

**PROCESSO** - A. I. Nº 269190.3004-16/2  
**RECORRENTE** - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0116-01/17  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/06/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0103-11/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. O uso de crédito fiscal é assegurado apenas em relação às entradas de mercadorias e aos serviços prestados, ocorridos exclusivamente no próprio estabelecimento, conforme art. 29 da Lei nº 7.014/96. Os créditos fiscais dos conhecimentos de transporte que foram anulados neste Auto de Infração referem-se a operações que tiveram início e fim em outras unidades da Federação. Infração não elidida. Nulidade da autuação suscitada por alteração no enquadramento da infração, não acolhida com base no art. 19 do RPAF/BA. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos, nesta oportunidade processual, de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0116-01/17), que julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, lavrado para exigir débito de ICMS, no valor de R\$237.389,04, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributada por tratar-se de serviços de transporte que tiveram início e destino final em outras unidades da Federação (01.02.30), ocorrido em junho de 2013, janeiro, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio do seu patrono, ingressou com a cabível impugnação (fls. 44 a 56), tendo os autuantes, às fls. 100 a 104, prestado a informação fiscal de praxe.

Em seguida, a 4ª JF julgou pela Procedência do Auto de Infração, em decisão da seguinte literalidade:

*“Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal(RPAF),Decreto nº 7.629/99.*

*Saliento que não existe qualquer impedimento para que o representante legal do autuado receba as intimações relativas a este processo. Entretanto, a falta de intimação do representante legal não se constitui em motivo para a nulidade da comunicação desde que o contribuinte seja intimado nos termos do art. 108 do RPAF.*

*O presente Auto de Infração consiste em exigência de ICMS em decorrência de uso indevido de crédito fiscal. O autuado escriturou créditos fiscais relativos a serviços de transporte de mercadorias, efetuados por transportador localizado no Estado da Bahia, em que figurou como responsável pelo pagamento, sendo a prestação de serviço de transporte iniciada e finalizada em outras unidades da Federação.*

*A autonomia de cada estabelecimento do contribuinte, prevista no § 2º do art. 14 da Lei nº 7.014/96, pressupõe que o contribuinte deve escriturar as operações que realiza individualizando por cada local onde exerce suas atividades. Assim, a apuração do imposto deve ser realizada com a compensação entre créditos e débitos constantes em documentos fiscais emitidos para registrar a movimentação de entrada ou saída vinculada ao*

*respectivo estabelecimento.*

*Não é admissível a escrituração de créditos fiscais destacados em conhecimentos de transportes que indicam como início e fim da prestação de serviço estabelecimentos diversos daquele ao qual se pretende a escrituração.*

*Ainda que o autuado figure no conhecimento de transporte como tomador do serviço e que o prestador seja localizado no Estado da Bahia, o crédito fiscal não poderá por ele ser aproveitado porque o referido estabelecimento não figura no respectivo documento fiscal nem como remetente nem como destinatário. Como remetente poderia se creditar caso a venda tivesse ocorrido com cláusula CIF e como destinatário caso a venda tivesse ocorrido com cláusula FOB.*

*O quadro apresentado pelo autuado relacionando conhecimentos de transporte com as respectivas notas fiscais, às fls. 46 e 47, juntamente com a cópia dos documentos das fls. 69 a 96, revelam que as operações são iniciadas e finalizadas em outras unidades da Federação, não cabendo direito ao crédito fiscal para escrituração de operações vinculadas ao estabelecimento do autuado localizado no Estado da Bahia.*

*A exigência de ICMS de que trata este Auto de Infração por utilização indevida de crédito fiscal, portanto, não se deve em razão das operações subsequentes serem isentas ou não tributadas, mas porque as operações às quais estavam vinculados os conhecimentos de transporte não se relacionam com o estabelecimento do autuado.*

*O princípio da não cumulatividade se aplica na compensação de créditos fiscais em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento do autuado. Os créditos fiscais relativos aos conhecimentos de transporte que foram glosados neste Auto de Infração referem-se a entrada de mercadorias em outros estabelecimentos.*

*Por oportuno, o enquadramento da infração praticada pelo autuado não está no inciso II do § 4º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 c/c o inciso II do art. 310 do RICMS/12, mas apenas no caput do art. 29 da Lei nº 7.014/96, que assegura o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, EXCLUSIVAMENTE no estabelecimento.*

*Cumprе ressaltar que, de acordo com o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, o erro na indicação do enquadramento legal não implicou em nulidade do Auto de Infração, pois pela descrição dos fatos ficou evidente a infração cometida.*

*Também cumpre ressaltar que, embora não altere o percentual da multa inicialmente aplicada, entendo que os autuantes se equivocaram ao informar o dispositivo relativo à multa sobre a infração descrita nos autos e demonstrada nas planilhas anexadas. Por ter importado em descumprimento de obrigação tributária principal, o valor do tributo exigido pela utilização indevida de crédito fiscal deve ser acrescido da multa tipificada na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a decisão proferida, o contribuinte ingressou, às fls. 125/142, com Recurso Voluntário.

Arguiu, inicialmente, a tempestividade recursal, e, em seguida, reportou-se a aspectos fáticos da autuação e da Decisão recorrida sustentando, preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, pela impossibilidade de alteração do enquadramento legal e da fundamentação do lançamento fiscal, com base no art. 145 do Código Tributário Nacional.

Diz que na decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada, ao alterar a fundamentação e o enquadramento legal do lançamento fiscal, a D. Autoridade Julgadora reconheceu o erro de fundamentação e de capitulação do Auto de Infração lavrado em face da Recorrente.

Logo, considerando que à D. Autoridade Julgadora não é conferida a prerrogativa de alterar a fundamentação e/ou o enquadramento legal do lançamento fiscal definitivamente constituído, o Auto de Infração impugnado deve ser considerado nulo, pois a JJF na sua decisão entendeu que o creditamento realizado pela ora Recorrente seria indevido na medida em que esta não seria remetente nem destinatária das mercadorias objeto dos serviços de transporte contratados e não faria jus a creditar-se do ICMS incidente sobre o frete contratado.

No entanto, contrariamente ao entendimento trazido pela D. Autoridade Julgadora, o I. Fiscal fundamentou a autuação fiscal com base na premissa de que a glosa seria devida na medida em que a Recorrente teria aproveitado créditos de ICMS relativos ao frete contratado para a realização de operações mercantis isentas ou não tributadas.

Do exame da fundamentação e do enquadramento legal trazidos no Auto de Infração se depreende claramente que a Recorrente foi autuada por ter supostamente aproveitado créditos de ICMS na contratação de serviços de frete para “perfectibilização” de operações isentas ou não tributadas e ao julgar improcedente o Auto de Infração com base na premissa de que a Recorrente não poderia manter os créditos em questão por não ser a remetente/destinatária das mercadorias transportadas, a autoridade coatora alterou a fundamentação do lançamento constituído.

Trouxe aos autos diversas doutrinas de Juristas consagrados como, Luiz Emydio da Rosa Junior, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro como suporte da sua tese.

Afirmou por fim que o lançamento impugnado deverá ser cancelado face o erro de fundamentação e enquadramento legal reconhecidos no V. Acórdão recorrido.

Adentrando ao mérito, passou a analisar aspectos jurídicos do seu recurso, ressaltando que os serviços de transportes que ensejaram a tomada de créditos fiscais glosados estão vinculados a operações mercantis regularmente tributadas.

Apresenta quadro às fls. 134 e 135 relacionando cada conhecimento de transporte à respectiva nota fiscal da operação mercantil. A título de exemplo, explica que o Conhecimento de Transporte nº 3554 contratado para o transporte do produto Dióxido de Carbono, no valor de R\$5.867,61, com recolhimento de ICMS no montante de R\$704,11, foi contratado para o transporte de mercadorias objeto da Nota Fiscal nº 054.312, regularmente tributada.

Entende que como a operação mercantil que ensejou a contratação do serviço objeto do conhecimento de transporte nº 3554 foi regularmente tributada, estaria comprovado o direito ao creditamento.

O autuado acrescenta que, ainda que as referidas operações fossem de fato isentas ou não tributadas, também faria jus ao creditamento, pois o deve ser recolhido sob a sistemática não-cumulativa, que permite ao contribuinte o aproveitamento dos créditos fiscais recolhidos nas operações anteriores, conforme § 2º do art. 155 da Constituição Federal e § 1º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

O autuado ressalta que a incidência do imposto no serviço de transporte não está condicionada à tributação do objeto transportado. Ou seja, ainda que a saída do bem seja isenta ou não tributada, o imposto incidente sobre o serviço de transporte deverá ser regularmente destacado e recolhido, a menos que exista lei específica determinando a isenção também para o serviço de transporte.

Assim, o contratante do serviço de frete faz jus ao crédito de ICMS incidente sobre o serviço de transporte contratado, independentemente da operação realizada consubstanciar uma saída isenta ou não tributada.

Explica que a vedação prevista no § 1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, diz respeito aos créditos de ICMS incidentes na entrada da mercadoria cuja saída é isenta ou não tributada, e não ao crédito de ICMS incidente sobre o serviço de transporte dessa mercadoria.

Conclui que a pretensão fazendária somente faria sentido se a prestação do serviço de transporte também fosse isenta do ICMS, o que não ocorre.

Em seguida passou a abordar o caráter abusivo e confiscatório da multa aplicada na autuação.

O autuado entende que a multa deve ser cancelada tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que perfaz valor equivalente a 60% (sessenta por cento) dos valores supostamente devidos.

Ressalta que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação.

Cita diversas decisões do STF repudiando a aplicação de multas com efeitos confiscatórios, buscando fundamentar a sua arguição.

Por último concluiu a sua peça recursiva assim se manifestando:

*“Diante do exposto, requer seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade da decisão proferida em primeiro grau, tendo em vista a tentativa de alteração do critério jurídico do lançamento fiscal definitivamente constituído.reconhecendo-se a insubsistência do Auto de Infração nº 2691903004/16-2, com o consequente arquivamento do presente Processo Administrativo.*

*Caso assim não se entenda, requer-se a procedência do presente Recurso Voluntário face as razões de mérito acima expendidas que comprovam a insubsistência da presente autuação fiscal.*

*Requer, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes do presente Recurso Voluntário, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento, sendo que referida sustentação será realizada por um dos seguintes advogados abaixo indicados:*

- Alessandra Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o n.º 108.708;
- Thiago Carvalho, inscrito na OAB/RJ sob o n.º 143.795; e
- Ricardo Cosentino, inscrito na OAB/RJ sob o n.º 155.017

*Por fim, reitera o pedido para que toda intimação seja encaminhada ao endereço da Recorrente, devidamente descrito na Impugnação, e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados, Alessandra Bittencourt de Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708, Patricia Bressan Linhares Gaudenzi, inscrita na OAB/BA sob o nº 21.278 e Márcio Alban Salustino, inscrito na OAB/BA sob o nº 36.022.”*

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, onde se imputa ao sujeito passivo a exigência de ICMS no valor total de R\$237.389,04, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributada por tratar-se de serviços de transporte que tiveram início e destino final em outras unidades da Federação.

A Junta de Julgamento Fiscal julgou o auto Procedente sob o fundamento de que tais créditos referem-se a operações que tiveram início e fim em outras unidades da Federação.

Em sua peça recursal o sujeito passivo, suscita inicialmente uma preliminar de nulidade invocando a violação ao Princípio da Imutabilidade do Lançamento Fiscal com base no art. 145 do CTN.

Cita que a autoridade julgadora **“não é conferida a prerrogativa de alterar a fundamentação e/ou o enquadramento legal do lançamento fiscal definitivamente constituído”** razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado nulo.

Disse, ainda, o recorrente que **“ao julgar improcedente (sic) o Auto de Infração com base na premissa de que a Recorrente não poderia manter os créditos em questão por não ser a remetente/destinatária das mercadorias transportadas, a D. Autoridade Coatora alterou a fundamentação do lançamento constituído”**.

Razão não assiste ao recorrente, pois esses argumentos não se sustentam, senão vejamos:

Em relação à questão da alteração do enquadramento legal o autuante indicou o Art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art. 310, II do RICMS/12.

A Junta apenas pontuou que o enquadramento da infração se encontra apenas no caput do art. 29 da Lei nº 7.014/96 (citado pelo autuante), entretanto, **corretamente** ressaltou que de acordo com o art. 19 do RPAF/BA o erro na indicação do enquadramento legal não implicou em nulidade do auto, pois pela descrição dos fatos ficou evidente a infração cometida, sobre a qual o recorrente

se defendeu.

Ressalte-se ainda que na impugnação de defesa, a autuada não alegou essa ocorrência e na sua petição demonstra claramente que entendeu o objetivo da autuação de acordo com a descrição dos fatos constante do lançamento tributário: *“Tratam-se de serviços de transporte que tiveram início e destino final em outras unidades da Federação que não a do autuado (BA), conforme se comprova da observação dos conhecimentos de transporte eletrônicos constantes da planilha do ANEXO 01. Na mesma planilha, encontra-se identificados os registros da Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos quais foram lançados indevidamente os créditos fiscais.”*.

No que tange a alegação de nulidade pela dita alteração da fundamentação do lançamento, isto também não ocorreu. Na descrição dos fatos o autuante citou que se tratam de serviços de transportes que tiveram início e destino final em outras unidades da Federação, que não a do autuado, exatamente o que se vislumbra do texto contido no voto proferido pelo julgador de 1ª Instância.

Dentro desse contexto entendo que não merece acolhimento as alegações recursais pela nulidade do Auto de Infração.

O sujeito passivo, na sua peça recursal, insurgiu-se, quanto ao mérito, trazendo o argumento de que ***os serviços de transporte que ensejaram a tomada dos créditos fiscais glosados estão vinculados a operações mercantis regularmente tributadas.***

Melhor sorte não assiste ao recorrente, pois tal assertiva não se confirma, bastando, para tanto verificar, por exemplo, o CTCR nº 3554 e a Nota Fiscal nº 054.312, citados pelo Recorrente, fl. 134, que se constata, à luz desses documentos, fls. 69 e 70, apresentados pelo próprio recorrente, que o CTCR atesta que o remetente (início do serviço/tomador) ocorreu na cidade de Laranjeiras/SE, por outro estabelecimento da mesma empresa (White Martins), o qual arcou com o ônus do pagamento do serviço, e o destinatário foi a empresa Norsa localizada na cidade de Maracanaú/CE. Isto ocorreu em relação aos demais conhecimentos de transporte objeto do lançamento.

Portanto, não houve operação de saída de mercadoria tributada praticada pelo recorrente, vinculadas aos serviços de transportes objeto do lançamento.

De maneira que, apenas com base na análise dos fatos acima sintetizados entendo que o recurso não merece provimento, pois a infração está fartamente comprovada e documentada. Não se pode perder de vista o princípio da autonomia dos estabelecimentos e o princípio da não cumulatividade não se aplica, para operações mercantis portando, documentos fiscais destinados a um contribuinte não podendo ser utilizado para fim de crédito fiscal por outro estabelecimento.

Em seguida, o Recorrente arguiu a exorbitância e o aspecto confiscatório da multa aplicada na imputação, invocando o art. 3º do CTN.

A tese de que a multa aplicada tem caráter confiscatório não pode prosperar. Embora o art. 150, IV, da CF, vede aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco, a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não se vincula ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no artigo 42 e incisos da Lei nº 7.014/96.

Por derradeiro, fica inviabilizada a análise da alegação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, em razão deste Órgão colegiado ser incompetente para declará-las, de acordo com o estatuído no art. 167, I, do RPAF.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo integralmente a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269190.3004/16-2**, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$237.389,04**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS