

**A. I. N°** - 300200.0005/18-8  
**AUTUADA** - PUJANTE TRANSPORTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ CARLOS ALMEIDA DE ABREU  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 03.05.2019

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0043-05/19**

**EMENTA:** ICMS. EMPRESA TRANSPORTADORA. 1. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO FISCAL. 2. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO FISCAL NA ENTRADA DE MERCADORIAS. PRESTAÇÕES PARCIALMENTE DESONERADAS DE TRIBUTAÇÃO. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DA DIFAL. Ante o expressivo saldo credor acusado na escrita durante todo o período alcançado pela exigência tributária, em montantes superiores ao total dos valores ora reclamados, impõe-se a nulidade das infrações 1 e 3 para que a escrita reconstituída seja demonstrada no novo lançamento, após o que, constatada repercussão tributária em algum período, sobre esta deverá recair a cobrança. Todavia, face expressa previsão legal, remanesce neste PAF para a infração 02 o acerto da multa de 60% sobre os créditos fiscais considerados ilegítimos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Vale preambularmente salientar que foram adotadas para confecção deste relatório as premissas estipuladas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, mormente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/06/2018, montou o valor nominal total de R\$198.340,72, afora penalidades, e, detalhadamente, contém as seguintes exigências:

### **Infração 01 – 01.06.01:**

*Efetou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto.*

*Estorno lançado no Livro de Apuração do ICMS, em que o contribuinte não conseguiu esclarecer a sua origem, apesar de devidamente intimado.*

A quantia nominal totaliza R\$84.188,27 e o enquadramento legal se dá pelos arts. 24, 25 e 26, todos da Lei nº 7.014/96, c/c os arts. 307 e 308 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, VI, “f”, da Lei atrás mencionada.

Abrange os fatos geradores que vão de novembro a dezembro de 2014, janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2015.

### **Infração 02 – 03.04.03:**

*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário.*

*Empresa deixou de utilizar a proporcionalização na apuração do crédito fiscal e apuração do imposto, em relação às operações tributadas e não tributadas, conforme planilhas, Livro de Saídas, Livro de Entradas e Livro de Apuração do ICMS.*

A quantia nominal totaliza R\$78.782,12 e o enquadramento legal se dá pelos arts. 24, 26 e 34, XII, todos da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei atrás mencionada.

Abrange os fatos geradores que vão de janeiro a dezembro de 2013, janeiro, março a maio, julho e dezembro de 2014, janeiro, março e maio a dezembro de 2015.

**Infração 03 – 06.05.01:**

*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

*Conforme planilhas, Notas Fiscais de Entradas, Livro de Entradas e DAEs.*

A cifra histórica totaliza R\$35.570, 33 e o enquadramento legal se dá pelos art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei atrás mencionada.

Abrange os fatos geradores que vão de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015.

Autuante anexa, dentre outros documentos, intimações para apresentação de livros e documentos fiscais (fls. 12/13), intimação para correção de cumprimento de obrigações acessórias (fl. 14), planilha de estornos indevidos de débitos (fls. 15/16), planilhas de proporcionalização dos créditos fiscais (fls. 17/19), planilhas de cálculo devido da DIFAL (fls. 20/22), relação de DAEs (fls. 23/28), registros fiscais de apuração do ICMS (fls. 29/64), registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias (fls.65/100), registros fiscais dos documentos de saídas de mercadorias (fls. 101/136) e CD contendo os citados arquivos na forma digital (fl. 137).

Ciente do lançamento em 19.6.2018, contribuinte apresenta impugnação (fls. 144/156) em 16.8.2018, com registro no sistema de protocolo (fl. 143).

Após reprisar os fatos assacados na autuação, sustenta a improcedência das infrações 01 e 02 invocando o mecanismo constitucional da não cumulatividade do ICMS, haja vista os produtos adquiridos servirem para a realização do propósito negocial do serviço de transportes, e citando jurisprudência do STJ.

Sobre a infração 03, defendente limita-se a dizer que não há diferencial de alíquota a recolher porquanto os produtos adquiridos constituem insumos para a empresa e não materiais de uso e consumo ou bens do ativo fixo.

Colateralmente, pede, por fim, a extirpação da penalidade pecuniária, dado o seu caráter confiscatório.

Nenhum documento é trazido com a peça impugnatória.

Em suas informações fiscais (fl. 158/163), o i. auditor fiscal reitera a autuação, aduzindo para a infração 01 que nenhum elemento probatório foi produzido pela empresa no sentido de demonstrar a justeza e legalidade do estorno de débito efetuado.

Quanto a infração 02, pondera a legislação é clara ao prever a proporcionalização do uso dos créditos fiscais quando há prestações tributadas e não tributadas, designadamente no art. 312, §4º, do RICMS-BA.

No que tange à infração 03, acentua que as mercadorias adquiridas não constituem insumos, dada a natureza do negócio empreendido pela autuada – prestação de serviços de transporte, com limitação de uso de crédito para determinados produtos, de sorte que, sendo as aquisições interestaduais, sobeja devido a diferença de alíquotas.

Acerca da alegação de traduzir confisco a multa aplicada, explora citação do Min. Marco Aurélio, lembrada pela própria impugnante, de que exagero só haverá se a sanção ultrapassar o valor principal, de sorte que o percentual de 60% está consonante com tal entendimento.

Sorteado o PAF para esta Junta, fui designado para examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

## VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões preliminares do processo.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória é sócio-gerente da empresa, conforme se atesta através do instrumento de fl. 142.

Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Prefacialmente, consigne-se logo inexistir decadência aplicável ao presente caso, apesar de tal alegação não ter sido ventilada no PAF, inobstante a autuada ter tomado ciência do auto de infração em 19/6/2018 e haver cobranças relacionadas a fatos geradores ocorridos antes de junho de 2013. É que não se vê recolhimentos espontâneos de ICMS feitos pelo contribuinte entre o período de janeiro a maio de 2013, à luz do extrato de arrecadação colacionado à fl. 23, referente ao exercício fiscal mencionado. Houve, na época, pagamentos a título de taxas pelo exercício de poder de polícia (TPP). Neste diapasão, há que se aplicar o contido no art. 173, I, do CTN, de modo que o prazo decadencial seria contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente à ocorrência do fato gerador, não se apresentando extinta, portanto, qualquer parcela aqui cobrada de tributo.

Disto isto, faz-se a apreciação da presente cobrança inicialmente pela infração 02 e, depois, conjuntamente, pelas infrações 01 e 03.

No tocante à infração 02, o lançamento pautou-se na falta do estorno proporcional do crédito fiscal oriundo das entradas de mercadorias usadas na atividade de prestação de serviços de transporte, em razão de parte destas prestações não sofrer tributação.

Verifica-se através dos documentos de fls. 17 a 19 que a proporcionalidade para se fazer a glosa foi efetuada corretamente. Tome-se como exemplo o mês de maio de 2014: das prestações totais de R\$270.433,59, foram tributadas R\$139.595,51 e desoneradas R\$130.838,08. Confrontando-se as prestações não tributadas com as prestações totais, conclui-se que, neste mês, as prestações isentas representaram 48% da totalidade das prestações; aplicando-se 48% sobre os créditos fiscais escriturados, isto é, R\$2.577,60, chega-se à quantia a ser estornada de R\$1.247,06.

Idêntico raciocínio metodológico-aritmético atrás enunciado foi aderido em todos os meses, **não contrariado pela empresa em nenhum momento**. Todo estorno proporcional foi construído em cima de bases matemáticas coerentes, nenhum retoque merecendo ser feito ao montante liquidado pelo autuante.

Carece de razoabilidade e ofende até o mecanismo da não-cumulatividade o argumento defensivo de que todos os créditos fiscais seriam apropriáveis na escrita. Se parte das prestações de serviço de transporte não sofre tributação, soa coerente que se adote a proporcionalidade, no intuito de se admitir a compensação do imposto em relação apenas às prestações tributadas.

Nenhuma aplicabilidade ao caso concreto possuem os precedentes jurisprudenciais trazidos aos autos.

Aliás, há no RICMS-BA previsão do estorno proporcional nestas situações, designadamente no art. 312, §4º, a saber:

**“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:

*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;*

(...)

**§ 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**” (negritos da transcrição).

Os demonstrativos acostados com o auto de infração bem demonstram a proporcionalidade adotada em cada mês, acompanhada do valor de estorno respectivo, perfeitamente compreensíveis aos olhos da autuada, que, com plenas condições de se defender e contradizer a cobrança, não obstante nada ter feito de substancial nesta direção.

Tal estorno já é por demais conhecido deste Conselho, através de julgados anteriores, dos quais cabe referenciar o contido no Ac. nº 0081-03/18, da lavra da r. 3ª JJF, só para trazer um de recentíssima publicação.

Por outro lado, da análise dos registros de apuração do ICMS juntados pelo autuante, verifica-se que durante todo o período alcançado pela exigência tributária, esteve a empresa acusando expressivo saldo credor de ICMS, oscilando entre R\$340.000,00 e R\$554.000,00.

Assim, mesmo com a glosa proporcional dos créditos fiscais, permaneceria o sujeito passivo ainda com vultoso saldo credor de imposto, inexistindo, por conseguinte, repercussão tributária.

Por este fio de raciocínio, isto é, em não redundando o estorno proporcional dos créditos em falta de recolhimento do imposto, não há que se falar em cobrança de ICMS, mas em imposição de multa, conforme preceitua o art. 42, VII, “b”, do RICMS-BA:

**“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:**

(...)

**VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno.**

(...)

**b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;”**

Por conseguinte, ao ser procedente tão somente a penalidade, à razão de 60% do montante do crédito indevido, o demonstrativo de débito da infração 02 ficará deste jeito:

INFRAÇÃO 02 - 03.04.03

Ocorrência	Vencimento	Multa	Val. Histórico	Val. Julgado
31/01/2013	09/02/2013	60%	5.431,15	3.258,69
28/02/2013	09/03/2013	60%	8.687,24	5.212,34
31/03/2013	09/04/2013	60%	1.662,64	997,58
30/04/2013	09/05/2013	60%	799,02	479,41
31/05/2013	09/06/2013	60%	6.425,20	3.855,12
30/06/2013	09/07/2013	60%	4.646,86	2.788,12
31/07/2013	09/08/2013	60%	368,34	221,00
31/08/2013	09/09/2013	60%	7.312,91	4.387,75
30/09/2013	09/10/2013	60%	4.435,36	2.661,22
31/10/2013	09/11/2013	60%	5.709,02	3.425,41
30/11/2013	09/12/2013	60%	3.794,49	2.276,69
31/12/2013	09/01/2014	60%	3.479,71	2.087,83
31/01/2014	09/02/2014	60%	1.775,26	1.065,16
31/03/2014	09/04/2014	60%	758,31	454,99
30/04/2014	09/05/2014	60%	2.293,80	1.376,28
31/05/2014	09/06/2014	60%	1.247,06	748,24
31/07/2014	09/08/2014	60%	48,24	28,94
31/12/2014	09/01/2015	60%	717,76	430,66
31/01/2015	09/02/2015	60%	108,04	64,82
31/03/2015	09/04/2015	60%	652,35	391,41

31/05/2015	09/06/2015	60%	400,36	240,22
30/06/2015	09/07/2015	60%	6.385,72	3.831,43
31/07/2015	09/08/2015	60%	3.940,72	2.364,43
31/08/2015	09/09/2015	60%	1.886,15	1.131,69
30/09/2015	09/10/2015	60%	2.246,47	1.347,88
31/10/2015	09/11/2015	60%	2.313,24	1.387,94
30/11/2015	09/12/2015	60%	59,56	35,74
31/12/2015	09/01/2016	60%	1.197,14	718,28
TOTAL			78.782,12	47.269,27

**Fica de logo o contribuinte obrigado a reconstituir sua escrita levando em conta o aproveitamento ilegítimo destes créditos fiscais, independente do que puder também ser retificado em face das demais irregularidades formalizadas neste PAF.**

De outra sorte, é pela existência de saldo credor considerável que se passa a decidir acerca das infrações 01 e 03.

Ambas as exigências denunciam haver a adoção de procedimentos irregulares na escrita fiscal, até porque não consegue o sujeito passivo contraditá-las com elementos probatórios condizentes.

Entretanto, durante todo o período alcançado pelas citadas infrações, havia na escrita do sujeito passivo saldo credor suficiente para suportar os procedimentos equivocados acusados pelo autuante.

Neste diapasão, o lançamento neste particular carece de elementos quantitativos que possam assegurar com firmeza a natureza da infração, porquanto inexistiu, pela cobrança ali efetuada, repercussão tributária que pusesse o Estado da Bahia como credor de ICMS, a ponto de credenciá-lo a investir judicialmente contra a autuada exigindo dela qualquer recolhimento do imposto.

Repita-se: no decorrer de todo o intervalo temporal açambarcado pela exigência tributária, esteve a empresa acusando expressivo saldo credor de ICMS, oscilando entre R\$340.000,00 e R\$554.000,00, de sorte que, mesmo sendo somadas de uma só vez as infrações 01 e 03 (e não mês a mês), o seu montante total em nenhum momento conseguiria superar os saldos credores mensais consignados nos registros da autuada, ainda que a elas fossem agregados os montantes cobrados da infração 02.

Não se pode esquecer que os montantes de diferença de alíquota passaram a integrar a apuração normal do ICMS, nos moldes do art. 305, § 4º, do RICMS-BA, aliás reproduzido na peça informativa à fl. 163.

Em suma, para se concluir que houve falta de pagamento de ICMS com o lançamento errôneo de estornos indevidos de débitos fiscais e com a desconsideração como débitos fiscais dos valores devidos a título de DIFAL, seria necessário que a auditoria reconstituísse a escrita da autuada e verificasse, mês a mês, se apareceu algum saldo devedor, oportunidade em que, aí sim, haveria repercussão tributária e consequente cobrança de imposto.

A falta de constatação de ter ocorrido repercussão tributária nos períodos autuados acarreta insegurança em se determinar a natureza da infração, sendo forçoso reconhecer-se a nulidade das infrações 01 e 03, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA.

Todavia, encerrada a discussão em fase administrativa, deve a fiscalização repetir a ação de auditoria a salvo de falhas, reconstituindo a escrita após a correção das medidas equivocadas tomadas pelo sujeito passivo e denunciadas nas infrações 01 e 03, ocasião em que, havendo saldo devedor, deve ser efetuado novo lançamento de ofício, ou persistindo saldo credor, ainda que em menores montantes, deve o contribuinte adotá-lo como valores referenciais para as novas apurações.

“*Ex positis*”, julgo procedente em parte a infração 02, sendo devida apenas a multa de 60%, no montante histórico total de R\$47.269,27, e julgo nulas as infrações 01 e 03, devendo a ação fiscal ser repetida a salvo de falhas, inclusive com a reconstituição da escrita fiscal levando em consideração os valores a débito dos estornos efetuados incorretamente e os montantes devidos a título de diferencial de alíquotas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **300200.0005/18-8**, lavrado contra **PUJANTE TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$47.269,27**, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de março de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR