

**PROCESSO** - A. I. Nº 299326.0002/20-6  
**RECORRENTE** - J.G.S.M INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0005-04/21- VD  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/08/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0182-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INICIADAS FORA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DOS TRANSPORTADORES. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA GNRE COMPROBATÓRIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Os serviços de transportes objeto da glosa dos créditos fiscais, base da autuação, foram decorrentes de prestações de serviços cujo pagamento do imposto era exigido no momento da execução dos serviços. Nesta condição o crédito fiscal só é admitido quando o CTE estiver acompanhado das respectivas GNRE, o que não ocorreu nas situações sob análise, apesar de intimação expedida ao sujeito passivo neste sentido. Acusação subsistente. Declarado, de ofício, decadência parcial de uma parcela da autuação. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida referente ao enquadramento da multa aplicada (Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96). Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 4ª JJF nº 0005-04/21-VD que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 17/03/2020 para exigir crédito tributário no montante de R\$617.927,49, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte acusação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Refere-se a utilização de crédito de operação de transporte iniciada fora do domicílio tributário da transportadora sem a comprovação de recolhimento do ICMS devido para a UF devida*”. Consta a título de enquadramento legal da infração o Art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c o Art. 309 do RICMS/BA.

A 4ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade Procedente em Parte o Auto em epígrafe.

### VOTO

*A exigência tributária consignada através do presente Auto de Infração, no montante de R\$617.927,49, mais multa de 60%, trata da seguinte acusação: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Refere-se a utilização de crédito de operação de transporte iniciada fora do domicílio tributário da transportadora sem a comprovação de recolhimento do ICMS devido para a UF devida”.*

*Como visto acima, a exigência está relacionada a créditos fiscais que foram utilizados pelo autuado nos exercícios de 2015 a 2017, através de conhecimentos de transportes rodoviários de cargas emitidos por transportadoras localizadas fora do seu domicílio tributário.*

*Considerando que não foram arguidas questões relacionadas aos aspectos formais do lançamento, e encontrando-se o mesmo revestido de suas características legais e regulamentares, atendendo, pois, o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo ao exame do mérito da autuação.*

*Antes, porém, por dever de ofício, destaco uma questão envolvendo preliminar de mérito, relacionada a decadência parcial do presente lançamento.*

*Isto porque, o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com*

base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto, observo que na situação sob análise a exigência tributária recaiu sobre a utilização irregular de créditos fiscais, ante a falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito aos referidos créditos fiscais.

Sem dúvida, o ICMS revela-se um tributo no qual o contribuinte tem a obrigação de apurar e recolher o imposto sem que haja exame prévio da autoridade fazendária, arcando com o ônus de apurar equivocadamente ou não recolher, sequer declarar o imposto, caso dos autos em questão.

Assim, ao meu entender, revela-se inequívoco nestes autos, o fato do autuado lançou o imposto reclamado e antecipou o seu pagamento, sendo clara e inquestionável a aplicação do regramento previsto pelo art. 150 § 4º do CTN, ao caso em comento.

Portanto, nessa linha de entendimento, há de ser considerado que o Auto de Infração foi lavrado em 17/03/2020, porém, com ciência pelo autuado em 17/04/20, fl. 39, logo, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2015, por se tratar de utilização irregular de créditos fiscais, tiveram início em 17/04/2015, encerrando-se em 17/04/2020, de forma que tomando como base a data em que o autuado foi notificado da lavratura do Auto de Infração, já se encontrava extinto o direito de a Fazenda Pública exigir o tributo a título de diferença de alíquota para os fatos ocorridos no mês de março/2015 no valor de R\$691,20, o qual deve ser excluído da presente autuação, posto que, concluo que à época da notificação ao autuado da lavratura do Auto de Infração, nos termos do Art. 150 § 4º do CTN, já havia decaído o direito da Fazenda Pública em exigir imposto referente ao citado período.

Em relação às demais parcelas, pontuo que a questão não se prende ao direito de o contribuinte utilizar o crédito fiscal do imposto anteriormente cobrado, para efeito de compensação com o imposto devido pelas operações de saídas.

O fato concreto diz respeito à comprovação da utilização dos créditos fiscais, objeto da autuação, pelo de que os CTE que foram utilizados pelo autuado para efeito de creditamento do imposto, foram emitidos por empresas de transportes localizadas fora dos respectivos domicílios tributários, e sem a comprovação do recolhimento na origem através da apresentação das GNRE.

A este respeito, ao contrário do quanto afirmado pelo autuado, que a exigência de exibição de documento de pagamento de ICMS em etapa anterior não possui previsão legal, não sendo, portanto, motivo para lhe impor à autuação, o procedimento fiscal está respaldado pelo RICMS/BA em vigor, consoante se depreende através dos Arts. 295, § 1º, 298, I e 309 V, § 1º, conforme transcrição abaixo:

Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

§ 1º O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada, situada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do governo em cujo território se encontrar estabelecido o adquirente das mercadorias.

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: Nota: A redação atual do caput do art. 298 foi dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020.

Redação anterior dada ao caput do art. 298 pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, efeitos de 01/01/20 até 26/06/2020:

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:”

Redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19:

“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de

*transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:”*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;*

*(...)*

*§ 1º Quando o pagamento do imposto for exigido no momento da saída, somente será admitido o crédito quando comprovado o respectivo recolhimento.*

*Portanto, à luz do quanto acima posto, considerando que os serviços de transportes objeto da glosa dos créditos fiscais, base da autuação, foram decorrentes de prestações de serviços cujo pagamento do imposto era exigido no momento da execução dos serviços, o crédito fiscal só é admitido quando o CTE estiver acompanhado das respectivas GNRE, o que não ocorreu nas situações sob análise.*

*Por oportuno, é importante destacar, que o autuado fora intimado para apresentar os respectivos GNRE para efeito de comprovação dos pagamentos, e o consequente respaldo à utilização dos créditos, isto não ocorreu sob o argumento de que “tentou obter junto as transportadoras as guias de pagamento, porém não logrou êxito. O estado de calamidade pública relacionada à covid-19 paralisou ou restringiu as atividades de muitas empresas”.*

*Vejo que esta resposta trazida pelo autuado, na prática, demonstra que o mesmo tem conhecimento de que, em face das origens das prestações dos serviços de transportes, deveria realmente apresentar as GNRE para efeito de comprovação dos pagamentos, o que não ocorreu.*

*A título meramente exemplificativo, escolhi, por amostragem, dois exemplos dos serviços de transportes que foram prestados ao autuado, iniciados fora do domicílio tributário do prestador do serviço, porém não houve a comprovação do pagamento do imposto correspondente, através da apresentação da GNRE:*

- CTE 2078, fl. 09 da planilha da apuração do débito.*
- Emitente: Branquinho E Batista – Recife;*
- Nome de Fantasia: Rainha Transportes;*
- Situação Ativo – Regime Normal;*
- I. E. 05.509.7260 e CGC/MF nº 05.579.092/0002-00*
- Remetente: Usina Taquara Ltda. - Alagoas*
- Tomador: J.G.S.M. Ind. Com. e Dist. de Alimentos*
- Início do serviço: município de Colônia Leopoldina – Alagoas;*
- Destino: Salvador/BA.*
- CTE nº 31 – fl. 09 da planilha de apuração do débito*
- Emitente: Tereza Cristina Dutra Serviços – ME - Goiás*
- Tomador: J.G.S.M. Ind. Com. e Dist. de Alimentos*
- Remetente: Virgulino de Oliveira S/A – Açúcar e Álcool*
- Início da prestação – Itapira SP*
- Destino: Salvador/BA.*

*Em conclusão, e à luz de tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, no valor de R\$617.236,29, ante a exclusão do valor de R\$691,20, referente à ocorrência datada de 31/03/2015, por ter sido operada a decadência para este período.*

*Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual, realizada nesta data, do representante legal do autuado, Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB/BA nº 26.397, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.*

Inconformada com a decisão proferida pelo juízo de base, a recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes razões de defesa.

Salienta a recorrente que o art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 1986, garante o direito ao crédito anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Sinaliza ainda para o disposto no art. 23 da mesma LC, que estabelece que “O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data da emissão do documento fiscal”. Salientando que o documento deve ser idôneo, respeitar o prazo definido e as condições previstas na legislação.

Menciona que na legislação estadual, o direito ao crédito fiscal está previsto no art. 29 da Lei nº 7.014, de 1996 e em seu caput, o art. 29 assim expressa: *art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

Ainda no mesmo dispositivo estadual aponta que o art. 31 estabelece que “*O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal*”. Além disso, o documento deve ser idôneo, respeitar o prazo definido e as condições previstas na legislação.

Em relação à apresentação de GNRE, a Lei nº 7.014, de 1996, faz menção em um único dispositivo que trata sobre operação em que o ouro deixar de ser considerado ativo financeiro ou instrumento cambial ocorrer em Unidade da Federação diversa daquela onde o ouro tiver sido extraído (item 2, da alínea “h”, do inc. I do art. 13).

Contesta, portanto, que a exigência de exibir documento de pagamento do ICMS em etapa anterior, sem previsão legal em lei, não é motivo para impor infração à autuada.

Diz que tentou obter junto aos transportadores as guias de pagamento, porém não logrou êxito, pois o estado de calamidade pública relacionada à covid-19 paralisou ou restringiu as atividades de muitas empresas.

Recorda que não devemos fugir do teor da parte final do art. 28 da Lei nº 7.014, de 1996, que assim expressa: *Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

Aduz que a fundamentação trazida pelo juízo de base (§ 1º do art. 309 do RICMS) não tem respaldo na Lei Complementar nº 87, de 1986, e na Lei nº 7.014, de 1996, sendo norma regulamentar limitadora ao direito ao crédito previsto em norma de hierarquia superior.

Relata que a 4ª JJF concluiu que “*o crédito fiscal só é admitido quando o CTE estiver acompanhado das respectivas GNRE*” e que referida previsão não está na redação no § 1º, do art. 309 do RICMS.

Alega que no presente auto de infração foi exigido o imposto (ICMS) acrescido de multa, quando deveria constar tão somente o valor da multa correspondente a 60% do valor do crédito fiscal utilizado (lançado) indevidamente. Traz tabela com os valores por ela apurados.

Diz que deve ser dado a oportunidade da autuada de pagar o valor acima com a redução prevista do art. 45, § 1º da Lei nº 7.014, de 1986, ou seja, “*A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral*”, haja vista que esse direito lhe foi negado em razão do erro no preenchimento do auto de infração e do sistema SIGAT da SEFAZ não permitir alteração no lançamento do auto de infração sem a devida decisão do CONSEF.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos - OAB/BA nº 26.397.

Este é o relatório.

## VOTO

De logo, e não obstante tratar-se exclusivamente de Recurso Voluntário, importante sinalizar para a pertinência nas razões que suscitaram o reconhecimento do instituto da decadência na presente demanda fiscal, devendo, pois, a Secretaria observar as reduções dela pertinentes no presente processo fiscal.

O presente Recurso Voluntário visa, contudo, impugnar a glosa do crédito do ICMS, em razão da ausência de elementos que validem o registro do crédito em sua escrita fiscal. Isto porque foi utilizado pela recorrente o ICMS decorrente da aquisição de serviços de transporte iniciada fora do domicílio tributário da transportadora e sem a comprovação de recolhimento do ICMS devido na UF de origem. Cabe ressaltar que a transportadora contratada no presente caso não se trata de contribuinte inscrito no Cadastro do Estadual do Estado da Bahia.

Declara então a recorrente que a referida exigência de exibir documento de pagamento do ICMS em etapa anterior não tem previsão legal em lei, não sendo motivo para impor infração à autuada.

Salienta, todavia, o autuante em sua Informação Fiscal que a empresa foi intimada (vide anexo, fls. 53 e 54) para apresentar a comprovação dos pagamentos do ICMS referente às operações autuadas, justificando na folha 43 que tentou obter junto às transportadoras as referidas guias de pagamento, porém não logrou êxito.

Vejamos, contudo, que a recorrente utilizou créditos fiscais do ICMS vinculados a Conhecimentos de Transportes (CTe), cujas transportadoras contratadas não são sediadas nos Estados de Origem do serviço contratado, ou seja, cujo ICMS necessariamente haveria que ser recolhido mediante GNRE, considerando que nem o contratante nem o prestador são contribuintes inscritos na Unidade da Federação de Origem do Serviço de Transporte contratado.

A Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) é o documento utilizado pelos contribuintes nas operações de vendas interestaduais sujeitas à substituição tributária e demais impostos devidos ao estado e recolhidos em outra unidade da federação.

Isto porque o ICMS é devido ao Estado onde se inicia a operação de transporte, sendo necessário, pois, o recolhimento antecipado mediante GNRE para o referido Estado, haja vista que nem a transportadora, nem a empresa contratante são contribuintes inscritos naquela Unidade da Federação.

Não há, portanto, como se admitir que o Estado da Bahia suporte crédito do ICMS vinculado a operações cujo imposto seja devido a outra unidade da federação, sem elementos de prova que, de fato, garantam a legalidade do lançamento realizado pelo prestador contratado.

Essa, inclusive, foi a fundamentação conclusiva do voto do relator de piso, quando assim menciona: *“à luz do quanto acima posto, considerando que os serviços de transportes objeto da glosa dos créditos fiscais, base da autuação, foram decorrentes de prestações de serviços cujo pagamento do imposto era exigido no momento da execução dos serviços, o crédito fiscal só é admitido quando o CTE estiver acompanhado das respectivas GNRE, o que não ocorreu nas situações sob análise”*.

É que, e não obstante a transportadora estabelecida em outro Estado estar obrigada a emitir o CT-e relativo à prestação, sem destaque do imposto (já que este foi cobrado anteriormente por substituição tributária), deve ser indicado no campo “Informações Complementares” do documento fiscal a observação: “Imposto Recolhido por Substituição”. Ocorre que, observando os documentos fiscais conhecimentos de transportes que respaldam as operações, é possível constatar que nos referidos documentos fiscais não constam destaque do imposto substituído, não tendo sido apresentado qualquer prova de que referido imposto teria sido recolhido mediante GNRE’s.

Assim, e em que pese a eficácia da Lei Complementar nº 87/96, referidos dispositivos não socorrem o recorrente no presente Auto de Infração. Os artigos citados dispõem quanto ao direito ao crédito do ICMS, em obediência ao Princípio da Não Cumulatividade, que tem como pressuposto evitar a cumulação tributária sobre o faturamento dos contribuintes que operam ao longo de um ciclo econômico.

Se não há prova do recolhimento efetivo do imposto em etapa anterior, não há como se falar em cumulação tributária.

Cabe aos contribuintes proceder os devidos lançamentos nos livros fiscais e contábeis dos fatos

relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização, servindo à administração fazendária de elemento de prova das supostas irregularidades tributárias cometidas.

Entendo, portanto, que a postura da recorrente não foi proativa, na medida em que não se desincumbiu do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

De ofício, contudo, faço o reenquadramento da multa aplicada, visto que, conforme capitulação legal da infração imputada, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Ou seja, foi exigido a cobrança do principal (repercussão do uso do crédito) e multa de 60%, prevista, em verdade, no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Neste sentido, inaplicável pois a intenção prévia da recorrente em obter redução no percentual de 90%, ante a hipótese de não impugnar a infração objeto da presente lide.

Realço, entretanto, que a recorrente poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, após este julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Voto 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, de ofício, modificar a Decisão recorrida, julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299326.0002/20-6, lavrado contra **J.G.S.M INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$617.236,29**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS