

A. I. Nº - 271351.1603/16-6
AUTUADO - TRANSVICON TRANSPORTES VITÓRIA DA CONQUISTA LTDA. (VITÓRIA TRANSPORTES)
AUTUANTE - LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17.03.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0008-04/17

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 reduz 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, por si só, não pode ser considerado infração à obrigação principal, porque escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa e surgem também, em momentos diversos. Ressaltando que a escrituração indevida não implicou pagamento a menos do imposto. A partir da Lei nº 10.847/07 passou a ser acatada a tese de 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, tipificado 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). Infração parcialmente procedente Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 18/03/2016, exige crédito tributário no valor de R\$199.054,32, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. 01.05.23 - deixou 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, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. Infração referente a crédito de ICMS relativo a 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 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 impugna o lançamento fls.116/122, através de advogados, procuração fl. 123. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz que o autuante cometeu diversos equívocos que serão demonstrados ao longo da impugnação para que o auto de infração seja julgado improcedente.

Informa ser prestador de serviços de transportes que não opta pelo crédito presumido do ICMS, tomando créditos sobre as aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluídos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transportes, segundo o art. 309, I, "c", do RICMS 2012.

Explica que o crédito deverá ser proporcional às saídas tributadas, considerando-se para esse efeito como tributadas, as prestações que destinem mercadorias a porto onde ocorrerá a exportação e outras operações externas. O art. 30, § 2º, da Lei nº 7.014/1996 permite o aproveitamento dos créditos em questão, desobrigando o estorno quanto às aquisições relacionadas a prestações que destinem produtos ao exterior.

Assevera que no caso concreto, o sujeito passivo deve estornar os créditos em valor proporcional às saídas internas, mantendo-os quanto às saídas interestaduais e para exportação. Aduz que para melhor compreender o entendimento do auditor fiscal e a posição legal defendida pelo Impugnante recorre à elaboração de um quadro esquemático.

Diz que 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.

Sustenta que seguindo tais orientações os percentuais de estorno serão, exatamente, aqueles utilizados pelo contribuinte em suas apurações. Entende que da forma como está, vê-se que não há crédito fiscal que deixou de ser estornado e, se houver, certamente, será em valor menor, uma vez que o Fisco agiu em claro descompasso aos ditames do art. 30, § 2º, da Lei nº 7.014/1996.

Argumenta que persistindo qualquer estorno de crédito deve-se ter em mente a capitulação legal corretamente proposta pelo auditor fiscal quanto à infração 1, no art. 42, VII, "b", da Lei nº. 7.014/1996 e que deveria, também, ter sido utilizada para a infração 02, ao invés do art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/1996.

Salienta que segundo o referido artigo, a multa é de "60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando se verifica a falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação".

Ressalta que deve se distinguir as situações em que o estorno importa em descumprimento de obrigação principal ou, simplesmente, num saldo credor a ser transferido para o exercício seguinte um pouco menor, sem qualquer consequência quanto ao descumprimento da obrigação principal. Assim, na hipótese em que um estorno um pouco maior, ainda resulte em saldo credor, a autoridade autuante deverá capitular a infração no art. 42, VII e limitar-se à cobrança de multa sujeita à redução de 90% em caso de pagamento integral, nos termos do art. 45, §1º, da Lei nº. 7.014/1996.

Conclui ser impossível, em tal hipótese, a cobrança do imposto quando não houve descumprimento de obrigação principal. Lembra o Parecer 12281/2009 que entende esclarecer essa questão.

Observa que na hipótese, em ambas as infrações, mesmo admitindo-se a procedência total dos estornos realizados pelo autuante (o que não é o caso), não houve descumprimento de obrigação principal, sendo improcedentes as cobranças do ICMS acrescido de multa.

Frisa que essa conclusão está evidente perante a capitulação legal da infração 1 e, apesar do erro de capitulação na infração 2, a mesma situação ocorre, uma vez que os saldos credores crescentes não são afetados pelos estornos, conforme se comprova pelas apurações do ICMS ora juntadas pelo impugnante.

Assevera que as infrações são totalmente improcedentes conforme será, ao fim, reconhecido pela Junta de Julgamento Fiscal.

Aduz que considerando o teor do erro de auditoria apontado, espera que, com a informação fiscal, tudo seja resolvido pelo reconhecimento da procedência dos argumentos de defesa. Todavia, persistindo a resistência fiscal quanto aos argumentos da defesa, requer, com fulcro no art. 145, do RPAF/99, visando a busca pela verdade material, diligência para responder aos seguintes quesitos:

1. o autuante realizou, tal como demonstrado em quadro esquemático, o estorno de créditos relativos às prestações com destino à exportação?
2. considerando os valores tido como procedentes de estornos de créditos não realizados a tempo, se feitos, em algum dos meses a apuração do ICMS apresentará saldo devedor que deixou de ser tempestivamente quitado?

Finaliza pedindo seja acolhida a impugnação para julgar improcedente o auto de infração. Requer, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como "*custus legis*", fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer a lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

O autuante prestou informação fiscal fls. 130/133. Repete a infração 1. Sintetiza os argumentos defensivos.

Afirma que analisando as argumentações do autuado referentes à citada infração verifica que, em parte, cabe razão ao impugnante, especialmente com referência à manutenção do crédito nas entradas de mercadorias no estabelecimento para prestações de serviço destinadas ao exterior, conforme preceituam a Lei nº 7.014/96 e o RICMS do Estado da Bahia, que transcreve.

Já com referência às citadas prestações com CFOP 6932, assevera que não cabe razão ao autuado. Esclarece que estas são prestações interestaduais de serviço de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação e, apesar de serem tributadas por substituição tributária, o ICMS ST é devido ao Estado onde efetivamente se deu início a operação de transporte e não ao Estado da Bahia. Portanto, diz que como respondido no Processo de Consulta nº 013403/2014-5, formulado pelo próprio autuado, anexo ao PAF às fls. 134 a 138, o Estado da Bahia 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.

Informa que objetivando corrigir o valor do ICMS exigido nesta infração, e, tendo em vista o explanado, retifica e anexa à Informação Fiscal, às fls. 139 e 140, a planilha "Demonstrativo A - Demonstrativo de cálculo do estorno de crédito devido em função do índice de proporcionalidade das prestações isentas ou iniciadas em outra Unidade da Federação em relação ao total das prestações de serviço de transporte efetuadas pela empresa", que reduzem o valor do ICMS exigido nesta infração para R\$60.617,07, de acordo com o demonstrado "Quadro Resumo Comparativo".

No que diz respeito à infração 2, - utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, o contribuinte alega tão somente, que houve um equívoco do autuante com relação à capitulação legal referente a esta infração, entendendo que deveria ser a mesma capitulação legal da primeira infração.

Entende que não cabe razão ao impugnante, já 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, para infrações diferentes a legislação do ICMS do Estado da Bahia prevê diferentes capitulações, de acordo com os enquadramentos legais informados às fls. 01 e 02 deste PAF.

Salienta que nesta infração não cabe qualquer reparo quanto ao cálculo dos valores de ICMS apropriado a maior, constantes do "Demonstrativo B - Demonstrativo de cálculo do crédito do ativo imobilizado a apropriar em função do índice de proporcionalidade das prestações tributadas ou para o exterior em relação ao total das prestações de serviço de transporte efetuadas pela

empresa", às fls. 09 e 10 deste PAF, pois como o próprio título do demonstrativo informa as prestações de serviço de transporte destinadas ao exterior foram contempladas no cálculo do índice de proporcionalidade como prestações "tributadas".

Observa que com referência às duas infrações, o impugnante alega, também, ao longo de sua defesa, que "segundo o art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/1996, a multa é de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação". Afirma que "há que se distinguir, portanto, as situações em que o estorno importa em descumprimento de obrigação principal ou, simplesmente, num saldo credor a ser transferido para o exercício seguinte um pouco menor, sem qualquer consequência quanto ao descumprimento da obrigação principal". Aduz ainda que "assim, na hipótese em que um estorno um pouco maior, ainda resulte em saldo credor, a autoridade autuante deverá capitular a infração no art. 42, VII e limitar-se à cobrança de multa sujeita à redução de 90% em caso de pagamento integral, nos termos do art. 45, § 1º da Lei nº 7.014/1996". Arremata, afirmando ser impossível, em tal hipótese, a cobrança do imposto quando não houve descumprimento de obrigação principal.

Em face de tais alegações, assevera inicialmente, que mesmo com a efetivação dos estornos não realizados pelo contribuinte, reclamados na infração 01, e da glosa dos créditos fiscais de ICMS apropriados em valores superiores aos permitidos pela legislação e reclamados na infração 02, 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 (a autuada era optante pelo crédito presumido de 20%, em opção a outros créditos, até 31 de março de 2015) e, portanto, realmente o cometimento de tais infrações não deveria resultar em descumprimento de obrigação principal.

Continua explicando que no dia 02 de setembro de 2015, em data anterior, portanto, à lavratura do presente Auto de Infração, a empresa autuada deu entrada na Inspetoria Fazendária de Vitória da Conquista de uma solicitação de transferência de crédito fiscal acumulado no valor de R\$200.000,00 (duzentos mil reais), à empresa Companhia Brasileira de Bentonita Ltda., Processo nº. 163865/2015-8, cópia anexa às fls. 141 a 146 deste PAF. Tal solicitação gerou por parte da Supervisão da Infaz de Vitória da Conquista a programação para fiscalização vertical da empresa autuada, no 1º trimestre de 2016, com o intuito de comprovar a exatidão e veracidade da constituição dos referidos créditos fiscais de ICMS, consubstanciada na emissão da Ordem de Serviço nº 508595/15, cópia anexa às fls. 147 deste PAF. Afirma que o procedimento de fiscalização referido gerou a lavratura do presente Auto de Infração em lide.

Acredita que com o intuito de transferir para outra empresa praticamente a totalidade de tais créditos fiscais acumulados (a solicitação de transferência refere-se a saldo credor acumulado no período compreendido entre os meses de abril a junho de 2015), fica, sim, evidenciada a repercussão no conta corrente da empresa autuada.

Requer aos membros do CONSEF, que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Em fase instrutória verificou-se que em sede de informação fiscal fls.130/133, o autuante realizou ajustes que modificaram o valor originalmente lançado e anexou Parecer sobre Consulta à DITRI, mas o sujeito passivo não tomou conhecimento das alterações realizadas.

Após análise e discussão em pauta suplementar sobre a matéria, os membros da 3ª JF decidiram converter em diligência o presente processo à INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA, para que fossem tomadas as seguintes providências:

1. intimasse o autuado e fazer entrega mediante recibo, de cópia da informação fiscal, do citado Parecer e planilha anexa fls.130/140, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que o sujeito passivo, querendo, se manifestasse.
2. caso isso ocorresse o autuante deveria proceder a nova informação fiscal nos termos do parágrafo 6º do artigo 127 do RPAF/BA.

A diligência foi cumprida e o autuado voltou a se manifestar fls. 156/160. Diz que em sua manifestação fiscal, o auditor fiscal acatou parte das razões defensivas, quais sejam: (1) que cabe razão ao Impugnante com referência à manutenção do crédito nas entradas de mercadorias no estabelecimento para prestação de serviços destinada ao exterior; (2) que incluindo os estornos de créditos supostamente não realizados pelo contribuinte e a glosa dos créditos fiscais de ICMS apropriados em valores supostamente superiores, ainda assim, a apuração do ICMS da empresa apresentaria saldo credor em todos os meses a partir de abril de 2015.

Afirma que contrariamente ao exposto pelo Impugnante, em sua manifestação, o autuante consignou: (1) que não cabe a proporção do crédito em relação às saídas com CFOP 6932, uma vez que o Estado da Bahia não recebe o imposto relativamente a tais prestações sujeitas à substituição tributária e iniciadas em outros Estados, conforme consultas; (2) que o sujeito passivo protocolizou pedido de transferência do crédito fiscal acumulado no período de abril a junho de 2015 para Companhia Brasileira Bentonita Ltda., com o intuito de transferir o crédito, o que repercutiu na conta corrente da empresa autuada, gerando saldo devedor.

Assevera não assistir razão ao autuante. Em primeiro lugar, porque o regramento constitucional, da Lei Complementar nº 87/1996 e da Lei nº. 7.014/1996 não dispõe de modo a corroborar a pretensão fiscal quanto ao estorno do crédito proporcional às operações com CFOP 6932. Por outro lado, a condição é que as prestações subsequentes ao crédito sejam tributadas, sendo isso que ocorre quanto às operações iniciadas em outros Estados (CFOP 6932). Para reforçar seu entendimento transcreve o art. 155, § 2º, I e II da Constituição da República, o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996 e o art. 30 da Lei nº 7.014/1996.

Cita de modo análogo, as hipóteses de aquisições interestaduais de mercadorias em que o Estado onde se localiza a sede do adquirente deve conceder o crédito fiscal quanto ao imposto que não foi recolhido aos seus cofres.

Quanto ao argumento do autuante de que o intuito de transferir o crédito repercutiu na conta corrente temos a informar que, até o momento, não houve deferimento do pedido pela Secretaria da Fazenda, portanto, não houve qualquer transferência de crédito.

Assevera que quando houver o deferimento e a efetiva transferência deverá ser considerado o saldo credor acumulado no mês em que efetivada, uma vez que não será refeita a escrita para alteração dos saldos credores a serem transportados para os períodos seguintes, o que demonstra não ser plausível a argumentação do autuante limitando a transferência aos períodos de abril a junho de 2015.

Frisa que o saldo credor da empresa tem sido consistentemente aumentado, não havendo procedência na citada argumentação fiscal, uma vez que a transferência em questão não impactará em saldo devedor no mês em que for efetivada.

Requer seja acolhida a impugnação para julgar improcedente o auto de infração.

O autuante presta nova informação fiscal fls. 164/165. Reproduz a infração 1 dizendo que em relação às considerações do impugnante em sua manifestação a informação fiscal, em referência às prestações com CFOP 6932, mantém na íntegra seu entendimento, já que não cabe razão ao autuado. Repete que estas são prestações interestaduais de serviço de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação e, apesar de serem 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. Portanto, conforme Processo de Consulta nº 013403/2014-5, formulado pelo próprio autuado, o Estado da Bahia 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.

Quanto a infração 2, frisa não caber qualquer reparo quanto ao cálculo dos valores de ICMS apropriados a maior, constantes do "Demonstrativo B - Demonstrativo de cálculo do crédito do ativo imobilizado a apropriar em função do índice de proporcionalidade das prestações tributadas

ou para o exterior em relação ao total das prestações de serviço de transporte efetuadas pela empresa", às fls. 09 e 10 deste PAF, pois como o próprio título do demonstrativo informa, as prestações de serviço de transporte destinadas ao exterior foram contempladas no cálculo do índice de proporcionalidade como prestações "tributadas".

Mantém na íntegra, o constante na Informação Fiscal, pois entende que não cabe razão ao autuado. Requer que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

VOTO

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 defendente 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.

Analisando 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 consulente 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 capitulação 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.

Analisando 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 capitulações 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 imponible, 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 insubsistência 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 |
|------------|---------------|------------------------------|-----------------|--------------------------|
| Infração 1 | 185.125,99 | 60.617,07 | 60.617,07 | 36.370,24 |
| Infração 2 | 13.928,33 | - | 13.928,33 | 8.356,99 |

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **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\$44.727,23**, prevista no artigo 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2017.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA