

**PROCESSO** - A. I. N° 300200.0005/18-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PUJANTE TRANSPORTES LTDA.  
**RECORRIDOS** - PUJANTE TRANSPORTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0043-05/19  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/01/2021

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C.J.F. N° 0292-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO FISCAL. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. PRESTAÇÕES PARCIALMENTE DESONERADAS DE TRIBUTAÇÃO. O contribuinte descumpriu a obrigação, que não resultaria em pagamento em espécie, em dinheiro, por dispor de outros créditos, deixando de fazer um adimplemento ou “pagamento”, mediante seus próprios créditos fiscais disponíveis, razão pela qual, o legislador jamais cogitou em lançamento da multa conforme previsão do art. 42, VII, exatamente porque está a se tratar de efetivo descumprimento de obrigação de fazer, porém, com características claras de obrigação principal, já que resulta em adimplemento de uma obrigação com utilização de seus créditos, que fatalmente resultaria em recolhimento aos cofres públicos, não fossem os créditos. Não pode o fisco, reelaborar conta corrente do contribuinte, para lançar o imposto em data futura, mesmo porque, a depender da atividade do contribuinte, talvez nunca chegue a um saldo devedor, permanecendo sempre credor. Contudo, este saldo poderá ser transferido, ou mesmo vendido a terceiros, estando em desacordo com o seu valor real, pela falta de adimplemento de obrigações a débito, vencidas em datas anteriores. Também não se pode falar em ausência de repercussão financeira, simplesmente porque não geraria um crédito monetário imediato para o Estado. Evidente que o acúmulo indevido pelo crédito não diminuído pelo lançamento a débito, traz sim prejuízos ao Estado, dada a insegurança que tal situação traz em eventos futuros, quando o contribuinte passaria a ter saldo devedor, ou até mesmo transferir ou vender estes créditos inflados. Os exercícios fiscalizados, de 2013 a 2015, já se encontram fulminados pela decadência, sendo que o saldo inicial de 2016, ainda passível de fiscalização, já se encontra majorado pela ausência destes débitos de imposto, e o fisco não poderia retroceder aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, para refazimento da conta corrente, de forma a encontrar o valor verdadeiro do saldo de ICMS para o exercício de 2016, assim, fica obrigado a aceitar o saldo irreal de 2016, o que implica sim, em prejuízos à Fazenda Pública, pela impossibilidade de poder até apurar os lançamentos dos exercícios anteriores. Ao se efetivar o lançamento dos débitos, o fisco não mais precisa se

preocupar com os saldos de crédito da conta corrente do contribuinte, pois o pagamento destes débitos, torna perfeitamente ajustado os estornos de débitos indevidos, assim como o imposto não lançado pelas diferenças de alíquotas, ficando regularizada a situação fiscal do contribuinte quanto à sua conta corrente. Infrações subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Modificada a Decisão recorrida destes itens. 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. Mantida a Decisão recorrida desta imputação. Recurso de Ofício **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 3. Decisão por maioria. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, apresentados contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte 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.*

O contribuinte apresenta impugnação em 16.8.2018 (fls. 144/156), com registro no sistema de protocolo (fl. 143). O auditor prestar informação fiscal (fl. 158/163), a Junta julgadora decidiu pela Procedência Parcial, no qual anulou as infrações 1 e 3 (onde teve análise conjunta) e procedência parcial da infração 2 (tendo sido convertido em multa percentual de 60), nos seguintes termos:

### **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 arranjo 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.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “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.

Inconformado com a decisão de piso, o advogado interpõe com peça recursal às fls. 184 a 196 e, inicialmente, reproduz a ementa e o acórdão alegando que tal decisão merece ser parcialmente reformada.

Alega decadência com aplicação do artigo 150, § 4º do CTN e inaplicabilidade do artigo 173, I do CTN, no qual tem jurisprudência do STJ. Pontua que o Auto de Infração aplicou o prazo decadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário na forma prescrita no art. 173, I do CTN, entendendo ser caso de um novo lançamento, para poder cobrar multa por ausência de cumprimento de obrigação acessória e desconsiderou o fato de o ICMS ser tributo apurado mensalmente, com escrituração mensal de créditos e pagamento mensal de tributo.

Disse que tal entendimento equivaleria à ineficácia do artigo 150, §4º do CTN, dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o ICMS, apurados mensalmente. Destaca que STJ entende de forma diversa ao que foi feito no Auto de Infração: “Agravos: Regimental, em EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA nº 1.199.262, a 1ª SEÇÃO (órgão máximo daquele Tribunal para julgar

*matéria tributária e analisar a lei infraconstitucional, como é o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)” disse que, em casos de o fisco lançar apenas parcialmente o ICMS, não se trata um novo lançamento, mas, sim, apenas um novo cálculo do lançamento já feito pelo contribuinte.*

Salienta que tal fato, o prazo para a nova apuração do crédito tributário se inicia no dia do próprio fato gerador (art. 150, §4º do CTN) e não no primeiro dia do ano seguinte ao que a dedução do crédito deveria ser feita (artigo 173, I do CTN).

Assevera que pela definição do STJ, apenas se houvesse a omissão de todas as operações do contribuinte é que não se aplicaria o artigo 150, §4º do CTN, e sim o artigo 173, I do mesmo Código, pois, assim, não se teria nenhuma ‘antecipação de pagamento’, gerando a necessidade de um novo lançamento, já que inexistiu omissão quanto ao recolhimento do ICMS, vez que nas demais operações houve tal recolhimento.

Afirma que o prazo para o novo cálculo deve ter início no dia do fato gerador, no mês em que supostamente a nota fiscal deixou de ser lançada no livro de entrada. Acrescenta que aplicando esta premissa, conclui-se que o lançamento sofreu decadência, pois transcorreram mais de 05 (cinco) anos a contar da notificação do Auto de Infração, que se deu em 14-06-2018, abrangendo o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. Assim, para o período anterior a 14-06-2013, o lançamento é manifestamente improcedente, pois ele se deu em prazo superior ao quinquênio legal deferido ao Fisco para dar vazão ao seu direito.

Alega nulidade do Auto de Infração referente a multa aplicada por ser confiscatória, sendo uma ofensa a razoabilidade e proporcionalidade. Sustenta ser ilegal esta aplicação. Cita Sacha Calmon. Diz que não se pode punir o contribuinte a pagar duas vezes o que se considera devido. Com isso, esta multa afasta-se de seu caráter punitivo para virar um outro tributo, confiscando os bens do contribuinte.

Lembra que sobre a proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Colaciona julgado do STF sobre a matéria (STF - Relator Ministro Ilmar Galvão - Plenário - DJ de 24/10/2002), reproduz o art. 150, IV da Carta Magna. Transcreve trecho do voto do relator: “*O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa*”. Volta a reproduzir julgado do STF do Ministro Joaquim Barbosa no RE 492842-RN, publicada em 22.11.2006 e do TRF da 1ª Região.

Finaliza solicitando o cancelamento ou redução da multa no patamar de 20% do valor exigido. Requer a Improcedência do Auto de Infração e, consequentemente, o Provimento do Recurso.

#### **VOTO (Vencido quanto às Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício)**

Verifico que o presente Processo Administrativo Fiscal traz em seu bojo Recurso de Ofício devido a exclusão prevista nos termos do art. 169, I, “a” referente à maior ou igual à R\$200.000,00 das infrações 1 e 3, julgadas Nulas e, de Recurso de Ofício e Voluntário apresentado (art. 169, I, “b”) pelo contribuinte sobre a alegação de decadência para a infração 2 julgada parcialmente subsistente, no qual a JJF só exigiu a multa de 60% sobre o imposto.

Quanto ao Recurso de Ofício referente a exclusão dos valores referente à infração 1 e 3, devendo a ação fiscal ser renovada 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. E a falta desses dados ou procedimentos para se saber qual é o real imposto a ser cobrado ou até mesmo, cobrança nenhuma de imputação, sendo que essa apuração, mês a mês, poderá pontuar a verdade material dos fatos que realmente ocorreu. Destaco como bem disse a JJF, no qual me alinho, caso tenha saldo devedor, oportunidade em que, aí sim, haveria repercussão tributária e consequente cobrança de imposto. Assim, mantenho a Decisão recorrida, reconhecendo a nulidade destas infrações nos termos muito bem destacados - art. 18, IV, “a” do RPAF-BA.

Friso novamente o que a JJF destacou: *“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”*. Desse modo, entendo, corroborar a decisão da 5ª JJF por caracterizar pela nulidade.

Ainda na infração 2, a JJF decidiu pela Procedência Parcial, sendo devida tão somente a multa de 60% cobrada sobre o imposto no montante de R\$47.269,27.

Percebo que a intenção da JJF é bem clara em só cobrar a multa, vejo que o relator desta decisão analisou os registros de apuração do ICMS juntados pelo autuante, onde verifica que durante todo o período alcançado pela exigência tributária, esteve a recorrente acusando expressivo saldo credor de ICMS, oscilando entre R\$340.000,00 e R\$554.000,00, sendo com esses virtuosos saldos, fazendo proporcional exclusão dos créditos fiscais, não existiria repercussão tributária. Assim, aplicou-se a multa conforme o art. 42, VII, “b”, no qual eu acolho. Mantenho a Decisão de piso.

Voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício interposto.

A respeito do Recurso Voluntário a empresa recorrente trouxe, na infração 2, como argumento a decadência com aplicação do artigo 150, §4º do CTN e inaplicabilidade do artigo 173, I do CTN, no qual tem jurisprudência do STJ. Pontua que o Auto de Infração aplicou o prazo decadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário na forma prescrita no art. 173, I do CTN, entendendo ser caso de um novo lançamento, para poder cobrar multa por ausência de cumprimento de obrigação acessória e desconsiderou o fato de o ICMS ser tributo apurado mensalmente, com escrituração mensal de créditos e pagamento mensal de tributo.

De certo, a decisão da JJF abordou e enfrentou argumentos da defesa impugnatória, não tolhendo e nem cerceando o direito de defesa. Contudo, o lançamento foi pautado 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, onde estas operações de estorno já é por demais conhecido deste Conselho de Fazenda, através de julgados anteriores, aventados na Decisão recorrida.

Ressalto que a infração 2 caracterizada, diz respeito não a cobrança do imposto, a aplicação da penalidade pecuniária, conforme determinações, redundando o estorno proporcional dos créditos em falta de recolhimento do imposto, não tendo cobrança de ICMS, conforme preceitua o art. 42, VII, “b” do RICMS-BA, como já explicado nas minhas razões de ofício.

Sendo assim a referida infração ficou determinada com base na data da ocorrência restando valor de R\$47.269,27, conforme demonstrativo no relatório da decisão de Primeira Instância. Não acolho o pedido de decadência solicitada por não haver razão recursal para tal pleito.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução das multas por argumentos relativos ao caráter confiscatório, é preciso ressaltar que nos termos da Lei nº 7.014/96, as multas podem ter expressiva redução, a depender do momento do reconhecimento e pagamento do crédito tributário. E não compete a este Conselho de Fazenda, apreciar argumentos relativos à inconstitucionalidade de lei estadual, mas tão somente exercer o controle de legalidade face à legislação do ICMS estadual. Também este colegiado fazendário não tem mais permissão para exclusão ou redução da multa, conforme legislação editada em dezembro de 2019 - Art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Assim, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Em conclusão, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, conforme bem clara análise de Primeira Instância.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício)**

Com a máxima vênia, venho divergir apenas quanto ao Recurso de Ofício, no que diz respeito às infrações 1 e 3, estorno de débito sem comprovação da origem destes estornos, e à diferença de alíquotas, devida em aquisições interestaduais para consumo do estabelecimento, que estão perfeitamente caracterizadas e provadas. Vejamos o fundamento do voto recorrido, que apontou a nulidade de ambas:

*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.*

Para melhor compreensão das razões da minha discordância, trago o acerto da JJF, pela conversão da infração 2, de crédito fiscal indevido, em multa, com base no art. 42, VII da Lei nº 7.014/96:

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

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;*

Percebe-se que o legislador adotou a multa sem prejuízo da exigência do estorno, visto que cabe ao contribuinte refazer a sua escrita fiscal, e não ao fisco. Não pode o Estado invadir a esfera privada de outrem, para adimplir uma obrigação acessória (escrituração), que é do contribuinte. Cabe ao fisco apenas aplicar multa pelo descumprimento destas obrigações, mas não se interpor de forma a executar uma obrigação exclusiva de terceiros.

Estas 2 infrações não foram convertidas em multa, pelo simples fato da legislação ter previsão legal para as 3 situações de créditos dos itens “a”, “b” e “c”, do inciso VII: quando utilizado de forma indevida, pela falta de seu estorno, pela transferência irregular.

O crédito fiscal tem natureza inversa ao débito, gera direitos, e não obrigação de pagar. O crédito indevidamente lançado, não estornado ou transferido irregularmente está a conferir um direito que o contribuinte efetivamente não possui. O seu lançamento irregular, eleva o seu saldo de “direitos”, enquanto o não lançamento de débitos de imposto, no caso das infrações 1 e 3, seja pelo estorno indevido de débitos, seja pela diferença de alíquotas, tem efeito imediato de adimplemento da obrigação principal, seja com pagamento em espécie, seja com a redução do próprio saldo credor que o compensa.

No antigo regulamento do ICMS, o de 1997, o lançamento de crédito indevido era efetuado como se imposto devido fosse, acrescido de multa. Inúmeros Estados faziam isto, e ainda fazem. Contudo a doutrina insistia que lançar o crédito indevido, considerado como se fosse imposto não pago era um contrassenso; isto porque, um contribuinte que supostamente tivesse saldo zero, e lançasse 10 mil reais de crédito indevido, estaria pagando por um imposto que efetivamente não devia, já que seu saldo real naquele mês era zero, e só viria a dever mediante eventos futuros e incertos, quando seus débitos reais superassem esses créditos indevidos e estornados pelo fisco.



Punir o contribuinte com cobrança de imposto efetivamente indevido, por conta de um crédito inexistente, mas cujo estorno não implicasse em saldo devedor, seria equivalente no direito penal, a punir alguém que estivesse de tocaia para cometer um assassinato e fosse surpreendido antes do seu intento. Não houve crime.

No caso hipotético, não houve sonegação, e comparativamente seria estar cobrando imposto a ser devido em data futura e incerta, e forma preventiva, e que talvez jamais o saldo devedor viesse a ocorrer, dado que certos contribuintes possuem atividades que nunca geram saldo devedor.

Assim, o legislador optou por converter o lançamento do crédito indevido, não como imposto, pois não houve descumprimento de obrigação principal, punindo apenas com multa, mas dispensando o imposto, que efetivamente não é devido, exigindo o seu estorno.

No caso das infrações 1 e 3, estamos a tratar sim, de imposto devido e não de crédito indevido. Imposto este que seria adimplido, ou “pago” mediante lançamento a débito, porém, em vez de cumprida a obrigação com pagamento em espécie, faria com a baixa dos créditos disponíveis. Ao não fazê-lo, o contribuinte permanece com crédito majorado, a que não faz jus e o dano ao erário não é imediato, mas o dano será inevitável em momento futuro.

Ao contrário do crédito indevidamente lançado, o contribuinte, neste caso, descumpriu sim uma obrigação de fazer, que obviamente não resultaria em pagamento em espécie, em dinheiro, por dispor de outros créditos, mas deixou de fazer um adimplemento ou “pagamento” mediante seus próprios créditos fiscais disponíveis, razão pela qual o legislador jamais cogitou em lançamento da multa conforme previsão do art. 42, VII, exatamente porque está a se tratar de efetivo descumprimento de obrigação de fazer, porém, com características claras de obrigação principal, já que resulta em adimplemento de uma obrigação com utilização de seus créditos que fatalmente resultaria em recolhimento aos cofres públicos, não fossem os créditos.

Não pode o fisco, reelaborar conta corrente do contribuinte para lançar o imposto em data futura, mesmo porque a depender da atividade do contribuinte, talvez nunca chegue a um saldo devedor, permanecendo sempre credor. Contudo, este saldo poderá ser transferido, ou mesmo vendido a terceiros, estando em desacordo com o seu valor real, pela falta de adimplemento de obrigações a débito, vencidas em datas anteriores.

Também não se pode falar em ausência de repercussão financeira, simplesmente porque não geraria um crédito monetário imediato para o Estado. Evidente que o acúmulo indevido pelo crédito não diminuído pelo lançamento a débito, traz sim prejuízos ao Estado, dada a insegurança que tal situação traz em eventos futuros, quando o contribuinte passaria a ter saldo devedor, ou até mesmo transferir ou vender estes créditos inflados.

Aliás, no caso em lide, os exercícios fiscalizados, de 2013 a 2015 já se encontram fulminados pela decadência, sendo que o saldo inicial de 2016, ainda passível de fiscalização, já se encontra majorado pela ausência destes débitos de imposto, e o fisco não poderia retroceder aos exercícios de 2013, 2014 e 2015 para refazimento da conta corrente, de forma a encontrar o valor verdadeiro do saldo de ICMS para o exercício de 2016, assim, fica obrigado a aceitar o saldo irreal de 2016, o que implica sim, em prejuízos à Fazenda Pública pela impossibilidade de poder até apurar os lançamentos dos exercícios anteriores.

A considerar tal procedimento proposto no voto, o fisco ficaria condenado permanentemente a proceder a uma conta corrente em paralelo, até o dia, quem sabe em muitos anos, o contribuinte finalmente aparecesse com um saldo devedor. Tal situação é evidentemente esdrúxula, e levaria a uma insegurança das relações entre fisco e contribuinte.

Ao se efetivar o lançamento dos débitos, o fisco não mais precisa se preocupar com os saldos de crédito da conta corrente do contribuinte, pois o pagamento destes débitos torna perfeitamente ajustado os estornos de débitos indevidos, assim como o imposto não lançado pelas diferenças de alíquotas, ficando regularizada a situação fiscal do contribuinte quanto à sua conta corrente.

Face ao exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso de Ofício quanto aos itens 1 e 3. Infrações 1 e 3 procedentes. Assim, o montante do Auto de Infração, conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE/PROVIDO (RO)	84.188,27	0,00	84.188,27	60%
02	PROC. PARCIAL/N.PROV. (ROV)	78.782,12	47.269,27	47.269,27	-----
03	PROCEDENTE/PROVIDO (RO)	35.370,33	0,00	35.370,33	60%
<b>Total</b>		<b>198.340,72</b>	<b>47.269,27</b>	<b>166.827,87</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, quanto às infrações 1 e 3, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto, e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 300200.0005/18-8, lavrado contra **PUJANTE TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.558,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$47.269,27**, prevista no VII, “b” da mesma Lei e Artigo citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): José Raimundo Oliveira Pinho, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 3 – Recurso de Ofício)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS