

A. I. N° - 207090.3002/16-9
AUTUADO - CORLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS
ORIGEM - INFAS INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/03/2018

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0013-03/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. O Contribuinte deixou de realizar a retenção e recolhimento do ICMS/ST e ainda assim, se creditou de tais valores. Tratando-se de imposto devido por substituição tributária, vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pelo autuado junto a autônomos e transportadoras não inscritas na Bahia, o Autuado só teria direito ao crédito se procedesse consoante a forma estabelecida na legislação, seguindo o rito previsto no art. 381, do RICMS/97 e art. 298 do RICMS/12, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado e apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto recolhido, se cabível. Como o Autuado sequer realizou o recolhimento do imposto na época própria foi correta a glosa destes créditos realizados pela fiscalização. Exigência procedente. Não acatado o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 12/09/2016, exige crédito tributário no valor de R\$107.615,63, acrescido da multa de 60%, em razão de ter o contribuinte utilizado indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviços de transporte sujeito a substituição tributária, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto, outubro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013. (Infração 01.02.94).

O autuado ingressa com defesa fls. 626/633. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz a acusação fiscal e o enquadramento legal. Afirma que a Autoridade autuante entendeu que a utilização dos créditos fiscais oriundos da contratação dos serviços de transportes interestaduais e intermunicipais seria indevida.

Ressalta que na mesma data (12/09/16), fora lavrado um segundo Auto de Infração (n°2070903003/16-5), contra si, pela não retenção e não recolhimento do ICMS-ST relativo às mesmas prestações de transporte interestadual e intermunicipal por ela contratadas (pelos quais se creditou).

Aduz que a Autoridade Fazendária, além de cobrar o imposto (ICMS-ST) não retido e não recolhido, por meio do Auto retro citado, pretende duplicar a mesma cobrança ao glosar o crédito fiscal aproveitado, originado nos serviços de transportes contratados. Entende que isto, afrontaria os preceitos constitucionais do *bis in idem* e da não-cumulatividade do ICMS, garantias subjetivas de todos os contribuintes do ICMS.

Apresenta suas razões para impugnação, dizendo que demonstrará a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança em questão. Repete que conforme adiantado na descrição dos fatos, a controvérsia do presente Auto de Infração versa sobre a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Afirma que se aproveitou dos citados créditos de ICMS, mas a autuante entendeu que tal aproveitamento foi indevido. Explica que, a partir da análise dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRCs) emitidos pela prestadora dos serviços (transportadora “R1 Logística LTDA – ME”), verifica-se que os valores do ICMS creditados foram destacados pela empresa transportadora. Assim, acabou suportando economicamente o ônus do ICMS incluído no preço dos fretes contratados, o que garante o seu direito ao creditamento, sendo irrelevante se a transportadora recolheu ou não tal imposto.

Comenta que se pautou em documentos fiscais idôneos (CTRCs), regularmente emitidos pelo transportador, e que indicavam o ICMS cobrado na operação anterior, o que é suficiente para que o crédito fiscal seja aproveitado.

Explica que a Constituição Federal, ao instituir a não cumulatividade do ICMS, prevê a compensação do que for devido em cada operação, com o montante *cobrado* nas operações anteriores. Ou seja, a Constituição não faz referência ao imposto que fora *pago*, até porque, se assim fosse, o creditamento não seria mais possível no momento da entrada da mercadoria ou serviço adquirido e o adquirente precisaria aguardar até a data de vencimento do tributo para se creditar, o que acontece apenas no mês seguinte ao da ocorrência da operação.

Assevera que não pode a Autoridade Fazendária, quando se sentir prejudicada pelo não pagamento do ICMS por um contribuinte, limitar o direito de crédito do cliente destas operações, pois isso transformaria o cliente (adquirente do bem ou serviço) em fiscalizador do recolhimento dos tributos de seus fornecedores, visto que esta função fiscalizatória é exclusiva da autoridade tributária.

Frisa sobre a idoneidade dos documentos, dizendo não está defendendo uma posição cega de que todo ICMS destacado gera crédito. Diz que nos casos em que o documento fiscal não é idôneo (não reflete a efetiva operação comercial, por exemplo), é evidente que apenas o destaque do ICMS em si não pode gerar o direito ao crédito. Contudo, no caso dos autos, jamais se cogitou qualquer inidoneidade dos documentos emitidos pelo transportador, pelo contrário, tanto os CTRCs são idôneos que o outro Auto de Infração cobra exatamente os mesmos valores destacados, sem qualquer contestação da veracidade dos valores ali indicados.

Argumenta que caso o Poder Público se sinta prejudicado por, eventualmente, não ter recebido o valor do imposto devido, cabe a ele buscar formas efetivas de receber o tributo (devido e não pago) do sujeito passivo tributário (o que, aliás, foi feito no presente caso por meio do auto de infração juntado como DOC. 04), sem interferir no aproveitamento de créditos por parte do adquirente de boa-fé, o qual agiu amparado por documentos fiscais idôneos.

Aduz que o termo “cobrado”, utilizado pela Constituição da República, ainda que não se referisse a imposto destacado e tivesse uma interpretação mais literal, é de se notar, que há cobrança do ICMS creditado pela Impugnante no segundo Auto de Infração (de nº 2070903003/16-5), de modo que a própria existência deste Auto de Infração corrobora tratar-se de imposto cobrado ou em cobrança, admitindo-se o crédito.

Destaca que a coexistência das duas autuações traz um problema grave, que é a exigência em duplicidade de um mesmo imposto (e de um mesmo contribuinte), o que não se pode admitir. Afirma que a existência dos dois Autos exige que suporte duplamente (ou triplamente, se considerarmos que o ICMS já foi suportado no preço em razão do destaque feito pela transportadora) o ônus fiscal sobre um mesmo fato gerador. Nestes dois casos, exige-se o pagamento de multas e juros, o que agrava ainda mais a situação em questão.

Por fim, diz que ainda que se adote a vertente interpretativa, de que o imposto cobrado é o imposto efetivamente pago, o fato é que o Auto de Infração de nº 2070903003/16-5, relativo ao imposto objeto do crédito ora glosado, foi integralmente pago, conforme guia de recolhimento em anexo (DOC. 05).

Apresenta entendimento de que não prospera interpretação de que o crédito passa a ser permitido, apenas a partir do pagamento do auto de infração, pois, o direito ao crédito independe do efetivo recolhimento do imposto. Segundo a legislação de regência, este direito se dá no momento da aquisição do serviço, de modo que o creditamento se deu no momento certo.

Argumenta que o presente Auto de Infração carece de fundamento para sua manutenção, devendo ser cancelado de pronto. Diz que na remota hipótese de ser mantida a autuação, requer ao menos, que a multa seja cancelada, relevada ou reduzida.

A autuante presta a informação fiscal fls.678/680. Repete a infração apurada. Diz que o contribuinte em sua defesa ressalta que na mesma data desta autuação, 12/09/2016, foi lavrado um segundo Auto de Infração integralmente pago em 18/11/2016, pela não retenção e não recolhimento do ICMS ST relativo prestações de serviço de transporte de cargas interestadual, por ele contratadas. Assume, portanto, a infração autuada naquele Auto.

Registra que o Contribuinte é usuário de EFD à partir de 2013 e que lhe disponibilizou cópia do "Levantamento Fiscal – Crédito Indevido" e da falta de retenção do ICMS sobre transporte (folhas 21/40). Anexou também, cópia dos documentos referentes aos levantamentos citados, extrato da arrecadação 2012, 2013 e 2014, cópia do livro Registro de Entradas referente a 2012, onde os CTRCs foram lançados e memória de cálculo apresentada pela própria empresa fiscalizada, acerca da composição dos recolhimentos do ICMS devido por ST, referente aos exercícios fiscalizados.

Informa que os créditos glosados foram tomados sobre conhecimentos de transporte diversos, lançados no LRE da autuada. Tais CTRCs não são documentos idôneos para atribuir créditos, em tais operações, pois os transportadores relacionados não são sujeitos passivos da obrigação, nos termos do art. 298 do RICMS/BA e 123 do CTN. O sujeito passivo da obrigação é o tomador do Serviço (substituto tributário). Registra dispositivos que regulamentam a matéria, nas Operações de Transporte, sujeita a ST: art. 382, parágrafo 1º, inciso I, do Dec. 6284/97 e art. 298, Parágrafo 5, I do Dec. 13.780/12 – RICMS vigente. A determinação é que a emissão dos CTRCs pela empresa transportadora será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão "Substituição Tributária – RICMS art. 382 / 298". Reproduz o art. 31 da Lei 7014/96. Cita o art. 8º, V, § 7º da Lei 7014/96.

Argumenta que a autuada não emitiu, nem escriturou os documentos fiscais e não efetuou o recolhimento do imposto devido na época própria, conforme requerido no art. 298, § 2º, III, c, do RICMS/BA, assim como, os CTRCs escriturados não estão conforme o previsto no art. 298, § 5º, I, do mesmo diploma legal e não há lançamento destes valores no livro RAICMS.

Afirma que no momento do fato gerador dos créditos indevidos (exercícios de 2012 e 2013), com a apropriação indevida de valores a crédito tomados através dos CTRCs, a autuada beneficiou-se, por diversos meses, fato que repercute no tempo, com recolhimentos de ICMS a menor pela utilização de um crédito sem lastro (uma vez que a sistemática do ICMS baseia-se na não-cumulatividade do tributo - art. 28 da Lei 7014/96) e neste caso, o Estado teve um prejuízo.

Explica que à época dos fatos geradores, exercícios de 2012 e 2013, o ICMS devido por serviço de transporte por prestações sucessivas (infração 01 do outro Auto de infração citado), sequer estava lançado/cobrado, conforme exige o art. 309, V do dec. 13780/12 – RICMS, configurando outro prejuízo ao Estado. Portanto, seu recolhimento em momento posterior à autuação, não é fato extintivo da infração 01, ora examinada.

Ressalta ainda, que caso os transportadores tenham recolhido o ICMS na época da emissão dos CTRCs, cabe, neste caso, a eles apresentar Pedido de Restituição, nos termos do art. 73 e 74 do Decreto 7629/99.

Lembra ainda, que nem todos os valores oriundos da quitação do Auto de Infração são passíveis de serem utilizados como créditos (por exemplo, ICMS decorrente de saída tributada como não tributada, crédito indevido sobre aquisições para uso ou consumo, diferimento sobre refeições adquiridas para consumo por parte de seus empregados, entre outras ocorrências).

Diz que, como preposto da SEFAZ, no exercício de atividade vinculada, não lhe compete questionar a Constitucionalidade da Lei, assim como, não pode deixar de dar cumprimento à Legislação Estadual acerca da matéria, invocada na lavratura da infração.

Opina pela procedência do auto de infração.

VOTO

Preliminarmente, verifico que o presente Auto de Infração possui todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 para surtir seus efeitos jurídicos. Observo que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei e foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

No mérito, o Autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviços de transportes sujeito a substituição tributária vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pela autuada junto a autônomos e transportadoras não inscritas na Bahia.

Trata-se de ação fiscal que alcança períodos de vigência dos RICMS aprovados pelos Decretos 6.284/97 e 13.780/12. Portanto, para efeito de análise, pode-se reportar a legislação relativa ao RICMS/97, subentendendo a mesma legislação vigente para o RICMS/12.

Nas razões defensivas o Autuado alegou que na mesma data do Auto de Infração em análise (12/09/16), fora lavrado um segundo Auto de Infração (nº2070903003/16-5), contra si, pela não retenção e não recolhimento do ICMS-ST relativo às mesmas prestações de transporte interestadual e intermunicipal por ele contratadas, o que lhe daria o direito a se creditar. Apresentou entendimento de que a glosa dos créditos apontados na presente autuação, atentaria contra os princípio da não cumulatividade, revelando-se um *bis in idem* tributário não admitido pela Lei.

Compulsando os autos observo que o defensor contratou prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais de autônomos, no curso dos exercícios de 2012 a 2013. De posse dos Conhecimentos de Transportes - CTRCs creditou-se dos valores do ICMS Substituição Tributária sem realizar os respectivos recolhimentos. Ou seja, a autuada não emitiu, nem escriturou os documentos fiscais e não efetuou o recolhimento do imposto devido à época própria, conforme requerido no art. 298 do RICMS/2012.

Importante ressaltar que conforme dispositivos citados, a responsabilidade pela obrigação tributária no caso aqui discutido é do contratante ou adquirente dos serviços contratados, ou seja do autuado. Tratando-se de imposto devido por substituição tributária vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pelo autuado junto a autônomos e transportadores não inscritos na Bahia, deveria a apuração do imposto ter sido efetuada na forma estabelecida na legislação. Neste caso, é imprescindível obediência ao rito previsto no art.381, do RICMS/97 e art. 298 do RICMS/12, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado e apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto recolhido, se cabível.

Ocorre que o Autuado sequer realizou o recolhimento do ICMS/ST. Esta obrigação só foi cumprida quando a fiscalização flagrou a referida omissão, em setembro de 2016 e o autuou exigindo o adimplemento da obrigação do recolhimento do tributo devido, com a lavratura do auto de infração citado pela defesa. Portanto, afasta a alegação defensiva de violação ao princípio de não cumulatividade ou de cometimento de *bis in idem* pelo fisco, considerando que a natureza das operações no AI nº2070903003/16-5 (falta de recolhimento do ICMS/ST, dentre outras) são distintas da infração retratada na presente autuação (utilização de crédito fiscal indevido).

Assim, conforme a alínea “d” do inciso III do § 1º do art. 298 do RICMS/12 e a alínea “d” do inciso IV do art. 381 do RICMS/97, o sujeito passivo por substituição, em sua escrita fiscal, no final do

mês, deveria consignar o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária - Serviço de Transporte”, procedimento que o contribuinte não adotou.

Observo que dúvidas não há, de que no momento em que foram utilizados pelo autuado, os créditos fiscais aqui discutidos (2012/2013), não havia lançamento do imposto nem por parte do contribuinte substituído, tampouco por parte do substituto (o autuado). Tanto é assim, que o impugnante realizou o recolhimento do referido imposto através de Auto de Infração, em novembro de 2016, isto é, após ser autuado.

Nesta seara, carece de fundamento a alegação defensiva de que seria equivocada a interpretação dada pela autuante de que o crédito passa a ser permitido, apenas a partir do pagamento do auto de infração, pois, o direito ao crédito independe do efetivo recolhimento do imposto. É indubidoso que pela utilização do crédito fiscal ilegítimo, o autuado deverá recolher a multa e os acréscimos moratórios inerentes à irregularidade apurada e a utilização do crédito após a comprovação de sua idoneidade não pode ser feita nesta fase processual por falta de previsão legal.

Saliento que o defensor fez uso de um crédito fiscal inexistente à época de sua apropriação, portanto ilegítimo, contrariando dessa forma a Lei que rege a matéria. O art. 31 da Lei 7014/96, assim estabelece, *in verbis*:

Art. 31- O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Ressalto por importante, que caso os transportadores tenham recolhido o ICMS na época da emissão dos CTRCs, cabe, neste caso, a eles, apresentar Pedido de Restituição, nos termos do art. 73 e 74 do Decreto 7629/99.

Em relação à multa, lançada no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscação de direito e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, com pedido de sua redução ou cancelamento, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, consoante art. 42, inciso II, letra “f”.

A multa aplicada está em consonância com a disposição contida na Lei nº 7.014/96, e não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo, a teor do art. 167, I, III do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207090.3002/16-9**, lavrado contra **CORLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para realizar o pagamento de **R\$107.615,63**, acrescido da multa de 60%, prevista inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR