

A. I. Nº. - 300200.0009/18-3  
AUTUADO - J R TRANSPORTES LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS ALMEIDA DE ABREU  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/07/2019

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0128-03/19**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. O sujeito passivo deixou de aplicar a proporcionalidade na apuração do crédito fiscal e apuração do imposto, entre as operações tributadas e não tributadas, resultando em uma utilização de crédito fiscal a maior do que teria direito. O autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2018, exige ICMS no valor de R\$320.836,45, acrescido da multa de 60%, pelo recolhimento a menos, em razão de erro na apuração dos valores do imposto, nas prestações de serviço de transporte rodoviário. Empresa deixou de utilizar a proporcionalidade na apuração do crédito fiscal e apuração do imposto, em relação às operações tributadas e não tributadas, conforme planilhas, livros de Entradas, Saidas e Apuração, nos meses de setembro a dezembro de 2013, janeiro a maio, setembro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015. (Infração 03.04.03)

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.139/145. Afirma que, em que pese os argumentos trazidos pelo Autuante para justificar o presente auto de infração, conforme será demonstrado a seguir, o lançamento de ofício em comento, não merece prosperar, haja vista a existência de vícios insanáveis.

Diz que de acordo com a doutrina brasileira, a norma jurídica tributária pode ser definida, em sentido amplo, como aquelas relacionadas com o fenômeno tributário, que impõe ao contribuinte ou um terceiro uma conduta compulsória de fazer certas atividades formais, instrumentais, que contribuem, direta ou indiretamente, com a atividade estatal de fiscalização e arrecadação de tributos. Com a finalidade de efetivar o cumprimento das obrigações tributárias o legislador pátrio impõe ao ordenamento jurídico, normas sancionatórias ou punitivas.

Afirma que a autoridade administrativa ao lançar o imposto devido ou aplicar a penalidade cabível deve fazer com bastante cautela, a fim de se evitar a cobrança indevida de tributo ou penalidade.

Comenta que o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, conceitua o lançamento de ofício como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível. Cita que o RPAF/BA, é bastante claro, em afirmar, em seu art. 18, que o lançamento de ofício será nulo quando não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Aduz que compulsando os autos, constata-se que o fiscal Autuante, extrapolou os seus deveres de fiscalização ao glosar ICMS que foram lançados na escrita fiscal

corretamente. Cita o magistério de Luciano Amaro, no seu Curso de Direito Tributário, sobre lançamento tributário.

Salienta que o Conselho de Fazenda, ao se deparar com situações semelhantes a dos presentes autos, reconheceu a insegurança jurídica e julgou nulo o lançamento de ofício. Transcreve acórdãos que entende tratar-se de precedentes. Nota insegurança do lançamento de ofício, razão pelo qual a ação fiscal deve ser julgada nula, por ser da mais absoluta justiça.

Ao reproduzir a infração que lhe foi imputada, afirma que não se verifica qualquer irregularidade fiscal suficiente a embasar a acusação fiscal ora impugnada. Em que pese as operações que originaram a lavratura desta infração, tivessem iniciado em outros Estados da Federação, não possui qualquer óbice legal a impedir o creditamento dos ICMS pagos pelo Autuado, a título de antecipação tributária.

Aduz que teve inúmeros casos, em que o serviço de transporte de Carga, que se iniciou fora do Estado da Bahia e teve o ICMS pago antecipadamente nos Estados onde de fato, iniciou a circulação da mercadoria, de acordo com o art. 298 RICMS BA, deu direito ao crédito.

Explica que a Substituição Tributária no Estado da Bahia possui a seguinte regra: haverá a Substituição Tributária, quando o Tomador, for o emitente da Nota Fiscal e contribuinte do imposto, o Tomador deverá informar no campo Informações Complementares: "ICMS no transporte recolhido por Substituição Tributária". O Transportador no final da prestação deverá emitir um CTRC com a seguinte expressão em observações: "Substituição tributária - RICMS-BA, art. 382" que é o caso dos transportes feitos em especial para a Elekeiroz, que é o ICMS substituto tributário.

Quanto aos créditos indevidos, registra que de acordo com artigo 292, § 1º, inciso V do RICMS/BA, nas saídas para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, quando se referir a combustíveis, lubrificante e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS.

Comenta que, caso isso não ocorra, de acordo artigo 292, parágrafo 2º, inciso I a II do RICMS/BA, o destinatário deverá emitir nota fiscal para este fim, tendo como natureza da operação "Recuperação de crédito" e indicar ou relacionar na nota fiscal de que cuida o inciso I deste parágrafo o documento ou documentos de aquisição, e calcular sobre o valor total o crédito a ser utilizado, pela alíquota vigente para as operações internas, não podendo o destaque de o imposto ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias. Assim, conforme o artigo 309, inciso I, alínea "c", do RICMS/BA, o crédito é permitido para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes, portanto, para fazer jus ao crédito, o combustível adquirido deve ser utilizado na prestação de serviço tributada pelo ICMS.

Frisa ser de saber notório, que o ICMS é um imposto não cumulativo, assim sendo, o contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto pago em operações anteriores. Nesse caso, havendo a comprovação do efetivo pagamento do imposto, surge o direito do contribuinte de creditar-se dos respectivos valores. Já não bastasse as razões elencadas para fulminar, por completa, a referida infração, há de se destacar que o roteiro de auditoria aplicado pelo Autuante não se adequa para os fins pretendidos, tornando frágil todo o lançamento. Como inexiste nos autos provas suficientes para embasar o lançamento fiscal e o roteiro aplicado não se presta para apurar os supostos créditos fiscais devidos, esta infração deve ser julgada nula, sob pena de violar os princípios Constitucionais da ampla defesa, contraditório e devido processo legal. Pede que esta Junta de Julgamento Fiscal conheça a presente defesa e, em seguida, que seja dado provimento, a fim de se julgar nulo todo o auto de infração.

Acrescenta que na hipótese de não ser acatada a nulidade, requer seja acatado os pedidos alternativos, formulados no sentido de julgar improcedente o lançamento fiscal, ou excluir os impostos glosados indevidamente.

Pugna por todos os meios de prova permitida em lei, inclusive, a juntada posterior de documentos e a realização de diligência, a fim de se aferir, se os créditos glosados pelo Autuante são originários de mercadorias utilizadas no serviço de transporte, lhe assegurando todos os direitos e garantias inerentes ao processo administrativo fiscal.

O Autuante produz a informação fiscal fls.399/403. Repete a irregularidade apurada. Sintetiza os termos da defesa. Salienta de início, que o presente lançamento tributário foi elaborado com observância de todos os princípios legais e constitucionais, especialmente o direito de ampla defesa e do contraditório, sendo a empresa intimada para apresentação de documentos e fiscalização através do DTe.

Explica que após execução da fiscalização, através de procurador, a autuada tomou ciência do lançamento tributário e recebeu cópia do Auto de Infração e um CD, com todas as planilhas geradas durante a ação fiscal. Afirma que a empresa transportadora ao apurar os valores do imposto, pode se creditar do ICMS nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que, efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte. Para utilizar os créditos fiscais relativos a estes insumos, será necessário verificar que tipos de prestações de serviços são realizados pela empresa, se tributados, não tributados ou isentos, conforme previsto na legislação própria.

Portanto, frisa que será necessário calcular a proporcionalidade entre essas operações de prestação de serviços da empresa, para daí aplicar esse índice aos créditos fiscais a serem utilizados, podendo se creditar apenas dos valores proporcionais às saídas tributadas.

Observa que caso a empresa se credite do valor total, torna-se necessário o estorno do crédito fiscal proporcional às suas operações de prestação de serviços de transporte não tributadas ou isentas. Só que a autuada não fez, nem uma coisa, nem outra e se creditou dos valores integrais nas aquisições de seus insumos, conforme confessado pela própria defesa administrativa apresentada e os seus livros fiscais.

Verifica que se encontram corretos os valores apurados pela fiscalização, conforme planilha às folhas 11/13, elaboradas a partir dos livros fiscais apresentados pela própria autuada, ou seja, livro de Apuração do ICMS, folhas 21/55; livro Registro de Entradas, folhas 56/90; e livro Registro de Saídas, folhas 91/125, constantes do SPED Fiscal - Sistema Público de Escrituração Digital, existentes na base de dados da SEFAZ-BA e Receita Federal do Brasil, à época da fiscalização.

Esclarece que os cálculos foram elaborados a partir dos livros fiscais apresentados pela empresa autuada acima relacionados, com perfeita observância dos CFOP - Código Fiscal da Operação, cabendo esclarecer que é a partir dos CFOP que se identifica se a operação é tributada ou não, objeto de substituição tributária ou não, se operações internas ou interestaduais e por consequência, o início e o destino do serviço. A responsabilidade pelos dados constantes da escrituração é da própria autuada.

Diz que de uma simples análise das planilhas constantes do presente PAF, folhas 11/13, vê-se que está demonstrado de forma clara e cristalina, a apuração do imposto que deixou de ser recolhido. Na primeira parte, foram lançadas as saídas, ou seja, os valores dos serviços prestados pela autuada, distribuídos entre operações tributadas e não tributadas, levantados a partir do livro de Saídas, com identificação da situação tributária a partir dos CFOP ali registrados pela empresa. Já na parte central, encontram-se os percentuais apurados, relativos às prestações de serviço de transporte efetuadas pela empresa, operações tributadas e não tributadas. É a partir desses índices, que se calcula a proporcionalidade para o crédito do imposto.

Prossegue explicando que em seguida aparece o crédito fiscal destacado no livro Registro de Entradas e também no livro de Apuração do ICMS da Empresa. Foram sobre esses totais de

créditos fiscais que diz ter aplicado os percentuais anteriormente apurados, chegando-se aos valores dos créditos fiscais de direito, ao valor creditado indevidamente, que é efetivamente o valor do imposto recolhido a menor. Salienta que tudo isso está muito claro e devidamente comprovado nos autos, tudo lastreado nos livros fiscais escriturados e apresentados pela própria empresa autuada.

Entende que não restam dúvidas de que o presente auto de infração está revestido de todas as formalidades legais e constitucionais, e foi elaborado de forma clara e objetiva, com perfeita identificação do infrator, da infração, do fato gerador, o imposto devido, a penalidade cabível e demais preceitos do lançamento tributário. Ou seja, de fácil entendimento, tanto que a defesa demonstra ter entendido perfeitamente a infração.

Ressalta que a defesa reconhece que utilizou totalmente os créditos fiscais apurados em sua escrituração, mas discorda do uso da proporcionalidade prevista na legislação tributária própria. Sem argumentos para combater a infração, tenta destratar e desqualificar o trabalho do Auditor Fiscal. Registra ser público e notório que quando uma empresa realiza operações tributadas e não tributadas, só pode se creditar dos impostos relativos às entradas de mercadorias na mesma proporção das operações efetivamente tributadas que realiza. Por outro lado, 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, conforme artigo 310, inciso III e artigo 312, inciso I, §, 4º do RICMS-BA.

Assim, aduz que diferentemente do alegado pela autuada, os valores do imposto reclamado e multa aplicada, estão lastreados na legislação específica. Reproduz o art. 309, I, 310, III e 312, § 4º do retro mencionado Regulamento.

Salienta ser inquestionável a obrigatoriedade do instituto da proporcionalidade, na apuração do crédito fiscal da empresa que presta serviços tributados e não tributados, cabendo esclarecer que as ementas apresentadas pela defesa, não tem correlação com o presente caso.

Afirma que a fiscalização foi concluída e o Auto de infração lavrado em 29/06/2018 e a autuada tomou ciência em 05/07/2018, mas estranhamente, só na impugnação vem apresentar Recibo de Solicitação de Retificação da EFD, datados de 27/08/2018, constantes das folhas 392 a 397 e cópias dos livros Registro de Entradas e Registro de saídas, sem nada dizer a respeito. É apenas solicitação, não necessariamente a entrega dos arquivos retificados, que nada comprovam.

Repete que se trata apenas de uma solicitação, pois, provavelmente foi gerada uma entrega sem validade jurídica, já que referente ao período de apuração em que o contribuinte possui débito tributário em discussão administrativa com a SEFAZ, conforme estabelece o Regulamento do ICMS//2012, § 2º do art. 251 do RICMS/2012.

Diante de tudo que foi exposto, opina pela total procedência do presente lançamento tributário, que fora lavrado com estreita observância de todas as formalidades legais e constitucionais.

## VOTO

O defendente arguiu a nulidade da autuação, alegando que não estariam determinados com segurança, a infração e o infrator. Disse ter notado insegurança do lançamento de ofício, razão pelo qual a ação fiscal deveria ser julgada nula.

Analizando os elementos do PAF, afasto a nulidade suscitada. Não houve descumprimento à legislação tributária de regência, na lavratura do presente Auto de Infração, considerando que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos no levantamento fiscal, demonstrativos fls.11/13, necessários à demonstração dos fatos arguidos, possibilitando ao autuado exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Saliento que a descrição da infração, permite claramente identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado, o indefiro porque já se encontram no processo os elementos necessários a convicção dos Julgadores. Além disso, é inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Portanto, a realização da diligência requerida, desnecessária se faz para o julgamento do presente feito, pelo que rejeito referido pedido, na forma do art.147, inciso I do RPAF/99.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de recolhimento a menos, em razão de erro na apuração dos valores do imposto, nas prestações de serviço de transporte rodoviário. A empresa deixou de utilizar a proporcionalidade na apuração do crédito fiscal e apuração do imposto, em relação às operações tributadas e não tributadas, conforme planilhas, livros de Entradas, Saídas e Apuração, nos meses de setembro a dezembro de 2013, janeiro a maio, setembro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015.

O Defendente, em sua Impugnação, em apertada síntese, alegou que não se verifica qualquer irregularidade fiscal suficiente a embasar a acusação fiscal, por que: **a**) não possui qualquer óbice legal a impedir o creditamento dos ICMS pagos pelo Autuado, a título de antecipação tributária; **b**) em muitos casos as operações se iniciaram em outros Estados, portanto não seria devido o imposto; **c**) explicou como se dá o regime de ICMS Substituição Tributária no Estado da Bahia nos casos de prestação de serviços de transporte; **d**) nos termos regulamentar, nas saídas para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, quando se referir a combustíveis, lubrificante e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS; **e**) por ser o ICMS não cumulativo, tem o direito de creditar-se do imposto pago em operações anteriores.

Vale registrar, que o defendente não rebateu objetivamente em sua peça defensiva, a irregularidade apurada pelo Autuante em ação fiscal, nem questionou os cálculos elaborados para apuração do *quantum devido*. Ao compulsar os demonstrativos acostados aos autos, cuja cópia fora entregue ao Impugnante, fls.11 a 13, observo restar de forma clara e compreensível que a Empresa foi autuada por ter recolhido ICMS a menos, visto que deixou de utilizar a proporcionalidade na apuração do crédito fiscal e apuração do imposto, em relação às operações tributadas e não tributadas, conforme determinação legal.

Em sede de informação fiscal, o Autuante explicou, que a empresa transportadora, ao apurar os valores do imposto, pode se creditar do ICMS, nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que, efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte. Para utilizar os créditos fiscais relativos a estes insumos, será necessário verificar que tipos de prestações de serviços são realizados pela empresa, se tributados, não tributados ou isentos, conforme previsto na legislação própria. Isto porque, é necessário calcular a proporcionalidade entre essas operações de prestação de serviços da empresa, para aplicar esse índice aos créditos fiscais a serem utilizados, podendo se creditar apenas, dos valores proporcionais às saídas tributadas.

Saliento pelo que consta dos autos, que em nenhum momento, o defensante teve glosado créditos legítimos a que tem direito, como aduziu em sua defesa. Observo que a empresa se credita do valor total, destacado no documento fiscal comprobatório deste direito, e por isso, torna-se necessário o estorno do crédito fiscal proporcional às suas operações de prestação de serviços de transporte não tributadas ou isentas.

Verifico que, conforme informado pelo Autuante, os valores apurados e retratados na planilha às folhas 11/13, foram elaboradas a partir dos livros fiscais apresentados pelo próprio autuado, ou

seja, livro de Apuração do ICMS, folhas 21/55; livro Registro de Entradas, folhas 56/90; e livro Registro de Saídas, folhas 91/125, constantes do SPED Fiscal - Sistema Público de Escrituração Digital, existentes na base de dados da SEFAZ-BA.

Nessa esteira, constato que não assiste razão, a alegação defensiva, de que não se verifica qualquer irregularidade fiscal suficiente a embasar a acusação fiscal que impugnou, uma vez que consta devidamente discriminada a motivação para o presente lançamento fiscal. O débito apurado encontra-se em total consonância com o art. 30, inciso I da Lei 7.014/96, cujo teor é reproduzido pelo RICMS-BA/12 em seu art. 312, *in verbis*:

*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;*

Dessa forma, observo que o Autuante também calculou corretamente a proporcionalidade prevista no supra citado dispositivo regulamentar, em seu § 4º, *in verbis*:

*§ 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.*

Concluo restar comprovado nos autos, o cometimento pelo defendant do recolhimento a menos do ICMS, em decorrência da falta de estorno proporcional dos créditos fiscais, relativa às operações de prestações de serviços de transporte vinculadas a operações não tributáveis.

Também não vislumbro, no presente caso, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, como alegado na defesa, considerando que como dito nas preliminares deste voto, o lançamento fiscal foi realizado em absoluta consonância com a Lei 7014/96 e o RICMS/2012.

Em síntese, considerando os pressupostos acima alinhados, verificada a subsistência da infração quanto à obrigação principal, entendo correta a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, de 60% do valor dos créditos fiscais não estornados.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 300200.0009/18-3, lavrado contra J R TRANSPORTES LTDA., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$320.836,45, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR