é devido ao Estado onde efetivamente se iniciou a operação de transporte e não ao Estado da Bahia.

Analizando os elementos que compõem o PAF constato que o defendente formulou consulta a respeito da matéria em discussão e conforme termos do Processo de Consulta nº 013403/2014-5, anexo ao PAF às fls. 134 a 138, obteve a seguinte resposta:

Questão 1.2:

Pela regra inserta no RICMS-BA/12, art. 310, inciso I, alínea "a", c/c art. 265, inciso XCIV, as transportadoras que apuram o imposto pelo regime conta corrente fiscal, podem se creditar da parcela do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos utilizados nas prestações de serviços de transporte interestaduais tributadas, ou seja, nas prestações interestaduais do serviço iniciadas nesse Estado.

Questão 2:

Ao assegurar o direito ao creditamento do valor do ICMS cobrado, relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, utilizados na prestação de serviço de transporte tributadas (no RICMS-BA/12, no art. 309, inciso I, alínea "c"), o Estado assume a carga tributária incidente sobre as prestações que geram imposto para os seus cofres, no caso, as prestações interestaduais de serviço de transporte com origem no seu território.

Neste caso, nos termos do art. 63 do RPAF/99, que preconiza: "dentro de 20 dias, após a ciência da resposta à consulta, o consultante deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se a orientação recebida ...", a irregularidade apontada pela fiscalização é pertinente.

No que diz respeito à infração 2, foi imputado ao sujeito passivo ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, em função do índice de proporcionalidade das prestações tributadas ou destinadas ao exterior, em relação ao total das prestações de serviços de transportes realizadas pela empresa.

Sobre esta infração o defendente limitou-se a alegar que houve um equívoco do autuante com relação à capituloção legal deste item, entendendo que deveria ser aplicado o mesmo enquadramento da primeira infração.

De início, cumpre notar a diferença entre utilização indevida de crédito e falta de estorno de crédito. No caso de crédito utilizado indevidamente, a infração existe desde o momento em que o crédito é escriturado e utilizado, ao passo que, em se tratando de falta de estorno, quando o crédito é lançado e utilizado não há infração alguma, somente se configurando a infração quando se verifica um evento futuro, como por exemplo, a saída subsequente isenta e o contribuinte deixa de estornar ou cancelar o crédito, que antes era legítimo e somente agora passou a não o ser.

No caso em exame, há glosa de crédito tanto por falta de estorno de crédito como por utilização considerada indevida.

Analizando os elementos atinentes à irregularidade apontada nesta infração, constato que a primeira infração refere-se à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS de mercadorias entradas no estabelecimento, relativo às prestações não tributadas, já a segunda infração, refere-se à utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bens do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação. Portanto, nitidamente infrações diferentes com previsão de diferentes capituloções na legislação estadual.

Entretanto, cabe analisar a alegação do defendente de que deveria ser aplicada apenas a multa prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº. 7.014/1996, 60% do valor do crédito fiscal, considerando não ter havido descumprimento de obrigação principal, mas, simplesmente, num saldo credor a ser transferido para o exercício seguinte um pouco menor, sem qualquer consequência quanto ao descumprimento da obrigação principal.

No caso concreto, identificados tais créditos indevidos, sem a ocorrência do fato imponível, da diferença que implique saldo devedor de ICMS, em cada mês de apuração, o sujeito passivo deveria ser intimado para proceder aos estornos respectivos, não havendo o que falar em infração à obrigação tributária principal. Assim, coerente é a tese esposada de somente considerar o fato gerador de crédito indevido, quando haja repercussão

econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação de pagar ICMS.

Esse, que já foi um tema controverso, na jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, mas, o entendimento aqui expressado se alia ao Acórdão CJF 0551-12/06, que decidiu em havendo apenas lançamento escritural, não ocorrendo compensação dos valores apropriados com débitos de ICMS, não existe imposto a ser exigido. Todavia, com o advento da Lei nº 10.847/07, efeitos a partir de 28/11/07, passou a ser acatado o entendimento da necessária repercussão econômica na escrituração dos créditos fiscais, como fato gerador do ICMS.

A partir da vigência da Lei retro aludida, a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, passou a ser tipificada como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno (art. 42, VII, Lei nº 7.014/96).

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Nessa esteira, entendo que o contribuinte incidiu no descumprimento da obrigação acessória, previsto no dispositivo em comento, porque operou a escrituração dos créditos de forma indevida. Entendo também, que a Lei do ICMS ao se referir na alínea "a" quando da utilização indevida de crédito fiscal, está querendo alcançar a escrituração indevida desses créditos, pela conclusão da óbvia impossibilidade da utilização indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento da obrigação principal, referido no inciso "VII".

Quanto à alegação do autuante, de que a empresa autuada deu entrada na Inspetoria Fazendária de Vitória da Conquista, em uma solicitação de transferência de crédito fiscal acumulado no valor de R\$200.000,00 (duzentos mil reais), o que o faz acreditar, que a mesma teria o intuito de transferir para outra empresa praticamente a totalidade dos créditos fiscais que vem acumulando, observo que em caso de deferimento de tal pedido, o fato gerador da transferência não poderá retroagir, portanto o valor a ser considerado será aquele existente no momento do deferimento.

Concluo, portanto, que o autuado deverá realizar o estorno dos créditos lançados no Auto de Infração ora discutido, dando cumprimento ao dispositivo legal retro citado, o que será oportunamente verificado pela SEFAZ, quando da apreciação do pedido de transferência de créditos.

Em síntese, considerando os pressupostos acima encaminhados, verificada a insubstância de infração quanto à obrigação principal, comprovado, contudo, o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, entendo pela aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 de 60% do valor dos créditos fiscais, sem prejuízo da exigência do estorno, sendo aplicado tal percentual ao valor ajustado pelo autuante na infração 1 e sobre o valor constante na inicial dos autos, no que se refere a infração 2, conforme abaixo discriminado:

Infrações	Valor Autuado	Valor ajustado pelo autuante	Base de Cálculo	Multa de 60% ICMS devido
Infração1	185.125,99	60.617,07	60.617,07	36.370,24
Infração2	13.928,33	-	13.928,33	8.356,99

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração."

Destarte, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11, a 4ª JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Paralelamente, inconformado com parte da Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 189 a 195), relatando, inicialmente, os fatos descritos na Ação Fiscal e aspectos da Decisão recorrida.

Em sequência, a autuada arguiu a nulidade do Auto de Infração sustentando ter o autuante cometido erro de direito, porquanto cobrou, para ambas as infrações, o ICMS quanto à obrigação principal, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", Lei nº 7.014/1996, muito embora tenha se reportado, quanto a infração 01, ao inciso VII, do citado artigo.

Asseverou ser evidente a existência de erro de direito, apresentando-se como vedada pelos arts. 146 e 149 do CTN a alteração do critério jurídico adotado pelo Fisco em relação aos fatos

geradores anteriores à sua introdução.

Aduziu que o art. 146 trata expressamente da vedação, enquanto o art. 149 não traz qualquer hipótese legal que viabilize a revisão dos lançamentos nas hipóteses de erro de direito, tratando-se, inclusive, de questão pacífica junto ao Superior Tribunal de Justiça, conforme REsp 1130545 / RJ, julgado pela Primeira Seção, em 09/08/2010, e submetido ao rito previsto para os recursos repetitivos no STJ, previsto no art. 543-C, do CPC 1973.

Ressaltou, ainda, que se tratando de fatos geradores já lançados, a norma jurídica determina a imutabilidade do lançamento, ainda que a nova exegese tenha origem em decisão administrativa ou judicial, como, de fato, ocorreu no caso concreto, onde a 4ª Junta de Julgamento Fiscal alterou a capituloção legal da infração do art. 42, II, "f", Lei nº 7.014/1996, que impõe cobrança da obrigação principal e da multa por seu descumprimento pelo art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/1996, a qual trata de mera multa por descumprimento de obrigação acessória.

Destacou, assim, que a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito tem como consequência a anulação do lançamento tributário, uma vez que não se poderá admitir a cobrança nos termos notadamente indevidos, conforme já reconheceu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

Outrossim, sustentou que: "... se o autuante não houvesse cometido os erros de valoração jurídica do fato já reconhecidos, quais sejam: 1) a cobrança do ICMS relativo à obrigação principal, e; 2) exigência do estorno do crédito relativamente à proporção das saídas que destinem mercadorias aos portos de exportação, a Recorrente teria assegurado o direito de pagar a quantia de R\$ 44.727,23 - relativa à multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº. 7.014/1996 -com redução de 90% prevista no art. 45, §1º, da Lei nº. 7.014/1996, o que, certamente ocorreria, até por falta de viabilidade econômica dos custos advocatícios para realizar defesa para impugnar valor de R\$ 4.472,72. Pede-se, portanto, que os nobres julgadores tenham em mente como a atividade fiscal desmedida pode ocasionar, além de demandas desnecessárias nesse CONSEF, prejuízos ao contribuinte."

Adentrando ao mérito, argumentou a improcedência da infração subsistente, na qual a JJF considerou ser impossível o creditamento do ICMS incidente na aquisição de combustíveis e lubrificantes quanto à proporção (em relação ao total das operações) das prestações de serviços de transportes iniciadas em outros Estados da Federação (CFOP 6932), uma vez que o Estado da Bahia não deveria suportar o crédito fiscal em relação à proporção destas operações que não geraram impostos aos seus cofres.

Consignou que a Constituição da República, em seu art. 155, §2º, I, dispõe que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Ocorre que constitui exceção a essa regra o que consta do art. 155, § 2º, II, da Constituição, o qual excepciona SOMENTE o crédito quando as operações subsequentes, quer isentas ou não, sofrem incidência do ICMS. Na hipótese, as operações subsequentes à aquisição dos combustíveis são TRIBUTADAS, ainda que para outro Estado, o que não exclui a possibilidade de creditamento.

Prosseguindo, chamou a atenção para a situação das aquisições interestaduais de mercadorias, em que o Estado do adquirente deveria suportar o crédito relativo a uma operação que, também, não gerasse recurso para seus cofres, desmontando o argumento da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que, em verdade, implicaria em vedação ao creditamento por ato arbitrário da SEFAZ sem previsão legal.

Conforme o art. 309, I, "c", do RICMS 2012, constitui crédito fiscal o valor do imposto cobrado nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluídos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte, o que é o caso presente.

Em adição, o art. 310, do RICMS 2012, quando trata das vedações ao crédito fiscal não contém

sequer uma única *exceção* que se enquadre na presente hipótese.

A par disso, o art. 312, do RICMS, dispondo sobre a obrigaçāo de estorno do crédito fiscal, nada estabelece que viabilize o procedimento adotado pelo autuante e confirmado pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, embasamento que levará à improcedência a autuação restante.

Concluiu, requerendo, se vencida a tese da nulidade exposta, bem como o mérito do recurso sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito, objeto de argumentação no inconformismo, pugnava pelo cancelamento ou, pelo menos, a redução em 90% da multa, com fulcro no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, visto que a suposta falta de estorno dos créditos restantes deu-se por erro culposo e involuntário quanto à interpretação da legislação tributária, não existindo qualquer indício de dolo, fraude ou simulação, muito menos falta de recolhimento de tributo, conforme evidenciou a decisão de piso.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

Consoante detalhadamente relatado, cogitam os autos, nesta oportunidade processual, da análise do Recurso de Ofício, face ter a JJF julgado Procedente em Parte as infrações 1 e 2, conforme previsionado no art. 169, I, "a-1", do RPAF, bem como do Recurso Voluntário, o qual se opõe à Decisão relativamente ao valor remanescente da increpação 1 e à infração 2, julgada Parcialmente Procedente, dizendo respeito a primeira à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS e a segunda à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se a maior em função do índice de proporcionalidade das prestações tributadas ou destinadas ao exterior em relação ao total das prestações de serviços de transportes realizados pela empresa.

Com efeito, a Recorrente, no seu inconformismo recursal, sustentou, inicialmente, a nulidade do Auto de Infração com fundamento na existência de erro de direito na autuação, quando o Autuante cobrou, para ambas as infrações, o ICMS quanto à obrigaçāo principal, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, "f", Lei nº 7.014/1996, muito embora tenha feito constar na infração 1 a referência ao inciso VII, do citado artigo, razão pela qual se consubstanciou, face a vedação consignada nos arts. 146 e 149 do CTN, o erro de direito, encontrando-se proibida a alteração do critério jurídico adotado pelo Fisco em relação aos fatos geradores anteriores à sua introdução.

No particular, nenhuma razão assiste à Recorrente, na medida em que a decisão de piso abordou corretamente a infração e procedeu, dentro da legalidade, a exclusão da cobrança do imposto ICMS, por não ser cabível no âmbito da legislação tributária estadual o lançamento de obrigaçāo principal na infração cometida pelo contribuinte.

Frise-se que, ao assim julgar, a JJF não alterou a base da acusação, apenas fixou, em benefício do próprio sujeito passivo, a aplicação correta para a infração pois, como é notório, ao autuante cabe indicar a irregularidade apurada, sugerir a penalidade e quando a autuação é passível de julgamento por órgão superior, de acordo com o art. 142 do CTN, ao julgador cabe a responsabilidade de aplicar a penalidade, principalmente a multa, para o lançamento fiscal objeto de impugnação.

De tal sorte, não merece acolhimento o pleito de nulidade do Auto de Infração, por restar comprovado que inexiste ofensa aos textos legais, capaz de gerar nulidade da ação fiscal.

Meritoriamente, a Recorrente apenas se insurge contra a infração 02, julgada Procedente em Parte pela JJF que considerou como impossível o creditamento do ICMS incidente na aquisição de combustíveis e lubrificantes em prestações de serviços de transporte iniciadas em outros Estados da Federação (CFOP 6932).

No particular, melhor sorte não assiste ao contribuinte quando aduz não haver, no regramento da Lei Complementar nº 87/1996, nem tampouco da Lei nº 7014/1996, disposição que embase a

pretensão fiscal em relação ao estorno de créditos nas operações praticadas com CFOP 6932.

Nesse quadro circunstancial, a legislação que disciplina o ICMS, nas operações mercantis e de prestação de serviços, mesmo com a aplicação do ICMS – ST, estatui que, em prestações interestaduais de serviços de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação, o imposto é devido ao Estado onde efetivamente se iniciou a operação de transporte, e não ao Estado da Bahia, o qual só pode assumir a carga tributária incidente sobre as prestações que geram imposto para os seus cofres, ou seja, as prestações interestaduais de serviço de transporte com origem em seu território.

Importante ressalvar que, conforme consta da procedimentalidade, o próprio contribuinte autuado formulou, antes da lavratura desta autuação, consulta a Inspetoria Fiscal de seu domicílio (Processo de Consulta nº 013403/2014-5) a respeito da matéria em discussão, tendo recebido a resposta na linha da impossibilidade da utilização do crédito de tais operações.

Nesse contexto, dúvidas inexistem de que deve ser mantida a procedência parcial da imputação, haja vista que a infração foi convertida em multa por descumprimento de obrigação acessória no percentual de 60%.

Ao fim do seu recurso, o autuado requereu a redução da multa por descumprimento de obrigação acessória com fulcro no art. 42, §7º da Lei nº 7014/1996.

Após análise dos elementos constantes nos autos, considera o Relator que razão assiste ao Recorrente no tocante à referida imputação, aplicando-se, *in casu*, o § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, para reduzir a multa da infração 1 e da infração 2, porquanto tais infrações, que foram julgadas como sendo de descumprimento de obrigação acessória, apresentando-se possível a redução ou cancelamento da multa com base no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

Destaque-se que o invocado regramento previsiona dois requisitos para a sua aplicação: 1) ausência de dolo, fraude ou simulação, e 2) comprovação de que tal descumprimento não implicou em falta de recolhimento do imposto.

Devidamente analisado, constata-se que o primeiro requisito se encontra preenchido, pois inexiste qualquer prova de ato de má-fé do contribuinte que indique fraude, dolo ou simulação. Frise-se que a imputação de tais atos a qualquer pessoa deve ser devidamente comprovada, na medida em que a presunção é sempre da boa-fé, conforme determina a regra geral do Código Civil.

Quanto ao segundo requisito, deve-se observar que não é a mera existência de débito fiscal que impede a aplicação do dispositivo legal, mas um débito que decorra do descumprimento da obrigação acessória.

No caso sob comento, não restou demonstrado o que acarretou a falta de recolhimento de imposto e nem que tivesse referência com débitos exigidos em outras infrações.

Logo, posicione-me na linha de entender preenchidos os dois requisitos do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Assim, por estarem preenchidos os requisitos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e por considerar a prescrição do dispositivo mencionado um poder-dever dirigido ao julgador administrativo, pois, o contrário seria permitir discricionariedade subjetiva sem qualquer controle, o que é vedado pelos princípios constitucionais insculpidos no art. 37 da Constituição Federal, entendo ser o caso de redução de multa, até porque o próprio Estado da Bahia, em diversas ocasiões, ao promover programas de negociação e recuperação de créditos tributários, permite para as multas por descumprimento de obrigação acessória a redução de 90% do valor original.

Considerando que as multas aplicadas resultaram no valor de R\$44.727,23, considero justo e legal a redução para 10% do valor lançado após a decisão de piso, ficando a multa estabelecida em R\$4.472,72, valor suficiente para que se mantenha o caráter pedagógico da multa, eis que, apesar

de não acarretar em falta de recolhimento de imposto, o descumprimento de obrigação acessória dificulta a fiscalização.

Em alusão ao Recurso de Ofício, que julgou Procedente em Parte as infrações 01 e 02, examinado cuidadosamente o feito, verifica-se ter sido o decisório recorrido exemplarmente proferido, nesse passo, desmerecendo qualquer tipo de reforma, porquanto os argumentos sustentados pelo sujeito passivo se encontravam alicerçados em elementos probantes incontrovertíveis.

Válido ressaltar que o próprio autuante, conforme retratam as Informações Fiscais de fls. 130/133 e 164/165, acompanhada de novos demonstrativos de débito, acatou as teses e documentos defensivos e, em decorrência, procedeu à revisão do lançamento original, posto que os elementos informativos apresentados demonstravam equívocos na apuração.

Nesse contexto, foi julgada procedente em parte a infração 1 reduzindo o valor constante da imputação para a base de cálculo R\$60.617,70 e acostado novo demonstrativo de débito (fls. 139/140), importe reconhecido tacitamente pelo contribuinte, na medida em que, devidamente intimado para tomar conhecimento do novo demonstrativo de débito refeito pelo autuante, não contestou, e a decisão da JJF, acertadamente procedeu com a transformação da imputação de descumprimento de obrigação principal em descumprimento de obrigação acessória e condenou o recorrente ao pagamento de multa de 60%, sobre a base de cálculo para ambas as infrações.

Destarte, evitando delongas desnecessárias, por ser a matéria eminentemente fática e apresentando-se fidedignas as ponderações defensivas, mediante a apresentação de irrefutáveis documentos fiscais necessários à elisão parcial do Auto de Infração, repita-se, confirmadas pelo autuante, acompanhamento integralmente a Decisão da JJF, considerando Procedente em Parte o lançamento atinente ao Auto de Infração ora analisado e, portanto, ratificando a redução do débito sob análise.

Ante o exposto, o meu Voto se estratifica na linha do PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, alterando a Decisão recorrida, no que se refere à multa aplicada nas infrações 01 e 02, com a redução para 10% e NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, apresentado pela 4ª JJF, mantendo incólume a Decisão recorrida, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à redução da multa)**

Em que pese a boa fundamentação externada pelo n.Relator, concordo com seu posicionamento quanto ao não provimento do Recurso de Ofício, mas divirjo quanto ao provimento do Recurso Voluntário, no que se refere à redução das multas remanescentes do julgamento.

Restou comprovado que na infração 1 o sujeito passivo utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo immobilizado, com apropriação de valor superior ao permitido pela legislação e na infração 2, foi utilizado indevidamente crédito fiscal do ICMS referente à aquisição de combustíveis relativos a serviços de transportes iniciadas em outros Estados da Federação (CFOP 6932).

Considerando que no período fiscalizado o recorrente manteve saldo credor no conta corrente fiscal do ICMS, foi afastado as exigências do imposto e mantida a aplicação da multa 60%.

Quanto ao pedido de redução das multas com base no disposto no art. 42, §7º da Lei nº 7014/1996, observo que a condição estabelecida é de que as infrações cometidas não impliquem em dolo, fraude ou simulação, e nem falta de recolhimento do imposto.

Relativamente à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, constata-se que as operações foram devidamente registradas e a multa remanescente preenche tais requisitos.

Entretanto, no que se refere ao requisito que não tenha implicado em falta de recolhimento do ICMS, observo que em ambas as situações, o estabelecimento autuado escriturou créditos fiscais que não tinha amparo na legislação tributária (infrações 1 e 2), acumulando saldo credor e estando sujeito à homologação no prazo decadencial, confrontou os valores de créditos que não tinha direito com os débitos gerados no período fiscalizado, o que pode ter implicado em falta de pagamento do imposto.

Observo ainda que conforme ressaltado pelo autuante na informação fiscal, em 02/09/2015, antes da lavratura do presente Auto de Infração (18/03/2016), o estabelecimento autuado solicitou a Inspetoria Fazendária do seu domicílio fiscal a transferência de crédito fiscal acumulado no valor de R\$200.000,00 à empresa Companhia Brasileira de Bentonita Ltda., cuja cópia do Processo nº. 163865/2015-8 foi anexada às fls. 141 a 146.

Portanto, se no período decadencial o Fisco não tivesse exercido atividade de fiscalização homologatória, o contribuinte teria feito uso do crédito fiscal acumulado que não tinha direito, o que em termos reais implicaria em falta de recolhimento do imposto, visto que o crédito fiscal transferido pagaria imposto de outra empresa, com crédito fiscal escriturado que não tinha direito.

Pelo exposto, entendo que os elementos contidos nos autos não fazem prova que a acumulação indevida dos créditos fiscais relativo às infrações 1 e 2, não tenha implicado em falta de recolhimento do imposto, motivo pelo qual não deve ser acolhido o pedido de redução da multa, por não preencher todos os requisitos previstos no §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, homologando a Decisão que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **271351.1603/16-6**, lavrado contra **TRANSVICON TRANSPORTES VITÓRIA DA CONQUISTA LTDA. (VITÓRIA TRANSPORTES)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de multa percentual no valor de **R\$44.427,23** prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271351.1603/16-6, lavrado contra **TRANSVICON TRANSPORTES VITÓRIA DA CONQUISTA LTDA. (VITÓRIA TRANSPORTES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de multa percentual no valor de **R\$44.727,23**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR- REPR. DA PGE/PROFIS