

A. I. N° - 278996.0018/20-1  
AUTUADO - FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20/09/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0139-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/09/2020, refere-se à exigência de R\$306.071,25 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio e junho de 2017. Entradas a título de comodato. Valor do débito: R\$679,82.

Infração 02 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio de 2017 a dezembro de 2018. Aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento, com vedação da utilização do crédito fiscal, prevista no art. 29, § 4º da Lei 7.014/96. Valor do débito: R\$12.644,78.

Infração 03 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio de 2017 a dezembro de 2018. Entradas interestaduais de recipientes/embalagens, na forma do Convênio ICMS 88/91, com isenção prevista no art. 65, inciso XXX do RICMS/2012, Decreto nº 13.780/2012. Valor do débito: R\$306.071,25.

O autuado apresentou impugnação às fls. 27 a 37 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa; informa que é fabricante de peças automotivas, recolhendo o ICMS para o Estado da Bahia e diz que a cobrança do imposto constante neste Auto de Infração é indevida e abusiva, impondo-se a sua anulação.

Reproduz os arts. 29, § 4º, II e 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, além do art. 265, XXX do RICMS-BA/2012. Alega que o Autuante elaborou três planilhas anexas ao Auto de Infração, relacionando os créditos supostamente indevidos tomados pelo Contribuinte. Informa que relacionou cada um dos créditos glosados com o respectivo CFOP da nota fiscal e juntou ao PAF, laudos atestando que os produtos são utilizados na sua atividade, em caráter de essencialidade.

Em relação aos CFOPs 2920 e 2921, alega que são embalagens retornáveis utilizadas na sua atividade, especialmente para a remessa das mercadorias aos seus clientes. Diz que os créditos não se referem ao ICMS das mercadorias, mas, sim, do transporte, e que tem direito aos créditos indevidamente glosados pelo Autuante, impondo-se a improcedência da autuação fiscal.

Primeiramente, afirma que a autuação é improcedente porque o crédito se refere ao ICMS sobre o serviço de transporte e não do ICMS sobre mercadorias, e o próprio Autuante informa no Auto de Infração, tratar-se de crédito fiscal de ICMS relativo ao transporte.

Apresenta o entendimento de que, “ainda que a subsequente operação de circulação de mercadorias seja isenta ou não tributada quanto ao ICMS – Mercadoria, a prestação de serviço de transporte é onerada pelo ICMS – Transporte.

Transcreve o art. 155 da Constituição Federal, diz que tem três tipos de ICMS previstos no dispositivo constitucional: ICMS sobre circulação de mercadorias, sobre serviço de transporte e sobre o serviço de comunicação. O ICMS se submete ao princípio da não-cumulatividade por força do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal. Logo, a regra constitucional é o recolhimento do ICMS por meio de conta gráfica: é feito um encontro de contas entre os créditos e os débitos de ICMS, pagando-se, no final, por meio de DAE, eventual saldo devedor.

Reproduz ensinamento de Roque Antônio Carrazza, diz que se aplica, aqui, como regra geral, o art. 19 da Lei Complementar 87/96, que transcreveu, mencionando, ainda, o art. 28 da Lei 7.014/96. Diz que os referidos dispositivos legais têm o cuidado de separar os tipos de ICMS. Cita o art. 25 da Lei 7.014/96 e afirma que se percebe que o Contribuinte terá direito de escriturar créditos de ICMS para compensá-los com os débitos e, assim, apurar o ICMS a recolher no mês.

Quanto aos créditos de ICMS sobre o serviço de transporte, alega que pode escriturar esses créditos relativos às entradas tributadas. Ainda que a mercadoria seja isenta ou não tributada, se o frete for onerado, como é no presente caso, o contribuinte terá direito ao crédito fiscal de ICMS, já que o crédito tem origem no serviço de transporte (que é tributado) e não na circulação da mercadoria.

Diz que a vedação da tomada do crédito quando a operação anterior ou posterior for isenta ou não tributada, refere-se somente à cadeia de operações específicas, onde há uma etapa isenta ou não tributada, não sendo possível confundir duas operações distintas. Entende que a interpretação do Autuante é equivocada e que há direito ao crédito fiscal glosado.

Reproduz o art. 309 do RICMS-BA/2012, ressaltando que é assegurado ao contribuinte tomador do serviço, o crédito de ICMS da prestação do serviço de transporte, e a vedação do Inciso II do § 4º do art. 29 da Lei 7.014/96 se dá na situação em que a mercadoria entra no estabelecimento para comercialização posterior e sua saída subsequente será isenta ou não tributada.

Diz que as mercadorias cujo transporte deu origem ao crédito glosado não são destinadas à comercialização. Quanto à infração 01, são bens entregues em comodato, ou seja, não há posterior comercialização. Em relação à infração 02, de igual modo, não são mercadorias destinadas à subsequente comercialização. Sobre a infração 03, são embalagens retornáveis que não são destinadas à subsequente comercialização, pois irão retornar ao contribuinte.

Reafirma que a vedação do inciso II do § 4º do art. 29 da Lei 7.014/96 não é aplicável no presente caso, seja porque se trata de crédito de ICMS – Transporte e não ICMS – Mercadoria, seja porque, caso se entenda que a saída da mercadoria transportada influi no crédito do ICMS referente à prestação do serviço de transporte, as mercadorias transportadas não são destinadas à subsequente comercialização, que é a situação compreendida pelo inciso II do § 4º do art. 29 da Lei 7.014/96.

Assegura que não praticou qualquer ilícito, sendo devido o creditamento glosado; a defesa deve ser julgada procedente, reconhecendo-se a nulidade do Auto de Infração, por vício material, já que os créditos fiscais de ICMS são devidos.

Entende que mesmo que procedente a autuação, a multa cobrada é indevida. Diz que as infrações administrativas, salvo as exceções legais, são dolosas e não culposas. As mesmas ocorrem quando o agente quer e pratica o ilícito. Nos casos de erro, mesmo com culpa, nos quais o agente está de boa-fé, ainda que o ato seja irregular, não é possível penalizar o agente pela prática da

infração administrativa. Afirma que no presente caso, só é possível aplicar a sanção se o agente dolosamente deixasse de pagar o tributo, com o intuito de fraudar a legislação tributária e sonegar os tributos devidos, com dano ao erário. Mas não é o que ocorre aqui, porque o erro da empresa não decorre de má-fé, mas sim, de equívoco escusável. Reproduz decisão do Superior Tribunal de Justiça e pede o afastamento da multa.

Acrescenta que a aplicação da multa atenta contra o direito de propriedade, e ainda que admitida a imposição de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a realização de interesse público não é atendida pela imposição de uma multa tão gravosa. Transcreve decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo que multas confiscatórias devem ser afastadas.

Comenta sobre a capacidade contributiva, reproduz ensinamentos da doutrina e conclui que a multa aqui aplicada é absolutamente confiscatória, devendo ser afastada. Diz que os tribunais superiores sustentam o entendimento de que a proibição do efeito confiscatório abrange também as multas tributárias.

Transcreve o art. 112 do CTN e diz que a jurisprudência já se firmou no sentido de reconhecer a boa-fé do contribuinte, eximindo-o da sanção quando do fato não decorreu dano efetivo à Fazenda Pública ou ainda, erro insanável. Ressalta que o STJ já decidiu que não é possível priorizar o mero aspecto formal na aplicação da multa tributária.

Por fim, alega restar demonstrada a insubsistência do presente Auto de Infração; requer seja acolhida a defesa, para o fim de que seja cancelado o lançamento, que é nulo por vício material, já que o ICMS cobrado é indevido, sendo também indevida a multa. Menciona o art. 151, III do CTN, relativamente à suspensão da exigibilidade do débito.

O autuante presta informação fiscal às fls. 109 a 113 dos autos. Afirma que a defesa não conseguiu convencer e muito menos afastar do mundo jurídico as infrações apuradas. Diz que as infrações cometidas pelo Defendente foram as mesmas e, por uma questão didática, elas foram separadas (comodato, materiais de uso e consumo e devolução de recipientes e embalagens).

Ressalta que a tese defensiva parte de uma premissa totalmente errada. O Defendente não apresentou qualquer argumento lógico capaz de afastar as infrações apuradas, se limitando a uma retórica solta, dizendo apenas que a cobrança é indevida e abusiva. Em nenhum momento abordou efetivamente a questão.

Citou dispositivos da Lei 7.014/96 e do RICMS-BA/2012, que disciplinam a questão do princípio da não-cumulatividade do ICMS. No mesmo diapasão, cita o art. 20 da Lei Complementar 87/96, indicando quais operações não se utiliza o crédito para compensação do ICMS.

Assegura que todas as operações autuadas, são na verdade, sem qualquer saída tributada. Comodato (infração 01), serviço de transporte de mercadorias destinadas a uso e consumo (infração 02) e serviços de transporte de devolução de recipientes/embalagens (infração 03). Afirma que não existe possibilidade de crédito em tais operações, e a tese defensiva não tem qualquer fundamento, carecendo de legitimidade legal.

Apresenta o entendimento de que esse não é o momento e o local juridicamente adequado para se questionar a qualidade, intensidade, característica e os efeitos da multa. Ela é disciplinada pelo Regulamento do ICMS, e os servidores do Fisco estão vinculados a ela. Não têm o condão de afastá-las nem diminuir seu valor. Essa questão deve ser tratada na Assembleia Legislativa do Estado da Bahia.

Pede a procedência total do presente Auto de Infração, reafirmando que o Autuado não conseguiu provas em seu favor.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades

apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e foram fornecidas ao defendant, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do ICMS exigido.

Rejeito o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, as infrações 01 a 03 tratam de crédito fiscal considerado indevido, em relação ao ICMS sobre o serviço de transporte de mercadorias beneficiadas com isenção e não incidência do imposto.

Infração 01 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio de junho de 2017. Entradas a título de comodato.

Infração 02 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio de 2017 a dezembro de 2018. Aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento, com vedação da utilização do crédito fiscal, prevista no art. 29, § 4º da Lei 7.014/96.

Infração 03 – 01.02.20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de maio de 2017 a dezembro de 2018. Entradas interestaduais de recipientes/embalagens, na forma do Convênio ICMS 88/91, com isenção prevista no art. 65, inciso XXX do RICMS/2012, Decreto nº 13.780/2012.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve cumprir o que preceitua a legislação tributária, observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

O defendant alegou que a autuação é improcedente, porque o crédito se refere ao ICMS sobre o serviço de transporte, e não do ICMS sobre mercadorias, e o próprio Autuante informa no Auto de Infração tratar-se de crédito fiscal de ICMS relativo ao transporte.

Apresentou o entendimento de que “ainda que a subsequente operação de circulação de mercadorias seja isenta ou não tributada quanto ao ICMS – Mercadoria, a prestação de serviço de transporte é onerada pelo ICMS – Transporte.

Foram acostados aos autos (fls. 08 a 20), demonstrativos elaborados pelo autuante, indicando no levantamento à fl. 09, que se trata de crédito fiscal indevido na prestação de serviços de transporte de cargas - comodato. Outro demonstrativo se refere à prestação de serviços de transporte de cargas – materiais para uso e/ou consumo. Também o demonstrativo referente a transporte de mercadorias isentas (recipientes). Nos demonstrativos analíticos constantes na mídia CD à fl. 20, constam os dados relativos à data de registro, número do documento fiscal, CNPJ do transportador, chave de acesso do documento fiscal, CFOP, tipo de mercadoria, valor da prestação, alíquota e ICMS creditado.

Na informação fiscal, o autuante afirmou que todas as operações autuadas, são, na verdade, sem qualquer saída tributada. Comodato (infração 01), serviço de transporte de mercadorias

destinadas a uso e consumo (infração 02 e serviços de transporte de devolução de recipientes/embalagens (infração 03).

Para melhor compreensão da matéria em análise, vale reproduzir o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e art. 265, inciso XXX do RICMS-BA/2012.

**Lei nº 7.014/96:**

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.

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

**RICMS-BA/2012**

Art. 265. São isentas do ICMS:

...

XXX – as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria (Conv. ICMS 88/91):

- a) quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;
- b) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata a alínea “a” deste inciso;
- c) as saídas relacionadas com a destroca de botijões vazios (vasilhames) destinados ao acondicionamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive derivado de gás natural, quando efetuadas por distribuidor de gás, como tal definido pela legislação federal específica, seus revendedores credenciados e pelos estabelecimentos responsáveis pela destroca dos botijões (Conv. ICMS 88/91), observado os procedimentos estabelecidos no Conv. ICMS 99/96;

Em relação às saídas ou fornecimento de bens em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), e locação, bem como o respectivo retorno, não há incidência do ICMS. O ponto fulcral da lide, reside no direito ou não de utilização de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte tomado pelo remetente para a remessa de produtos isentos ou com não incidência do ICMS. A prestação do serviço de transporte, objeto da utilização indevida de crédito fiscal, é relativa à remessa dos produtos isentos, ou seja, às saídas dessas mercadorias.

No caso em exame, o Autuado, na condição de remetente de mercadoria isenta ou sem incidência do ICMS, não tem o direito de se creditar do imposto sobre o serviço de transporte nas operações interestaduais, restando indiscutível a ilegitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacados nos Conhecimentos de Transporte, que se referem a prestações de serviços de transporte correlatos a operações interestaduais com mercadorias isentas ou sem incidência do ICMS.

A explicação lógica de que não é cabível o crédito pelo remetente da mercadoria isenta, independente se CIF ou FOB, é porque se anularia o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no Conhecimento de Transporte, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a referida prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, ou seja, tornaria o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Constatou que a acusação fiscal e os demonstrativos que alicerçam o Auto de Infração, indicam que o Defendente encontra-se na condição de remetente em operações interestaduais de mercadorias isentas ou sem incidência do ICMS, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia. Portanto, é indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de

saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas.

O defensor apresentou o entendimento de que mesmo sendo procedente a autuação, a multa cobrada é indevida. Disse que nos casos de erro, mesmo com culpa, nos quais o agente está de boa-fé, ainda que ato seja irregular, não é possível penalizar o agente pela prática da infração administrativa. Afirmou que no presente caso, só é possível aplicar a sanção se o agente dolosamente deixasse de pagar o tributo, com o intuito de fraudar a legislação tributária e sonegar os tributos devidos, com dano ao erário. Mas não é o que ocorre aqui, porque o erro da empresa não decorre de má-fé, mas sim, de equívoco escusável.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da utilização indevida de crédito do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278996.0018/20-1, lavrado contra **FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$306.071,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA