

PROCESSO - A. I. Nº 232948.0034/22-0
RECORRENTE - GRV LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JJF nº 0092-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C/JF Nº 0241-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO A MENOR DOS VALORES ATINENTES ÀS OPERAÇÕES ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS. Para fins de estorno de crédito, devem ser consideradas no numerador as saídas e prestações tributadas, comparada com o total das operações. Acolhida a prejudicial de decadência para o mês de abril de 2017, conforme o Art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 12/09/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 147.422,37, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação de:

Infração: 001.002.008. utilização indevida de crédito fiscal, referente a estornos proporcionais efetuados a menor, decorrentes de operações isentas e não tributadas (04/2017 a 12/2021, com períodos intercalados).

Enquadramento legal: artigos 28, 30 e 31 da Lei 7.014/96 e artigos 309/310 do RICMS/12.

Complemento: O contribuinte é prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, pelo que faz jus ao crédito de que trata o art. 309, I, “c” do RICMS/12 (atinentes a combustíveis e lubrificantes), mas, segundo o Fisco, efetuou a menor os estornos relativos aos serviços isentos ou não tributáveis que prestou.

O autuado ingressa com defesa às fls. 27 a 33 (frente e verso). Na Informação Fiscal, de fls. 55 a 59.

A JJF dirimiu lide conforme abaixo:

VOTO

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, com base no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, de que não se está a tratar.

A ciência tácita da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 20/09/2022, conforme a Mensagem DT-e de fl. 24, e os primeiros períodos fiscalizados são 04/2017 e 09/2017.

Assim, não tendo ocorrido qualquer pagamento de imposto em 04/2017, o que está comprovado na Relação de DAEs – 2017 de fl. 57, inclino-me a concordar com o auditor que prestou a informação, pois, nesta hipótese, não há que se falar no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional).

Rejeitada a prejudicial de decadência.

No mérito, cuida-se de lançamento de ofício lavrado sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal, referente a estornos proporcionais efetuados a menor, decorrentes de operações isentas e/ou não tributadas.

De acordo com o que já se expôs no Relatório supra, o contribuinte é prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, pelo que faz jus ao crédito de que trata o art. 309, I, “c” do RICMS/12 (atinentes a

combustíveis e lubrificantes), mas efetuou a menor os estornos relativos aos serviços isentos ou não tributáveis que prestou.

Equivocadamente, o fiscalizado entende que somente deveriam compor o numerador do coeficiente de cálculo do crédito a ser estornado as operações isentas e/ou não tributadas. Para fundamentar tal posicionamento, referiu-se ao Parecer 13.334/2013, no qual está dito exatamente o contrário, que:

“devem ser consideradas no numerador as saídas e prestações tributadas, inclusive aquelas cuja tributação seja antecipada ou por substituição tributária ou doações tributadas, e as saídas desoneradas (isenção, imunidade, diferimento, redução de base de cálculo) com previsão de manutenção de crédito” [fl. 32].

Nos termos do art. 30, I da Lei do ICMS/BA:

“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for 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;
(...)”.

Já o art. 310 do RICMS/12 dispõe que:

“Art. 310. É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita:

(...)

VIII - em relação ao serviço de transporte de mercadoria cujo imposto da mercadoria já tenha sido pago por antecipação tributária;

(...)”.

É o seguinte o comando do § 1º do art. 312 do citado Regulamento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;
(...)”.

Relativamente à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, muito menos para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).

Infração caracterizada.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Os patronos da recorrente volta apresentam peça recursal às fls. 77/93, onde inicialmente, pede que:

- as **publicações** sejam endereçadas exclusivamente para “em nome de RAPHAEL LUIZ GUIMARÃES MATOS SOBRINHO, brasileiro, casado, advogado, inscrito na OAB/BA nº 24.176 e THIAGO PAIVA CALDAS, inscrito na OAB/BA nº 49.068, brasileiro, solteiro, advogado, ambos com endereço profissional na Rua Arthur de Azevêdo Machado, sala 1101, nº 1459 – Stiep, Salvador, BA, CEP: 41760-000 endereço eletrônico: tributario@matossobrinho.com.br, sob pena de nulidade”;
- discorre sobre a **tempestividade** do Recurso Voluntário;
- alega **ausência de intimação do sujeito passivo sobre a informação fiscal devido à juntada de documentos, tendo assim nulidade da decisão recorrida**. Explica que o determinar que o sujeito passivo seja intimado no prazo de 10 dias sobre as informações prestadas e documentos anexados pelo fiscal responsável pela lavratura. Reporta que o parágrafo § 8º, do art. 127 do RPAF, somente dispensa a intimação do sujeito passivo, quando a Autoridade autuadora concordar com a autuada, pontuando que o ilustre auditor fiscal promoveu a juntada de documentos e apresentação de novos fatos que não foram informados no Auto de Infração, a exemplo da juntada de relação de DAES pagos no ano de 2017, com a finalidade de afastar a decadência do período de 04/2017. Salienta que o art. 137 do mesmo diploma legal reitera a necessidade de intimação da outra parte quando houver novo elemento probatório anexado aos Autos, pois se o ora Recorrente tivesse sido intimado, poderia comprovar o flagrante absurdo praticado pelo Auditor Fiscal ao analisar o extrato de pagamento de DAE's do ano de 2017, sendo que o crédito “glosado” pela Auditor faz-referência ao que fora apurado na competência de abril de 2017. Destaca que o ICMS devido em virtude

das operações realizadas pelos contribuintes de ICMS devem ser pagas até o dia 09 do mês subsequente conforme prevê o art. 332 do RICMS/BA, pois chama atenção para o relatório de pagamento de DAE's no ano de 2017 é facilmente identificado que para o mês de abril de 2017 fora pago o montante de R\$ 24.120,86 no dia 09/05/2017. Pede pela nulidade conforme o art. 18, II do RPAF;

- sobre a **decisão recorrida ora combatida**. Salienta que a autuação é crédito tributário utilizado pela Recorrente de aquisição de mercadorias para uso e consumo, como combustível, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, conforme previsão no art. 309, I, alínea “c” do RICMS/12, visto que estas mercadorias são utilizadas na prestação de serviço de transporte, principal atividade exercida pela Recorrente. Destaca que (I) não seria devido a cobrança da utilização indevida do crédito fiscal em 04/2017 encontrava-se extinta pelo fenômeno da decadência, pois o Recorrente somente tomou ciência da autuação em 20/09/2022, conforme o § 4º, do art. 150 do CTN, prevê que o prazo para o fisco realizar a homologação da declaração tributária realizada pelo contribuinte é de 5 (cinco) anos, tendo sido negada o acolhimento da decadência sob a justificativa de que não houve pagamento de ICMS no período, devendo ser aplicada a norma prevista no art. 173, I do CTN, tendo como início do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte; (II) aponta erro de cálculo no estorno proporcional do crédito fiscal, visto que no numerador o auditor fiscal excluiu as operações de antecipação tributária e substituição tributária, considerando estas como operações isentas, pois diz que conforme o Parecer nº 13334/2013 de 27/05/2013, que dispõe que no numerador do cálculo do estorno proporcional devem ser incluídas todas as operações tributadas, incluindo operações de antecipação tributária e de substituição tributária, excluindo apenas as operações em que não houve a incidência do ICMS, sendo também negada pela JJF sobre o entendimento de que operações de antecipação tributária e de substituição tributária não integrariam o numerador do cálculo do crédito proporcional, fundamento no art. 30, I da Lei nº 7.014/96, no art. 310 inciso VII e no parágrafo § 1º do art. 312, ambos do RICMS/BA. Afirmou que são mercadorias por antecipação tributária, pelo tomador do serviço de transporte, e não da aquisição de uso e consumo pelas transportadoras e, portanto, sustenta de que não existe qualquer vedação de utilização de crédito em operações de antecipação e/ou substituição tributária quando a transportadora adquirir bens para uso e consumo, caracterizando esta como operação tributável para fins de integrar o numerador do cálculo de crédito proporcional;
- a **decadência/extinção do débito para a competência de abril de 2017**. Fala que essa competência está extinta conforme § 4º, do art. 150 do CTN, visto que segundo a relação de DAE's juntadas pelo Auditor Fiscal, e não pela aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN. Junta registros fiscais de apuração do ICMS (operações próprias) referente a competência ora alegada, onde é destaca o referido imposto a ser pago e, posteriormente, conforme extrato posto pelo próprio auditor fiscal, demonstra o efetivo pagamento de igual valor do imposto apurado com devido, dando a entender justamente a comprovação do referido pagamento. Reproduz os dispositivos para a apuração da decadência (tanto o art. 150 como o 173 do CTN). Sustenta que a ciência da autuação fora em 20/09/2022, estando decaída a competência ora alegada.
- a **metodologia de cálculo do estorno proporcional do crédito referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos utilizados na prestação de serviços de transportes**. Esclarece que ao analisar o demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal nomeado “GRV_2017_2021_CT” identificou um erro no cálculo de proporcionalidade entre o crédito utilizado nas operações tributárias e o estorno devido nas operações isentas e não tributadas. Disse que a principal atividade da Recorrente é o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional (CNAE nº 49.30-2-02), realizando a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos para abastecer os caminhões e prestar o serviço de transporte de carga, sendo assim, destaca que conforme o inciso I, do art. 309 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, prevê que a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos utilizados para prestação de serviço de transportes, gera crédito fiscal de ICMS devendo ser compensado nas operações subsequentes

e para fins de apuração do imposto a recolher, consequentemente, as operações subsequentes em que não houver a incidência do ICMS seja por isenção, não incidência ou imunidade o contribuinte deverá fazer o estorno do crédito proporcional as estas operações, conforme o Parecer nº 13334/2013, concluindo que se inclui no numerador do crédito fiscal todas as operações tributadas, incluindo antecipação tributária e substituição tributária, excluindo apenas as operações não tributadas. Enquanto no denominador serão contabilizadas todas as operações, tanto tributadas quanto não tributadas. Logo, o valor a ser estornado quando a operação subsequente não for tributada será a razão entre as operações não tributadas (isenção, imunidade, não incidência) sobre todas as operações realizadas. Todavia, essa não foi a metodologia de cálculo utilizada pelo Auditor Fiscal. Junta imagem abaixo a fim de exemplificar a metodologia de cálculo adotada pelo Auditor Fiscal e pela Recorrente:

**Cálculo do crédito proporcional realizado
pelo Auditor Fiscal**

Todas as operações tributada, **excluindo ST e antecipação tributária**

Todas as operações incluindo isentas e não tributadas

Assinala que a diferença no cálculo do crédito foi somente a exclusão das operações de antecipação e substituição tributária do numerado, logo o Auditor Fiscal incluiu no cálculo do estorno do crédito as operações com antecipação e substituição tributária, restante evidente o equívoco cometido pela autoridade autuadora, visto que somente deveriam ser contabilizadas as operações **SEM INCIDÊNCIA** do ICMS, gerando valor maior de estorno. Observa-se novamente a diferença da metodologia de cálculo utilizada pelo auditor e pela Recorrente:

**Cálculo do crédito proporcional realizado
pelo contribuinte**

Todas as operações tributadas, **incluindo ICMS-ST e antecipação**

Todas as operações incluindo isentas e não tributadas

Aponta que a exclusão das operações de antecipação e substituição tributária no numerador do cálculo do crédito e a inclusão destas operações no numerador do cálculo do estorno do crédito, resultaram em diferença no valor do crédito e, consequentemente, no valor a ser estornado, conforme demonstra abaixo:

**Cálculo do estorno proporcional realizada
pelo Auditor Fiscal**

Operações não tributadas + **operações de ICMS-ST e antecipação**

Todas as operações incluindo isentas e não tributadas

**Cálculo do estorno realizada pelo
contribuinte**

Apenas operações não tributadas (isenção, imunidade e não incidência)

Todas as operações incluindo isentas e não tributadas

Sustenta que apenas as operações com CST 040 deveriam ser consideradas com prestações não tributadas para efeitos de cálculo do estorno proporcional do crédito de combustíveis, sendo que tomando como exemplo o período de 12/2017, observaremos que de operações isenta (CST - 040), corresponderam a R\$ 129.922,43 o que representa 8,53% do total de prestações e que fora devidamente estornado. Não havendo que se falar em utilização indevida de crédito fiscal, se replicando para todos as demais competências objeto da Autuação, como pode ser bem observado no demonstrativo produzido pela Recorrente, então fruto dos dados constantes na planilha fornecida pelo Auditor Fiscal, assim, através da identificação das operações com CST 040, fora recalculado o percentual de prestações tributáveis e não tributáveis e a partir daí apurada a existência de alguma divergência entre o valor devido e o valor estornado.

Concluiu que observando o que dispõe o coeficiente do cálculo do crédito, no qual deve ser considerada: (i) operações tributadas, (ii) antecipação, (iii) substituição tributária, (iv) doações tributadas e (v) saídas oneradas com previsão de manutenção de crédito. Assim, se as operações tributadas compõem o numerador do coeficiente do crédito, logo somente as saídas isentas, sem previsão de manutenção do crédito, art. 30, I do RICMS/BA, iram compor o numerador do coeficiente de estorno. Registra que à norma constante no inciso VIII, do art. 310

do RICMS/12 que trata sobre a vedação do uso de crédito quando a MERCADORIA tenha sido paga em regime de substituição tributária. Tal norma não se subsumi ao presente caso. Observa-se uma confusão na análise e aplicação do referido dispositivo.

Destaca-se que em momento algum se discute a origem do crédito tributário. O auto de infração faz referência à proporcionalidade da sua utilização em virtude das operações subsequentes. Trata-se de uma discussão a respeito da segregação de operações realizadas pelo autuado em tributadas e não tributadas. Pede pela reforma do acórdão, que manteve a autuação e entendeu que as operações de substituição e antecipação tributária devem compor o coeficiente de estorno do crédito.

Finaliza e requer:

- a) preliminarmente, a nulidade do Acórdão nº 0092-06/23-VD, visto que foi proferido sem a devida intimação do sujeito passivo sobre a juntada de novos documentos na informação fiscal, determinando o retorno dos autos para o juízo *a quo* sanar o vício apontado, quer seja, intimar o Autuado para tomar ciência do inteiro teor da informação fiscal prestada pelo Agente Autuador e se manifestar no que for pertinente;
- b) no mérito: **i)** a extinção do débito da competência de 04/2017, frente ao fenômeno da decadência, conforme norma inserta no art. 150, § 4º do CTN; **ii)** à readequação das bases de prestações tributadas e não tributadas para efeitos de estornos de créditos, haja vista as apresentadas pelo ilustre Auditor estão completamente em desacordo com o RICMS/BA e entendimento da própria SEFAZ-BA (Parecer nº 13334/2013), devendo ser reduzidas o montante de ICMS devido para R\$ 15.910,22; **iii)** que seja julgado Procedente em Parte de modo a que seja reduzida a multa de 60% aplicada *in casu*, tendo em vista sua flagrante desproporcionalidade e seu caráter confiscatório, tudo em conformidade com o art. 150, IV da CF/88 bem como posicionamentos iterativos do STF (RE 91.707/MG; RE 82.510/SP; RE 60.476/SP);
- c) que seja determinado o arquivamento do presente Auto de Infração após todas as formalidades legais necessárias;
- d) pela produção de todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos, depoimento pessoal dos agentes autuadores, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo;
- e) os representantes legais da Recorrente sejam intimados antecipadamente sobre a inclusão em pauta de julgamento para realização de sustentação oral em consonância ao que dispõe o art. 35, alínea “a” do Decreto nº 7.592/99, Regime Interno do CONSEF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO (Quanto à base de cálculo do imposto)

O apelo recursal apresentado, conforme o art. 169, I, “b” do RPAF, visando modificar a decisão recorrida que julgou pela Procedência do Auto de Infração que lavrou autuação por “*utilização indevida de crédito fiscal, referente a estornos proporcionais efetuados a menor, decorrentes de operações isentas e não tributadas (04/2017 a 12/2021, com períodos intercalados)*”.

A Junta manteve em sua totalidade da autuação entendendo que o contribuinte é prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, pelo que faz jus ao crédito de que trata o art. 309, I, “c” do RICMS/12 (atinentes a combustíveis e lubrificantes), mas efetuou a menor os estornos relativos aos serviços isentos ou não tributáveis que prestou.

Nas razões recursais, aponta os mesmos argumentos da peça impugnativa:

- a) alega nulidade da decisão recorrida devido à falta de intimação do sujeito passivo sobre a juntada de novos documentos na informação fiscal, determinando o retorno dos autos para o juízo *a quo* sanar o vício apontado, quer seja, intimar o Autuado para tomar ciência do inteiro teor da informação fiscal prestada e se manifestar no que for pertinente.

Para esta alegação de nulidade decisão, rejeito de início, pois conforme o art. 127, § 7º do RPAF, o fiscal autuante, não trouxe fatos novos, nem alterou a fundamentação da autuação e, tão

pouco modificou o demonstrativo do débito ora cobrado, onde se teve a confirmação da sua autuação, mantendo as mesmas razões que fora lavrado os autos.

- b) No mérito, teve duas questões levantadas: a **primeira**, alega decadência para o mês de abril autuado (não fora autuado os meses de maio a agosto), onde o contribuinte postou tela de recolhimento do imposto respectivo, que retratou que o recolhimento feito no mês subsequente é referente ao mês de abril, estando de acordo com o art. 150, § 4º do CTN; a **segunda**, defende a readequação da metodologia aplicada para o cálculo do estorno proporcional do crédito referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos utilizados na prestação de serviços de transportes e explica que as formas apresentadas estão completamente em desacordo com o RICMS/BA e entendimento da própria SEFAZ-BA (Parecer nº 13.334/2013), devendo ser reduzidas o montante de ICMS devido para R\$ 15.910,22.

Para a **primeira questão levantada sobre a decadência**, vejo que o contribuinte tem total razão, verifiquei a alegação do contribuinte, através do histórico de pagamento, no sítio da SETAZ, conforme junto abaixo em destaque:

Contribuinte				
Inscrição Estadual: 129.570.051				
CNPJ / CPF: 17.326.413/0001-63				
Razão Social: GRV LOGISTICA LTDA				
HISTÓRICO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS			Data/Hora do último arquivo: 24/05/2024 12:56	
DAE	Data	Receita	Referência	Valor
1707249904	08/12/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	11/2017	16.297,87
1706633108	09/11/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	10/2017	17.912,76
1705955958	09/10/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	09/2017	15.328,29
	06/10/2017	2582 - TPP FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - INEMA	03/2017	20,74
1705155254	11/09/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	08/2017	11.706,17
1704449380	09/08/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	07/2017	17.411,41
	31/07/2017	2582 - TPP FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - INEMA	01/2017	17,20
	28/07/2017	2582 - TPP FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - INEMA	02/2017	22,18
1703793901	10/07/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	06/2017	15.026,13
1703077819	09/06/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	05/2017	11.646,05
1702348517	09/05/2017	0775 - ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES	04/2017	24.120,86

Assim, tendo o contribuinte sendo intimado em 14/09/2022, e instaurado à inteligência do art. 150, § 4º do CTN, do direito da fiscalização de cobrar o imposto relativo as competências de janeiro a agosto de 2017, por ter decaído a prazo para a devida cobrança, ficando assim, excluído os referidos meses, no entanto, na consulta aos autos, a fiscalização cobra do sujeito passivo o mês de abril, no valor de R\$ 173,08 e, passa a novamente exigir do contribuinte a partir de setembro de 2017, início que não está pelo efeito da decadência. Portanto, excluo do lançamento o referido mês de abril, remanescendo o valor de R\$ 147.249,29 para a devida análise das questões do cálculo do imposto alegado pelo contribuinte.

Em relação à **segunda questão de mérito, que sustenta o contribuinte que a metodologia aplicada está inadequada com o RICMS/BA** e entendimento da própria SEFAZ-BA e pede pela redução, após adequação que alega correta, no valor de R\$ 15.909,87 (excluído o valor remanescente apurado pelo sujeito passivo que decaído pelo efeito da decadência).

Explica que identificou um erro no cálculo de proporcionalidade entre o crédito utilizado nas operações tributárias e o estorno devido nas operações isentas e não tributadas, sendo que, a principal atividade da Recorrente é transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, realizando a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos para abastecer os caminhões e prestar o serviço de transporte de carga.

Destaca que conforme o inciso I, do art. 309 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, prevê que a aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos utilizados para prestação de serviço de transportes, gera crédito fiscal de ICMS devendo ser compensado nas operações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, consequentemente, as operações subsequentes em que não houver a incidência do ICMS seja por isenção, não incidência ou imunidade o contribuinte deverá fazer o estorno do crédito proporcional as estas operações,

conforme o Parecer nº 13.334/2013, concluindo que se inclui no **numerador** do crédito fiscal todas as operações tributadas, incluindo antecipação tributária e substituição tributária, excluindo apenas as operações não tributadas. Enquanto no **denominador** serão contabilizadas todas as operações, tanto tributadas quanto não tributadas. Logo, o valor a ser estornado quando a operação subsequente não for tributada será a razão entre as operações não tributadas (isenção, imunidade, não incidência) sobre todas as operações realizadas.

O contribuinte citou o Parecer nº 13.334/2013, que versou:

“A empresa acima qualificada, inscrita no CAD-ICMS, sujeita ao regime normal de apuração do imposto e cuja atividade principal é o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (código 4639701), encaminha o presente processo de Consulta a esta Administração Tributária, nos termos do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, apresentando as seguintes indagações:

“a)- Para fins de mensuração do crédito a ser apropriado os valores relativos a saídas de produtos sujeito a Substituição tributária deverá compor o montante das saídas tributadas para fins de mensuração do crédito a ser apropriado no período?”

RESPOSTA:

O art. 309 do RICMS-Ba/12, que discorre sobre a constituição 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, assim dispõe:

“Art. 309 (...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;”

(...)

Desta forma, devem ser consideradas no numerador as saídas e prestações tributadas, inclusive aquelas cuja tributação seja antecipada ou por substituição tributária ou doações tributadas, e as saídas desoneradas (isenção, imunidade, diferimento, redução de base cálculo) com previsão de manutenção de crédito.

Por outro lado, no denominador, devem ser considerados os valores relativos a todas as prestações e operações de saídas relacionadas à circulação de mercadorias que implique também em uma transferência de titularidade da propriedade. Assim, devem ser incluídos valores relativos as operações e prestações tributadas, as saídas de mercadorias ou prestação para o exterior, as saídas isentas e com redução de base de cálculo, com ou sem previsão de manutenção de crédito, saídas com diferimento, saídas com mercadorias sujeitas antecipação ou substituição tributária, saídas em doação.

Por fim, não devem ser considerados no cálculo, nem no numerador e nem no denominador, os valores relativos as remessas de bens e mercadorias para prestação de serviço, saídas com suspensão sujeitas ao retorno, a exemplo de saídas para conserto, exposição, demonstração, industrialização em terceiro. Também não devem ser consideradas as operações estranhas ao campo de incidência do ICMS, tais como, locação, comodato, publicidade, etc. Ademais, não devem ser consideradas as saídas de material de uso ou consumo e de bens do ativo fixo em virtude de desincorporação ou baixa.

Respondido o questionamento apresentado, informe-se que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consultante acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.”

Apontou que a diferença no cálculo do crédito da fiscalização foi somente a exclusão das operações de antecipação e substituição tributária do numerador, no qual incluiu no cálculo do estorno do crédito as operações com antecipação e substituição tributária, visto que somente deveriam ser contabilizadas as operações sem incidência do ICMS, gerando valor maior de estorno.

Assinalou que apenas nas operações com CST 040 deveriam ser consideradas com prestações não tributadas para efeitos de cálculo do estorno proporcional do crédito de combustíveis, sendo que tomando como exemplo o período de 12/2017, foi observado que de operações isenta (CST - 040), corresponderam a R\$ 129.922,43 o que representa 8,53% do total de prestações e que fora devidamente estornado, não havendo que se falar em utilização indevida de crédito fiscal, se replicando para todos as demais competências objeto da autuação, então o fruto dos dados constantes na planilha fornecida pelo Auditor Fiscal e, através da identificação das operações com CST 040, fora recalculado o percentual de prestações tributáveis e não tributáveis e a partir daí apurada a existência de alguma divergência entre o valor devido e o valor estornado.

Dispositivos utilizados pela fiscalização e pela decisão para se manter a autuação, vejamos:

- Os arts. 28, 30 e 31 da Lei nº 7.014/96 versa que:

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.

(...)

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for 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;

(...)

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.

- Nos arts. 309, I, “c” e 310 do RICMS/12, dispõe que:

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:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços...

A fiscalização aponta que o contribuinte “é prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, pelo que faz jus ao crédito de que trata o art. 309, I, “c” do RICMS/12 (atinentes a combustíveis e lubrificantes), mas, ... efetuou a menor os estornos relativos aos serviços isentos ou não tributáveis que prestou”.

Consultando a legislação sobre transporte de cargas, mais precisamente, o art. 289: “ficam sujeitas ao regime de ST por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo F”, o art. 298: “São sujeitas a ST por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: § 3º - A ST relativa a prestações de serviço de transporte implica que: II – em todos os Conhecimentos de Transportes emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido”.

Em minha análise, vejo que a empresa autuada/recorrente opta pela conta corrente normal de ICMS. Destaco que o regime de ST por retenção é completamente diferente do regime de ST por antecipação. Observo que o sujeito passivo é ST por retenção e a ST de transporte não encerra a fase de tributação, sendo que o art. 298, § 3º, determina que na emissão da NF seja informado a opção de crédito, pois na ST por retenção, quem paga é a empresa de transporte e pode incluir sim, na base de cálculo, todo o valor para fim do crédito da conta corrente fiscal,

dando direito ao crédito as mercadorias isentas ou não tributadas, por isso o sujeito passivo deverá fazer o estorno sempre que der saída em mercadorias não tributadas ou isentas, portanto, vejo pertinência, pelo menos de início, nas razões da recorrente, pois o fiscal autuante se equivocou dizendo que o sujeito passivo deverá fazer o estorno sempre que der saída em mercadorias não tributadas ou isentas.

Ainda, em minha análise, destaco que a ST para retenção não pode ser incluído no numerador do cálculo e, por isso não cabe o art. 310 do RICMS, fundamentado pelo fiscal, consequentemente, estar evidenciado ser correto o cálculo do contribuinte.

Portanto, vejo total pertinência nas alegações do contribuinte quando sustenta que a metodologia efetuada pela fiscalização está inadequada, consequentemente, o regime de ST por retenção é completamente diferente do regime de ST por antecipação, sendo que o sujeito passivo é ST por retenção e a ST de transporte não encerra a fase de tributação, sendo que o art. 298, § 3º, determina que na emissão da NF seja informado a opção de crédito, pois na ST por retenção, quem paga é a empresa de transporte e pode incluir sim, na base de cálculo, todo o valor para fim do crédito da conta corrente fiscal, dando direito ao crédito as mercadorias isentas ou não tributadas.

Em relação à intimação dos representantes legais sobre a inclusão em pauta de julgamento para realização de sustentação oral em consonância ao que dispõe o art. 35, alínea “a” do Decreto nº 7.592/99, Regimento Interno do CONSEF. Informo que as intimações são feitas através o D.O.E. e, também podem ser consultados pelo sítio da SEFAZ a data do julgamento, sendo publicada antecipadamente, nos termos da legislação. Para o caso da sustentação oral, o contribuinte ao saber ou tomar ciência pelos meios comunicativos (internet e jornal do D.O.E.), deve se orientar através do sítio da SEFAZ (Carta de Serviço) a forma de solicitar a sustentação oral, conforme as orientações postadas, direcionando para a legislação pertinente (art. 163 do RPAF e art. 64-A do RI do CONSEF – Decreto nº 7.592/99).

Assim, acolho o entendimento do recorrente e, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado no sentido de tornar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, sendo excluído a decadência para o mês de abril e, readequado o método aplicado, conforme a legislação pertinente. Portanto, o valor remanescente é conforme o quadro abaixo:

COMPETÊNCIA	2017	2018	2019	2020	2021	ANO	ICMS A PAGAR
jan	R\$ 0,00	R\$ 132,74	R\$ 0,31	R\$ 13,81	R\$ 0,00	2017	R\$ 569,49
fev	R\$ 0,00	R\$ 0,52	R\$ 1,78	R\$ 0,00	R\$ 0,00	2018	R\$ 269,51
mar	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	2019	R\$ 13.893,62
abr	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,41	R\$ 0,03	2020	R\$ 1.125,68
mai	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16,11	R\$ 0,00	R\$ 0,00	2021	R\$ 51,57
jun	R\$ 568,77	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1,36	R\$ 0,00	TOTAL	R\$ 15.909,87
jul	R\$ 0,00	R\$ 0,58	R\$ 1,74	R\$ 0,16	R\$ 0,20		
ago	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 7.042,33	R\$ 0,00	R\$ 48,87		
set	R\$ 0,00	R\$ 135,34	R\$ 6.829,97	R\$ 0,00	R\$ 0,59		
out	R\$ 0,72	R\$ 0,33	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00		
nov	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00		
dez	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1,39	R\$ 1.109,94	R\$ 1,88		
TOTAL	R\$ 569,49	R\$ 269,51	R\$ 13.893,62	R\$ 1.125,68	R\$ 51,57		

VOTO DISCORDANTE (Acolhe o entendimento do relator com exceção do CFOP 6932)

Concordo, em sua maior parte, com o entendimento do Relator, sobretudo no que diz respeito ao reconhecimento da decadência e ao acolhimento do argumento do Autuado de que houve erro na metodologia de cálculo aplicada pelo Autuante, especificamente no que concerne a não consideração, para fins de cálculo do crédito proporcional, das operações submetidas a antecipação ou substituição tributária como operações tributadas.

Segundo o artigo 30, I da Lei nº 7.014/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento “*for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na entrada da mercadoria ou utilização do serviço*”. O artigo 310 do RICMS-BA/12, prevê, especificamente para a

prestação de serviços, que “é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita”, “quando a **prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto**, exceto a destinada ao exterior”.

Veja que, no caso em tela, pelo fato de a atividade principal da Recorrente ser o transporte rodoviário de cargas, não há que se falar em “saída não tributada”, mas sim na prestação de serviços não tributados, o que não se verifica quando as prestações estão submetidas à substituição tributária. No caso em tela, as prestações de serviços, ainda que submetidas à substituição, são devidamente tributadas. Apenas a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente é transferida, pela legislação, a um terceiro, em substituição ao prestador.

Por esse motivo, entendo que, para o cálculo do crédito proporcional, deve ser considerado, no numerador da fração a ser aplicada, todas as operações tributadas, incluindo as submetidas à substituição tributária, enquanto que, no denominador, como foi feito, devem ser consideradas todas as operações.

Peço licença para discordar do Relator apenas no que diz respeito às operações, realizadas pelo Autuado, com o CFOP 5.932 (prestação de serviço de transporte iniciada em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador). Nesse caso, entendo que agiu corretamente o Autuante quando considerou essas operações como não tributadas, na medida em que, por efetivamente não serem tributadas pelo Estado da Bahia, não devem, no meu entender, repercutir para fins de cálculo proporcional do crédito a ser compensado com o imposto devido a este Estado.

VOTO VENCEDOR

Peço vênha ao ilustre Conselheiro Relator para divergir quanto à sua posição quanto às operações que devem ser utilizados para calcular a proporção entre as operações não tributadas e o total das operações para efetuar o estorno proporcional previsto no Art. 309, I, “c” c/c o Art. 312, § 4º do RICMS/12, transcritos abaixo:

“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:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

...

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

...”

O Autuado possui operações com os seguintes CFOP's:

5.352 - Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial;

5.353 - Prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial;

5.360 - Prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte;

5.932 - Prestação de serviço de transporte iniciada em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador;

6.352 - Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial;

6.353 - Prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial;

6.360 - Prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte;

6.932 - Prestação de serviço de transporte iniciada em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador.

Na autuação, foram considerados como tributadas as operações com os CFOP's 6.352, 6.353 e 6.360, o que entendo como correto, tendo em vista que os CFOP's 5.352, 5.353, 5.360 e 5.932 se referem a

operações internas, as quais estão dispensadas de recolhimento do imposto, assim como o CFOP 6.932, que se refere a operações não tributadas no Estado da Bahia, pois são relativas a operações iniciadas em outras unidades da Federação.

Sendo assim, entendo que a autuação está correta.

Entretanto, concordo com a ilustre Relatora quanto ao reconhecimento da decadência em relação às operações ocorridas no mês de abril de 2017, tendo em vista que a ciência da lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em 20/09/2022, e as operações foram registradas na sua escrituração fiscal.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, apenas para excluir a exigência referente ao mês de abril de 2017, no valor de R\$ 173,08, mantendo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 147.249,29.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232948.0034/22-0**, lavrado contra **GRV LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 147.249,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO DISCORDANTE (Acolhe o entendimento do relator com exceção do CFOP 6932) – Conselheira: Camila Magnavita da Fonseca Camargo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO - VOTO DISCORDANTE
(Acolhe o entendimento do relator com exceção do CFOP 6932)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS