

**A. I. N°** - 207090.0003/04-0  
**AUTUADO** - TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS ZAPELINI LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA CONSUELO PIRES BARROS  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 28.10.04

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0394-02/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CONTRIBUINTE DIVERSO DO INDICADO NO DOCUMENTO FISCAL. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. A legislação tributária veda expressamente o creditamento de imposto nas aquisições de material de consumo. Infrações caracterizadas. **c)** SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO UTILIZADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. **d)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado pela legislação tributária o lançamento de crédito fiscal nestes casos. 2. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração caracterizada. 4. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. MULTAS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração na elidida. **b)** ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DO LIVRO FISCAL. Fato não contestado. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas e não apreciadas as argüições de inconstitucionalidade da legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/04, exige o pagamento do valor de R\$ 93.175,78, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 77.725,50, no período de setembro de 2001 a dezembro de 2002, referente a mercadorias destinadas a contribuintes diversos do indicado nos documentos fiscais, conforme levantamento e documentos às fls. 45 a 102.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 10,15, nos meses de março e outubro de 2002, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme levantamento e documentos às fls. 103 a 105, e 71 a 102.
3. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 4,23, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras

unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março e outubro de 2002, conforme levantamento e documentos às fls. 103 a 105, e 71 a 102.

4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 11.052,03, nos exercícios de 2001 e 2002, relativa a aquisição de serviço de comunicação utilizado na prestação de serviço de transporte, conforme levantamento e documentos às fls. 106 a 226, e 71 a 102.
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 216,67, no mês de janeiro de 2001, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária, conforme levantamento e documentos às fls. 227 a 270, e 71 a 102.
6. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses janeiro, fevereiro, maio a dezembro de 2001, e janeiro a abril, junho, julho a outubro de 2002, apurada com base em notas fiscais coletadas no CFAMT, sujeitando-se a multa no valor de R\$ 4.027,20, equivalente a 10% sobre o montante dos documentos fiscais não escriturados nos livros fiscais, conforme levantamento e documentos às fls. 271 a 312, e 71 a 102.
7. Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares, sujeitando à multa no valor de R\$140,00.

O sujeito passivo, tempestivamente e através de advogado legalmente constituído, em sua impugnação às fls. 340 a 365, analisando o mérito das questões, aduz que os créditos fiscais glosados atinentes a combustível, pneus, câmaras e lubrificantes, não podem ser considerados simplesmente como mercadorias para uso e consumo, pois são itens necessários e empregados na atividade de transporte como material intermediário ou mesmo insumos.

Teceu comentários sobre o artigo 155, inciso II, da CF/88, a respeito da competência dos Estados para tributar além das operações de circulação de mercadorias, as operações e prestações de serviços referente à energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, minerais, serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e serviços de comunicação.

Também comentou sobre a não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88. Invocou a doutrina sobre a cumulatividade aplicável aos impostos indiretos, na lição de renomados professores de direito tributário, e a jurisprudência sobre esta questão no âmbito do STF.

Ressalta que as únicas exceções para o aproveitamento de crédito de operações anteriores são as hipóteses de isenção e não incidência.

Argüi a possibilidade de aproveitamento de crédito nas operações de que cuidam as infrações 01, 02 e 03, sob o argumento de que incidindo o imposto sobre a operação de saída do estabelecimento, o direito ao crédito sobre todos os bens empregados, consumidos ou utilizados, na prestação de serviços de transporte objeto da atividade do contribuinte, relativos a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, serviços de telecomunicação, peças, imobilizado, pneus e câmaras, que se integram ao serviço, está garantido constitucionalmente.

Argumenta ainda que não é devido o cálculo da exigência fiscal sobre os valores totais da operação que originou a tomada de créditos, tornando nula a pretensão fiscal, por entender que a glosa dos créditos deve ser somente sobre a parcela correspondente a diferença de alíquotas, sob

pena de enriquecimento ilícito, e que inexistindo danos ao erário, considerou onerosa a taxa de 60% referente à multa que foi aplicada.

Quanto ao crédito fiscal relativo a aquisição de comunicação, salientou novamente que as regras de incidência do ICMS e os casos de vedação ao crédito do ICMS são os previstos no artigo 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, CF/88, e portanto, que não há no citado dispositivo qualquer restrição ao direito do crédito do imposto destacado nosso documentos fiscais, seja para integrar o ativo imobilizado, ou consumido no processo industrial, comercial e/ou na prestação de serviço de transporte, ou ainda, destinado a uso ou consumo, reafirmando que esse é o entendimento do STF.

Diz que o direito ao crédito atinente à comunicação está previsto no artigo 20 da LC nº 87/96, e que a LC nº 102/00, não se referiu a esta hipótese quando tratou dos bens de uso e consumo, restringindo no artigo 1º o direito ao crédito ICMS nas aquisições de serviços de comunicação, apenas aos contribuintes que prestam serviços de telefonia e aos que exportam mercadorias.

Com base no Princípio da Legalidade, e tendo em vista as restrições ao crédito de ICMS previstas na constituição, conclui que não é possível ao legislador infraconstitucional ampliar o campo excepcional da não-cumulatividade criando novas formas de restrições ao aproveitamento do ICMS.

Salienta que o fato da norma do artigo 1º da LC 102/00, e a Lei/SC nº 11648/00 e o Decreto/SC nº 1527/00 conceder amplo direito ao crédito aos exportadores, em detrimento aos prestadores de serviço de transporte e comerciantes, caracteriza violação ao Princípio da Isonomia.

Sobre a infração 06, argumenta que em se tratando de obrigação acessória, seria passível de multa por valor fixo, não podendo a mesma ser calculada com base no valor total do documento fiscal. Requereu o cancelamento da multa, sob o argumento de que não causou prejuízo ao erário, e por se tratar de lonas para cobertura de cargas, as quais geram crédito fiscal ao estabelecimento, requer a possibilidade do lançamento do documento no livro de entrada e o conseqüente aproveitamento desses créditos fiscais.

Após tecer algumas considerações sobre o conceito e finalidade de multa, e evidenciar a oscilação da jurisprudência, da doutrina e os ensinamentos de renomados professores de direito tributário, inclusive o entendimento no âmbito do judiciário, considerou inadmissível e confiscatória a exigência da multa no caso em comento, por considerá-la inconstitucional.

Com base nesses fundamentos, sugere o cancelamento da multa aplicada, ou, caso assim não entenda, a sua redução para 10%, por ser a mesma a menor das multas previstas na legislação do ICMS, notadamente no [Capítulo X, artigo 57, da Lei nº 10.297/96], por considerá-la de caráter não confiscatório.

Por fim, requer o cancelamento integral do Auto de Infração.

Na informação fiscal às fls. 399 a 401, o autuante analisando os argumentos defensivos, ressalta que a defesa foi feita de forma genérica, sem especificar as parcelas que não concorda, e sem apresentar provas ou elementos que possam afastar a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Diz que a doutrina e a jurisprudência (de outros Estados) invocada pelo defendente, não possuem efeito vinculante para o Direito Positivo Nacional, e quanto a discussão sobre a constitucionalidade das normas estaduais, salienta que lhe falta competência e também ao CONSEF para a sua apreciação, inclusive no tocante às multas aplicadas, pois as mesmas estão

previstas na Lei nº 7.014/96. Quanto aos fatos descritos no Auto de Infração, o preposto fiscal explicou a origem de cada infração e fez a especificação das folhas do PAF onde se encontram os elementos de provas e o fundamento legal para as exigências fiscais.

Conclui pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Analisando, inicialmente, a preliminar de nulidade, em relação à alegação defensiva de que a autuação fiscal não está embasada em ordenamento jurídico e que falta fundamentação legal, constatei que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Por não se incluir na competência desta JF a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo regulamentar, conforme art. 167 do RPAF/99, abstenho-me de tecer qualquer consideração sobre esta questão, e também quanto à multa aplicada, considerada pelo contribuinte como confiscatória, pois a mesma está de acordo com as normas regulamentares, mais precisamente na Lei nº 7.014/96.

Assim, ficam rejeitadas as preliminares argüidas pelo sujeito passivo, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, observo que o autuado defendeu-se do Auto de Infração de forma genérica, dando ênfase a argüições de inconstitucionalidade da legislação baiana, inclusive citando diversas leis de Santa Catarina que são inaplicáveis neste Estado. De acordo com o artigo 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes à sua alegação. Já o artigo 143 do mesmo Regulamento prevê que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Desse modo, tomando-se por base o que consta nos autos é possível concluir o seguinte.

Infração 01 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias destinadas a contribuintes diversos do indicado nos documentos fiscais, conforme levantamento fiscal às fls. 45 a 46.

Na defesa apresentada pelo sujeito passivo foi sustentado que tem direito aos créditos fiscais glosados atinentes a combustível, pneus, câmaras e lubrificantes, pois são itens necessários e empregados na atividade de transporte como material intermediário ou mesmo insumos.

Realmente se os materiais tivessem sido adquiridos pelo estabelecimento autuado, seria inegável o direito ao crédito fiscal se restasse comprovado que seriam empregados na atividade do estabelecimento.

Contudo, examinando-se as notas fiscais às fls. 47 a 70, verifico que realmente em todas elas, apesar de destinadas à mesma empresa, porém os destinatários das mercadorias são outras filiais localizadas em outras unidades da Federação. Logo, subsiste a infração, haja vista que, dada a autonomia dos estabelecimentos, a legislação tributária não permite o lançamento de documentos

fiscais em nome de outro contribuinte, além do fato de que a maioria das notas fiscais se refere a “Simples Faturamento” sem destaque de imposto.

Assim, considero procedente este item da autuação.

Infrações 02 e 03 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição interestadual de material para uso e consumo do estabelecimento, e diferença de alíquotas sobre as mesmas mercadorias, conforme demonstrativo à fl. 103.

As notas fiscais que originaram estes itens da autuação encontram-se às fls. 104 e 105, mais precisamente NFS. n<sup>os</sup> 36833 e 2915, nas quais, realmente constam especificadas os produtos material de limpeza, peças para veículo e material higiênico, mercadorias essas, que pela sua própria natureza destinam-se a consumo do próprio estabelecimento, não havendo qualquer prova de que se tratam de materiais necessários ao desenvolvimento de sua atividade. Correto o procedimento fiscal, pois de acordo com o artigo 97, I e II do RICMS/97, é vedado o creditamento do imposto nestes casos.

Quanto a diferença de alíquotas, de acordo com o art. 7º do RICMS/97 – “Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I – nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimentos que desenvolva atividades mistas;

.....

IV – nas aquisições de bens do ativo permanente, a partir de 01/11/96, e de bens de uso e materiais de consumo, a partir de 01/01/2000, efetuados por:

.....

c) transportadores que tenham optado pelo crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96, condicionado ao não-aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;”.

Desse modo, está claro que o contribuinte só não pagará diferença de alíquotas nas aquisições de INSUMOS, porém nas aquisições de bens de uso e materiais de consumo, como é o caso ora em apreciação, é devido o pagamento, cuja ocorrência do fato gerador para fins de cálculo do valor devido é a prevista no inciso I, do art. 5º do RICMS/97, conforme adotado pelo autuante.

Infração 04 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de serviço de comunicação utilizado na prestação de serviço de transporte, conforme levantamento e documentos às fls. 106 a 226.

O argumento defensivo é no sentido de que em virtude do imposto incidir sobre a operação de saída do estabelecimento, o direito ao crédito sobre todos os bens empregados, consumidos ou utilizados, na prestação de serviços de transporte objeto da atividade do contribuinte, relativos a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, serviços de telecomunicação, peças, imobilizado, pneus e câmaras, que se integram ao serviço, está garantido constitucionalmente.

No caso da aquisição de comunicação, diz que não existe no artigo 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, CF/88, nenhuma vedação para a utilização do crédito fiscal, e que o direito ao crédito atinente à comunicação está previsto no artigo 20 da LC nº 87/96.

Considerando a alegação defensiva de que se tratam de créditos fiscais relativos a serviço de comunicação utilizado na prestação de serviços de transportes, a questão deve ser examinada à luz da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores (RICMS/97).

Reza o artigo 93, inciso II-A, alínea “b”, do RICMS/97 - “Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo em operações ou prestações subseqüentes, e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

....

II-A – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento (Lei nº 7.710):

a) ....

b) nas hipóteses de recebimento de serviços de comunicação utilizados pelos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:

1 – de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;

2 – a partir de 1º de janeiro de 2007.”

Portanto, considerando que os fatos geradores deste item compreendem os exercícios de 2001 e 2002, não existe previsão legal para a apropriação dos créditos fiscais dos serviços de comunicação, o que torna subsistente a exigência fiscal.

A infração 05 faz referência a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária.

Considero procedente este item da autuação, tendo em vista que de acordo com o artigo 346 do RICMS/97, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, como é o caso das notas fiscais relacionadas às fls. 227 a 270, que serviram de base para a exigência fiscal, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Quanto a infração 06, inerente a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, o levantamento analítico e as respectivas notas fiscais que serviram de base para o cálculo de multa que foi aplicada encontram-se às fls. 271 a 312, e 71 a 102.

O contribuinte não negou o fato, porém, argumenta que em se tratando de obrigação acessória, seria passível de multa por valor fixo, não podendo a mesma ser calculada com base no valor total do documento fiscal.

No acato o argumento defensivo, tendo em vista que a legislação prevê a aplicação de multa de 10%, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96).

Quanto a pretensão do autuado de que, por se tratar de lonas para cobertura de cargas, as quais geram crédito fiscal ao estabelecimento, o mesmo poderá formular esta possibilidade do lançamento dos documentos no livro de entrada diretamente na repartição fazendária através de processo específico para esse fim.

Sobre a infração 07, a imputação se refere a escrituração irregular do livro Registro de Saídas, no tocante ao lançamento de CTCs sem obedecer a ordem seqüencial de sua numeração, em desacordo com o artigo 203 do RICMS/97, sendo aplicada a multa prevista no inciso XVIII, “b”, do

artigo 42, da Lei nº 7.014/96. Subsiste este item da autuação, pois o autuado se silenciou que a infração imputada.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207090.0003/04-0**, lavrado contra **TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS ZAPELINI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$89.008,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 4.027,20**, prevista no inciso IX do citado dispositivo legal, e dos acréscimos legais e da multa fixa no valor de **R\$ 140,00**, prevista no inciso XVII, “b”, da mesma lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA