

**PROCESSO** - A. I. Nº 123624.0004/19-0  
**RECORRENTE** - UNIUS TRANSPORTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0231-03/20-VD  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/08/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0163-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal. Infração subsistente. Não acolhidas as nulidades suscitadas. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 3ª JF nº 0231-03/20-VD, que julgou Procedente o presente a Auto de Infração em lide, lavrado em 19/12/2019, para exigir ICMS no valor de R\$586.504,88, acrescido da multa de 60%, *pela utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de serviços de transportes sujeitos à Substituição Tributária, proveniente de operações de aquisições ocorridas com a utilização de crédito do imposto, sem observância do estorno proporcional, relativo a operações de prestação de serviços de transporte não tributadas, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. (Infração 01.02.94).*

*Na descrição dos fatos complementa o fiscal autuante que o contribuinte utilizou crédito indevido referente a aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos aditivos e fluidos, sem observância do estorno de crédito indevido referente a aquisições de prestações de serviços de transporte não tributada (apropriação indevida).*

*Enquadramento legal: Arts. 94,95,114,380 II, 382 I do RICMS aprovado pelo Dec. 6.284/97.*

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.17/37, através de representante, procuração fl.38.

A 3ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o Auto de Infração, com decisão unânime.

### VOTO

*Preliminarmente, o Autuado arguiu nulidade, sob a alegação de que a fiscalização estabeleceu o período de 60 dias a contar da intimação, no corpo do auto de infração para que realizasse a defesa, no entanto, na intimação do contribuinte sobre a lavratura do Auto de Infração, reduziu para 30 dias, o prazo para defesa, o que evidenciaria grave erro material, passível de anulabilidade da autuação perpetrada, visto que esta contradição lhe impediu o regular exercício da ampla defesa.*

*Sobre esta alegação, verifico que de fato, embora tenha ocorrido tal equívoco, o sujeito passivo deve obediência à legislação de regência, vigente à época dos fatos. Observo que ao se instalar a lide no processo administrativo fiscal, o prazo estabelecido para a produção da defesa, é aquele do caput do artigo 123 do RPAF/99, que foi alterado pelo Decreto 18558/18, efeitos a partir de 18/08/2018, que define prazo da defesa, em 60(sessenta) dias, a partir da ciência pelo contribuinte, do lançamento de ofício. Além disso, o Autuado não traz aos Autos, qualquer evidência ou elemento comprovando que o referido equívoco tenha obstaculizado a elaboração de sua impugnação.*

*O defendente acrescentou ainda, que a exigência fiscal deveria ser anulada, considerando os equívocos técnicos na apuração do montante principal e seus consectários, visto a ilegalidade na cobrança por afronta ao princípio da não-cumulatividade, albergado pela Lei Kandir e Constituição Federal. Sobre a técnica utilizado pelo Fisco para apuração do quantum devido, trata-se de aspectos materiais do lançamento e será devidamente apreciada, quando tratarmos do mérito. Sendo assim, sobre os aspectos formais, verifico que o*

*lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, com a indicação dos documentos pertinentes, o demonstrativo fls.05/10, o Termo de Ciência da lavratura com recebimento do Auto de Infração e das respectivas peças processuais, através de AR dia 03/01/2020, fl. 13, que estão presentes nos autos e contém os elementos necessários e suficientes à compreensão da irregularidade apurada, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento.*

*Nesse cenário, não acolho as nulidades suscitadas, visto que não foi identificada qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes.*

*Ademais, pelo teor da defesa, apontando dados trazidos no levantamento fiscal, depreende-se que o defendente entendeu a acusação que lhe foi imputada e se defendeu sem qualquer cerceio da infração ora apreciada.*

*Dessa forma, não acolho as nulidades suscitadas, considerando que o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*No mérito, analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que efetivamente, o que se exige no Auto de Infração em tela, é o estorno proporcional do crédito fiscal do ICMS relativo às aquisições de serviços de transportes sujeito à Substituição Tributária, proveniente de operações de aquisições ocorridas com a utilização de crédito do imposto, sem observância do estorno proporcional, relativo a operações de prestação de serviços de transporte não tributadas.*

*Não se cogita no presente julgamento, a manutenção de exigência fiscal que agrida o princípio da não-cumulatividade do imposto previsto pelo art. 155, da Constituição Federal, na medida em que, a legislação estadual, que não sofreu qualquer declaração de inconstitucionalidade a respeito do assunto em discussão, autoriza a utilização dos créditos quando das aquisições de serviços de transportes sujeito a Substituição Tributária, desde que as operações subsequentes sejam, por igual, tributadas para o ICMS.*

*O que a legislação tributária estadual prevê, é que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal, quando as mercadorias ou os serviços, cujas operações de saídas sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, sendo que este estorno será proporcional às operações ou serviços não tributados. (Art. 20, parágrafo 1º, da Lei Complementar 87/1996 e no artigo 29, parágrafo 2º, da Lei 7014/96). Também o art. 312 do RICMS/BA, determina as hipóteses em que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto, e estabelece que constitui crédito fiscal para fim de compensação com o tributo devido em operações subsequentes, para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto cobrado anteriormente, relativo às aquisições de mercadoria para comercialização, salvo disposição em contrário, e condiciona, expressamente, que “as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se em algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos, em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito”.*

*A legislação tributária estabelece as situações em que pode ocorrer a manutenção do crédito fiscal nos casos de existência de saídas sem tributação, situações estas, que estão claramente definidas, e que não alcançam as operações envolvidas na presente autuação. (art. 312, § 3º do RICMS/BA).*

*O defendente acrescentou, que a exigência fiscal deveria ser anulada, considerando os equívocos técnicos na apuração do montante principal e seus consectários, eis que foram computados os valores do saldo credor de meses anteriores, na base de cálculo do ICMS apurado no mês (como se o saldo credor fosse indevido). Em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu que o Autuado se apropriava em sua conta corrente fiscal, de valores de crédito de ICMS, nas aquisições de combustíveis, óleos, aditivos e lubrificantes, sem observar a proporção dos créditos de ICMS, entre operação tributadas, isentas e não tributadas, e as saídas tributadas, isentas e não tributadas e que tais créditos foram escriturados e mantidos em sua conta corrente fiscal, podendo a qualquer momento, ser potencialmente utilizado. Decorrido o prazo de cinco anos, o fisco do Estado da Bahia não mais poderia fiscalizar os lançamentos dos créditos, ficando assim homologados.*

*Analisando os cálculos efetuados na apuração do quantum devido, comungo com o entendimento exposto pelo Auditor, visto que estão em perfeita consonância com a Lei 7014/96 e o RICMS/BA. Cabe salientar, que este procedimento agasalha o princípio constitucional da não cumulatividade, ao exigir o estorno do crédito fiscal nas entradas, quando não incidir o ICMS nas saídas. De maneira que entendo, que agiu corretamente a Fiscalização na presente exigência fiscal e, considerando que o defendente em nenhum momento, apresentou elementos para embasar a sua contestação ao estorno proporcional de crédito fiscal e não ao estorno integral, conforme, em determinados momentos, quer fazer crer o defendente, pois, levou-se em consideração a proporção entre as saídas tributadas e as saídas isentas, julgo procedente a infração.*

*O defendente requereu o cancelamento da multa aplicada, alegando caráter confiscatório, o que em seu entendimento, estaria a violar o Princípio do Não Confisco, da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade. A multa sugerida pela Fiscalização está corretamente tipificada na alínea 'f', inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, portanto, é legal.*

*Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência), para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que regem a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.*

Inconformada com a decisão proferida pelo juízo de base, interpôs a recorrente Recurso Voluntário reprisando as alegações de defesa.

Salienta ter sido o prazo atribuído para defesa da empresa, onde, contraditoriamente, estabelece o período de 60 dias a contar da intimação, no corpo do auto de infração e, no entanto, na intimação da lavratura, reduz para 30 dias o prazo para defesa, o que evidencia grave erro material, passível de anulabilidade da autuação perpetrada. Discorre que a Autoridade Fiscal não pode, a seu arbítrio, omitir os requisitos que são previstos em lei e tidos como indispensáveis para a validade de todo o procedimento administrativo. Traz ensinamentos e entendimentos dos mestres HELY LOPES MEIRELLES, EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e CELSO RIBEIRO BASTOS para corroborar com sua tese.

Conclui que não lhe foi assegurado o direito da ampla defesa e nem o direito ao contraditório.

Afirma que a base de cálculo apurado pelo fiscal autuante está equivocada na medida que é superior ao suposto valor devido. Cita exemplos: No mês de fevereiro de 2015, onde o valor a recolher seria de R\$6.084,68, o saldo credor de R\$ 1.702,23, e a base de cálculo da autuação é de R\$ 7.786,58.

Diz que as planilhas anexadas sinalizam para bases de cálculo utilizadas pelo Fiscal, mês a mês, superiores aos valores que poderiam ser cobrados de ICMS. Requer a nulidade da infração por conter vício material quanto a certeza do débito.

No mérito afirma que autuação mantida pela decisão recorrida, tem por fundamento a utilização de crédito supostamente indevido por parte da empresa Recorrente relativo a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, sem a observância do estorno proporcional do crédito de ICMS relativo as prestações de serviços de transporte não tributada, com base nos dispositivos transcritos do Decreto nº 6.284/97.

Contesta, contudo, afirmando que o benefício foi criado com o intuito de dar um grande incentivo de forma a beneficiar as operações, como a propagado pelo Governo do Estado, a Receita Estadual está verdadeiramente aumentando o valor dos tributos, desrespeitando o princípio constitucional da não cumulatividade. Aponta evidente inconstitucionalidade e ilegalidade no procedimento adotado.

Aponta estar diante de uma falácia, pois quando ocorrem saídas internas de produtos e estes são adquiridos de fora do Estado, prevalece o estorno proporcional dos créditos e, na prática, elimina grande parte dos créditos constitucionalmente previstos, aumentando, seguramente, o preço destas mercadorias transportadas. Com efeito, face da atual posição do Fisco, a Recorrente, não obstante possuir direito certo e inequívoco, expressamente assegurado pela Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, inciso "I", tem sido impedida de compensar integralmente o valor dos créditos ICMS relativos o imposto que foi cobrado e pago em outros Estados (entrada) com o valor do ICMS gerado na saída (venda).

Salienta que a exigência ao estorno do crédito em virtude de ter garantido a isenção na prestação de parte dos seus serviços é uma flagrante contradição ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade, disposto no inc. II, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal.

Em obediência a Constituição Federal, salienta que, no mínimo deveria o Estado ter objetivado a

promulgação de Lei Complementar para regular o assunto sendo, portanto, ilícito querer a Fiscalização impedir o creditamento integral do ICMS relativamente a entrada, quando da saída com isenção ou não tributação, em flagrante violação ao princípio da não cumulatividade previsto tanto na Constituição Federal, como na Lei Kandir.

Por último requer a limitação no valor da multa aplicada. Lembra que a decisão recorrida entendeu por manter a aplicação de multa no valor de 60% do pretense tributo devido, nos termos do art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, contudo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que *“surge inconstitucional multa cujo valor seja superior a 20% do montante apurado”*. Traz decisão.

Alerta que sequer cometeu a infração que lhe fora imputada, ou ainda, não sendo este o entendimento, deverá, ao menos, ser readequado o valor da multa para 20% do valor do tributo devido.

Este é o relatório.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário visa combater infração única pela utilização indevida de crédito fiscal, qual seja, apropriação de créditos fiscais sem observância do estorno proporcional relativo às operações subsequentes de prestação de serviços de transporte isentas ou não tributadas.

Preliminarmente, requer a recorrente a nulidade da infração por entender restar cerceado o seu direito de defesa, alegando ainda ausência de segurança na identificação da infração supostamente cometida.

Diz a recorrente que o prazo de 60 dias constante no corpo do Auto de Infração, inicialmente atribuído para defesa da recorrente, foi reduzido para 30, se observados os termos da referida Intimação. Salienta que referida contradição evidencia para grave erro material, passível de anulabilidade da autuação perpetrada.

Analisando os documentos presentes no presente Auto de Infração, não obstante o acima mencionado, entendo que constam presentes todos os pressupostos de validação do processo legal. Não vislumbro, portanto, a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo recorrente, como demonstra a própria defesa inicial e o Recurso ora apreciado.

Apesar da sinalizada contradição na informação do prazo de defesa, verifico que restou plenamente conferido a ora recorrente o direito ao exercício do seu amplo e irrestrito direito à defesa. Não há, portanto, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente.

Na lógica do ICMS, temos em mente que toda entrada de mercadorias, havendo nas referidas operações o destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Então, vale ressaltar que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte.

É através do mecanismo da não-cumulatividade que efetuamos a apuração do ICMS, que nada mais é do que um encontro de contas, onde apuramos o total de créditos pelas entradas e total de débitos pelas saídas.

Portanto, para uma correta apuração do saldo do imposto no período (credor ou devedor), é essencial a verificação e o acompanhamento da legislação que trata dos créditos do ICMS, haja vista que erros no tocante à aplicação e interpretação da legislação podem causar prejuízos ao contribuinte.

O ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado pelo Estado em que esteja localizado o contribuinte ou mesmo outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida,

acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Entre outros princípios tributários que dão forma à aplicação do ICMS, o da não cumulatividade determina que o imposto será compensável. Isso quer dizer que o contribuinte poderá compensar, sob a forma de crédito fiscal, o valor do imposto correspondente às entradas de mercadorias ou serviços, quando sujeitos a operação ou prestação subsequentes, com débito do tributo.

Registra-se que o direito ao crédito não poderá ser negado, visto que provém de um princípio constitucional, o da não cumulatividade do imposto insculpido no artigo 155, II, § 2º, I da CF/1988.

Algumas situações, contudo, referentes à apropriação do crédito do ICMS merecem maior análise. Isto porque, não obstante o acima mencionado, na prestação de serviço de transporte com início no Estado da Bahia o contribuinte poderá creditar-se do ICMS devido na aquisição de combustíveis, quando consumidos na execução desse serviço, desde que os referidos serviços sejam regularmente onerados pelo imposto ou, não sendo, haja expressa determinação para a manutenção do crédito fiscal.

É certo, portanto, o dever do contribuinte em estornar o crédito fiscal relativo às entradas ou às aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

- a) forem 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;
- b) forem integradas ou consumidas em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;
- c) forem utilizadas em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na prestação de serviços de transporte cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito deve ser efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados, conforme previsto no RICMS-BA/2012, art. 312, §§ 1º e 4º.

A Escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo de seu valor, consignando-se a respectiva importância no livro Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

A recorrente, pois, utilizou indevidamente o integral crédito do ICMS referente a aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos aditivos e fluidos, sem observância do estorno de crédito, em vistas que, de fato, a recorrente teve como atividade operações tributadas isentas e não tributadas, classificadas sob CFOP's 5352, 5932, 6352, 6932 e 6352.

Quanto à alegada base de cálculo equivocada, não vejo como prosperar as alegações recursais. Ainda que o contribuinte não tenha utilizado efetivamente o crédito fiscal, este foi efetivamente registrado em sua escrita fiscal, sem contudo, ter sido objeto de estorno, nas hipóteses acima mencionadas vinculadas ao exercício de atividades isentas e não tributadas.

Ou seja, é dever do contribuinte o estorno do crédito fiscal relativo às entradas ou às aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas, apenas, para aquelas disposições expressas de manutenção do crédito, previstas em nosso ordenamento legal.

Não há nos autos nenhuma outra prova da existência de vícios ou erros materiais nos cálculos realizados pelo fiscal autuante, pelo exposto voto pela procedência da presente infração.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **123624.0004/19-0**, lavrado contra **UNIUS TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$586.504,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS