

A. I. N.<sup>º</sup> - 269200.0106/04-7  
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - INFRAZ F. SANTANA  
INTERNET - 30/11/05

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

**ACÓRDÃO JJF N<sup>º</sup> 0154-05/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. RETENÇÃO DO IMPOSTO A MENOS. A lei atribui ao industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, bem como o imposto relativo aos serviços prestados, sendo que a retenção deve ser feita com base no preço bomba da cidade para onde o produto foi transportado. **b)** CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração caracterizada 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração elidida em parte, remanescedo débito a recolher. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES. Apesar da acusação fiscal indicar a aplicação de penalidade sob o prisma do recolhimento a menos, a infração contém diversas outras, tais como: **I. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.****a.1)** REFERENTE A SERVIÇO DE

TRANSPORTE INTERESTADUAL A PREÇO CIF. Nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Infração caracterizada **a.2)** A utilização dos créditos fiscais, destacados nos documentos próprios, decorreu do tratamento tributário dado às operações de aquisições interestaduais de álcool etílico hidratado, em função de liminar concedida pelo Poder Judiciário do domicílio do remetente. Infração subsistente. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO. O autuado comprova em parte a legalidade do crédito em questão. Infração subsistente. **c)** FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS QUE POSTERIORMENTE FORAM OBJETO DE SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não contestada. **d)** IMPOSTO NÃO DESTACADO. Comprovado o estorno no Livro de Apuração. Infração insubstiente. **II. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.** **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo permanente. Comprovado que parte das mercadorias tratava-se de produtos a serem comercializados. Infração subsistente em parte. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo próprio do estabelecimento. Infração subsistente. Rejeitado pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/05, exige ICMS, no valor de R\$690.612,87, acrescido das multas de 60%, bem como MULTA por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$7.774,45, em razão das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício

fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. – R\$39.734,73;

2. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado – R\$16.092,82;

3. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado - R\$11.990,05;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal – R\$7.774,45. O autuante intitulou o demonstrativo elaborado para essa ocorrência como infração 11;

5. Efetuou a menos o recolhimento do ICMS substituto por antecipação na aquisição de serviços de transporte de Microempresas – R\$26.351,34. O autuante denominou os demonstrativos elaborados para essa ocorrência como infração 13 e 14;

6. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O autuante chamou de infração 4 e 7 os demonstrativos elaborados para crédito fiscal indevido por falta de apresentação do documento competente; De infração 5 e 6 aqueles por crédito indevido devido a imposto não destacado em documentos fiscais; Infração 8 por falta de recolhimento do imposto devido por diferença de alíquotas; Infração 9 por utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da federação sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto; de infração 10 pela utilização a maior do crédito fiscal destacado em documento fiscal; Infração 12 devido a estorno de débito em desacordo com a legislação; De infração 14 pela utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte não vinculado a operação com mercadoria cuja saída subsequente seja tributada, e por fim, de infração 15 a utilização indevida de crédito fiscal pela aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Consignou o autuante no campo Descrição dos Fatos que devido ao elevado montante de Crédito Acumulado as infrações apuradas referentes a crédito indevido, estorno de débito a maior e diferencial de alíquota a menor de ICMS foram submetidas a uma recomposição do conta corrente do ICMS. Já as que tratam de omissão de saídas de mercadorias tributáveis e sujeitas a substituição tributária, bem como a multa formal pela falta de registro das notas fiscais e o ICMS pelos serviços de transporte não entraram no cálculo da recomposição do conta corrente do imposto.

O autuado, através de seus advogados, apresenta impugnação às fls.453 a 477, inicialmente descrevendo todas as infrações a ele imputadas e o montante incorrido por supostamente tê-las infringido. Requer a realização de perícia com o fim de provar que não há quaisquer omissões nos estoques da empresa. Quanto a infração 2, diz que a tipificação da autuação foi dada pelo art.60 do RICMS, que estipula critérios apenas para as omissões de saídas e não para supostas omissões de entradas. Exemplifica como ocorre a omissão de entradas e diz que esta pode realmente ter ocorrido graças a equívocos na escrituração. Aduz que só as saídas das mercadorias sem a emissão de notas fiscais geraria prejuízo à Fazenda Pública, pois estaria havendo falta de pagamento do imposto incidente nessas operações. Assevera que a autuação mostra-se desproporcional e inadequada, vez que está sendo exigido imposto de operações que conferem crédito a empresa e não débito ao estado. Observa que como as saídas foram amparadas por notas fiscais, descabe a presunção de não pagamento do ICMS, já que esse foi pago quando das

saídas. Entende que a penalidade a ser aplicada, em se comprovando a infração, é aquela prevista pelo art.915, IV, b e que as autoridades fiscais não impuseram tal, ao invés disso, exigiram o imposto, que já tinha sido pago, com a multa de 70%. Requer improcedência da infração.

Quanto a infração 4, alega ter escrito regularmente a nota fiscal de nº 168837. Em relação a infração 5, afirma que não localizou a contratação dos fretes constantes nos conhecimentos de transporte emitidos pela transportadora Transasa Transportadora Ltda, requerendo a realização de diligência para apurar o fato.

Em relação a infração 6 e sua subdivisão infração 4 (estorno de crédito de ICMS, falta de apresentação de nota fiscal), relata que o estorno de crédito ocorreu em virtude da não apresentação da nota fiscal de nº 128343 à fiscalização. Quanto a infração 6 e sua subdivisão infração 5 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a devolução de mercadorias), informa não ter localizado a nota fiscal de nº 293385 que originou a devolução através da nota fiscal de nº 2897. Requer que lhe seja informado o valor desse item. No tocante a infração 6 e sua subdivisão infração 6 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a imposto não destacado na nota fiscal de aquisição), reconhece não constar das notas fiscais ali relacionadas o destaque do ICMS, mas que ao proceder o estorno do crédito, anulou o correspondente aproveitamento do crédito. Apresenta as notas fiscais de saídas de nº 275382, 290839, 274.255, 309656 e 263412 as quais vinculam-se as notas de devolução de nº 2660, 2856 e 2861, 2658, 3100 e 2540, todas relacionadas como prova da infração 6 e sua subdivisão infração 7 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais de devolução – falta de apresentação das notas fiscais de saídas de mercadorias). Quanto a infração 6 e sua subdivisão infração 8 (falta de pagamento do diferencial de alíquota), admite que não efetuou o pagamento do imposto, afirmando que procederá ao recolhimento do constante em demonstrativo, a exceção do valor referente a nota fiscal de nº 165837, por esta conter produto para comercialização. Já para a infração 6 e sua subdivisão infração 9 (aproveitamento de crédito nas operações de aquisição de álcool hidratado), assevera estar amparado por medida judicial que determinava a não aplicação do regime de diferimento. Para a infração 6 e sua subdivisão infração 10 (aproveitamento de crédito de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais de aquisição), observa que estas operações se referem a devoluções de armazenagem de produtos da empresa armazenados na Companhia Brasileira de Petróleo Ipitanga, e que se creditou do imposto destacado quando efetuou as remessas. Sustenta que não houve prejuízo ao fisco estadual e pede a improcedência dessa. Diz que a infração 6 e sua subdivisão infração 14 (aproveitamento dos créditos de serviço de transporte) está também subdividida em duas outras: período de 2002 (aproveitamento em valor superior ao permitido) e período de 2003 (impossibilidade do aproveitamento de crédito de serviços de transporte vinculados a operações não tributadas). Assevera que em 2002 não houve creditamento em valor superior ao permitido, mas sim créditos extemporâneos, uma vez que muitas vezes recebe os originais dos CTRCs nos meses subsequentes ao pagamento desses. Quanto ao ano de 2003, entende ser a prestação de serviços de transporte tributada, não se podendo realizar o estorno do crédito como assim quer o autuante. Considera também não haver previsão legal para o estorno. Salienta que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a autonomia da tributação da operação de venda e da prestação do serviço de transporte da mercadoria vendida. Sustenta que na infração 6 e sua subdivisão infração 15 (aproveitamento de crédito relativo a nota fiscal de aquisição de material de uso e consumo), ressalta que procedeu ao estorno da nota fiscal de nº 3972, não se justificando assim a permanência da acusação.

Ao final, requer a total insubsistência do crédito tributário apurado no presente lançamento de ofício, determinando-se o cancelamento da exigência fiscal, e formula, ainda, quatro quesitos para a perícia solicitada.

Na informação fiscal (fls.1108 a 1120), o autuante transcreve as infrações constantes do auto de infração em exame e as razões defensivas, estas sucintamente, ressaltando que o contribuinte não

se defendeu da infração 6 e sua subdivisão infração 12 (estorno de débito em desacordo com a legislação). Quanto as infrações 1 a 3, diz estarem desprovidas de contraprovas materiais, não rebatendo assim a acusação feita. Opina pelo indeferimento da diligência pleiteada, uma vez que a autuada sequer demonstrou onde se deu os supostos equívocos nos levantamentos fiscais elaborados.

Quanto a infração 2, explica que a presunção é de saídas de mercadorias tributadas não contabilizadas anteriormente às aquisições também não registradas, cabendo assim a aplicação do art.60 do RICMS. Chama a atenção para a presunção ser de natureza “*juris tantum*”, admitindo prova em contrário, apesar da empresa não tê-las apresentado. Acata a defesa apresentada para a infração 4, alertando, porém que remanesce débito no montante de R\$5.730,43. Em relação a infração 5 diz anexar cópias de conhecimentos de transporte que comprovam a autuação.

No tocante a infração 6 e suas subdivisões 4 (estorno de crédito de ICMS, falta de apresentação de nota fiscal) e 5 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a devolução de mercadorias), entende como confessadas pelo autuado, motivo pelo qual não se detém sobre as mesmas. Quanto ao item 6 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a imposto não destacado na nota fiscal de aquisição) reconhece que o valor foi estornado no livro de Registro de Apuração do ICMS, mas não o foi no CIAP, razão pela qual pede a procedência desse item. Diz que no item 7 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais de devolução – falta de apresentação das notas fiscais de saídas de mercadorias) a autuada não apresentou as 1<sup>as</sup> vias das notas de vendas e, por isso, não acata a impugnação em relação a esse item. Admite as razões do defensor para o item 8 (falta de pagamento do diferencial de alíquota) no que concerne a nota fiscal de nº 165837, excluindo o valor de R\$2.044,00 desse item. Mantém a autuação quanto ao item 9 (aproveitamento de crédito nas operações de aquisição de álcool hidratado), informando que este CONSEF assim já se decidiu ao apreciar matéria dessa natureza, através do acórdão JJF. N° 0267-02/5. Entende como desprovida de sustentação a defesa apresentada para o item 10 (aproveitamento de crédito de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais de aquisição), afirmando que não há a possibilidade da autuada se creditar a mais do que o valor destacado em documento fiscal. Pede a procedência integral desse item. Entende que o item 12 (estorno de débito em desacordo com a legislação) houve admissão tácita por parte do autuado. Sustenta que no item 14 (aproveitamento dos créditos de serviço de transporte) a alegação da defesa é de difícil comprovação para o ano de 2002 e que se verdadeiro, esta não observou o procedimento para utilização extemporânea de crédito fiscal (art.101, § 1º e 2º do RICMS). Para o ano de 2003, explicou que este Conselho entende que este crédito é do destinatário e não do remetente e que na apuração da base de cálculo da substituição tributária o frete já é levado em consideração, não cabendo assim o creditamento pretendido. Transcreve parte dos Votos dos Acórdãos CJF nº 0980/01 e CJF nº 0220-21/02, visando comprovar sua afirmação. Não se pronuncia sobre o item 15 (aproveitamento de crédito relativo a nota fiscal de aquisição de material de uso e consumo). Entende descabida a realização de perícia para que esta apresente provas da improcedência da autuação quanto a infração 1. Insiste em que anexou os conhecimentos de transporte para a infração 2, sendo redundante a realização de diligência para essa ocorrência. Quanto a solicitação de diligência para a infração 3, aduz que a validade da liminar judicial não interfere na exigibilidade do imposto decorrente da infração perpetrada. Já para a infração 4, acrescenta que o próprio RICMS veda a utilização de crédito fiscal em valor superior ao declarado.

O autuado volta a se manifestar nos autos (fls 1732/1739) reiterando os argumentos apresentados quando da defesa. Sustenta que no item 6 da infração 6 não procedeu ao aproveitamento dos créditos no CIAP. Afirma que é desnecessária a apresentação das 1<sup>as</sup> vias para elidir a acusação contida no item 7 da infração 6, já que as notas estão escrituradas no livro de Registro de Saídas de Mercadorias. Para o item 9 aduz que se não cumprisse a decisão judicial estaria sujeito a

responsabilização criminal. O autuante instado a se manifestar (fl 1741) revela que todo o assunto já foi por ele discutido na informação fiscal prestada.

## VOTO

Entendo que durante a instrução do presente processo foram observadas as formalidades legais previstas, não ensejando nenhuma violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, estando o mesmo devidamente instruído das provas documentais pertinentes, conforme demonstrativos acostados autos. Quanto a solicitação de diligência, indefiro, pois os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Neste lançamento de ofício foi exigido imposto pela constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, pelo não recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário e pela falta de comprovação de entradas acobertadas de documentação fiscal de mercadorias não declaradas, foi exigido, também, o imposto devido por antecipação tributária, referente a aquisição de serviços de transporte de contribuintes cadastrado no Regime Especial de Apuração do ICMS – SIMBAHIA, e por ter o mesmo recolhido a menos o imposto devido. Exigiu-se também multa pela falta de registro de mercadorias tributáveis.

Quanto ao mérito das infrações 1 a 3, constato que o autuante elaborou demonstrativos consubstanciando as infrações ali descritas. O defendant se limitou a opor resistência genérica à autuação, argüindo a inexistência e inexigibilidade destas. Não impugnou como lhe cabia, a apuração dos valores descritos nos levantamentos fiscais, nem apontou erros nos valores autuados como assim lhe competia. Mostra assim desinteresse em impugnar o fato, indicando recurso meramente protelatório. Especificamente, quanto a infração 2, ressalto que a presunção aqui referenciada, de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, está normatizada, consentâneo o artigo 4º, §4º da Lei 7.014/96. Existe, portanto amparo legal para a hipótese presuntiva referida no Auto de Infração. Conforme descrição do autuante a mencionada presunção abrange uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento posterior às entradas não registradas. O que se exige assim através deste lançamento são as saídas anteriores. Não aceito também o argumento de não proceder à autuação para a infração 2 por as mercadorias encontrarem-se com a tributação encerrada. Restou comprovada a ocorrência de entradas de mercadorias desacompanhados da devida documentação fiscal, portanto, não se pode afirmar que o imposto foi pago por ocasião das saídas. Rejeito a realização de diligência e voto pela procedência das infrações 1, 2 e 3.

Quanto a infração 4, o autuado comprova ter escriturado regularmente a nota fiscal de nº 168837, tendo sido aceito esse argumento pelo autuante, remanescendo, porém débito no montante de R\$5.730,43. Ao acatar a defesa, o autuante afastou a lide dessa questão, motivo pelo qual não me aprofundo no exame dessa questão. Elaborei novo demonstrativo para essa infração:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Aliquota %	Multa %	Valor Histórico R\$	Valor Real R\$
30/04/2002	09/05/2002	14.031,01		10	1.403,10	1.403,10
30/09/2002	09/10/2002	4.331,00		10	433,10	433,10
31/12/2003	09/01/2004	38.942,36		10	3.894,23	3.894,23
Total						5.730,43

Quanto a infração 5, esta restou comprovada com a juntada das cópias reprográficas dos conhecimentos de transporte, apesar de inicialmente o contribuinte alegar não ter localizado a contratação dos fretes constantes nos conhecimentos de transporte emitidos pela transportadora Transasa Transportadora Ltda. Porém, em sua última manifestação, o próprio contribuinte se calou sobre essa questão, admitindo, tacitamente, o seu cometimento. O art.380 do RICMS estabelece que é responsabilidade do tomador do serviço de transporte a obrigação de lançar e recolher o imposto devido, quando este for inscrito na condição de normal, ficando assim responsável pela retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte. Já o art.48, I, e, do RICMS dispõe que na prestação de serviço de transporte sujeita a retenção do imposto pelo responsável, considera-se local da prestação o do estabelecimento do sujeito passivo por substituição. Sabe-se que o contribuinte é inscrito na condição Normal perante o cadastro de contribuintes da SEFAZ e os demonstrativos juntados ao PAF comprovam que o mesmo foi tomador de serviços de transporte, de trato sucessivo, tendo como prestadores contribuintes do SIMBAHIA. Logo, é dele a obrigação pelo recolhimento do imposto devido, em face da concretização das condições previstas em norma.

Para a infração 6, passo a examinar item a item: o item 4 (estorno de crédito de ICMS, falta de apresentação de nota fiscal) e 5 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a devolução de mercadorias), entendo como admitidas pelo autuado, razão pela qual não me pronuncio sobre as mesmas. Quanto ao item 6 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a imposto não destacado na nota fiscal de aquisição) o autuante reconhece que o valor foi estornado no livro de Registro de Apuração do ICMS, mas não o foi no CIAP, razão pela qual pede a procedência desse item. O contribuinte alega que não procedeu ao aproveitamento dos créditos no CIAP. Entendo que a apuração dos créditos fiscais se dá no livro de Apuração. Se o valor foi estornado, como assim reconhece o próprio autuante, não há razão para manter tal infração, razão pela qual excluo o valor de R\$1.556,21 (valor desse item) da infração 6 no mês de fevereiro de 2002. Como esta infração foi apurada através do refazimento do conta corrente do ICMS (fls 25/26/1726), esta exclusão acarretará a diminuição do valor cobrado em fevereiro de 2003. Quanto ao item 7 (aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais de devolução – falta de apresentação das notas fiscais de saídas de mercadorias), o contribuinte apesar de dispor das notas fiscais de saídas não as apresenta. Assim, se configura o preconizado pelo art.142 do RPAF, estabelecendo que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Por essa razão, mantendo a autuação quanto a este item.

Quanto ao item 8 (falta de pagamento do diferencial de alíquota) e ao 15 (aproveitamento de crédito relativo a nota fiscal de aquisição de material de uso e consumo) não aceito a versão da defesa que o estorno anularia o crédito indevido. Transcrevo Parte do Acórdão CJF N° 0340-11/05 que abordou didaticamente este assunto: *“embora se possa afirmar numa análise superficial e simplista que haveria uma “anulação matemática”, pois o contribuinte possuía o direito de se creditar do imposto pago a título de diferença de alíquotas, é óbvio que, num exame mais aprofundado, a falta de pagamento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas, bem como a falta de escrituração do livro especial de controle de crédito, poderia gerar grande prejuízo financeiro ao Estado.*

*A fim de demonstrar o raciocínio acima descrito, creio que se faz necessária a apresentação de alguns exemplos matemáticos com fatos geradores ocorridos na mesma época desta autuação:*

*2ª HIPÓTESE: Aquisição de uma máquina para fabricação de determinado produto, no valor de R\$10.000.000,00 –*

*Base de Cálculo – R\$10.000.000,00*

*ICMS destacado na nota fiscal (7%) = R\$700.000,00*

*ICMS a título de diferença de alíquotas (17% - 7%) = R\$1.000.000,00*

*Nesta segunda situação, o adquirente poderia utilizar, como crédito fiscal:*

*a) o imposto destacado na nota fiscal no valor de R\$700.000,00;*

*b) o valor recolhido em razão da diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00. Os lançamentos deveriam ser feitos no livro Registro de Apuração do ICMS no mês da entrada da mercadoria e do recolhimento do imposto, havendo, nesse primeiro momento, uma anulação do imposto recolhido por diferença de alíquotas.*

*Ocorre, porém, que o contribuinte também estaria obrigado a escriturar o valor total de R\$1.700.000,00 no livro de controle de crédito referente a bens entrados no estabelecimento e destinados ao ativo imobilizado (atualmente denominado CIAP), verificando, nos 60 (sessenta) meses seguintes, se aconteceu, ou não, uma ou mais das circunstâncias que o obrigariam a estornar proporcionalmente o crédito fiscal.*

*Poderia acontecer, por exemplo, a alienação do bem no final do 24º mês, caso em que o contribuinte deveria estornar 60% do valor do crédito utilizado (vinte por cento por ano ou fração que faltasse para completar o quinquênio) = R\$1.700.000,00 X 60% = R\$1.020.000,00 (valor do estorno do crédito fiscal no fim do segundo ano). Se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o percentual de 60% a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês da alienação do equipamento, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal (R\$700.000,00 X 60% = R\$420.000,00) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$600.000,00, que representa exatamente 60% do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas (R\$1.000.000,00 X 60% = R\$600.000,00).*

*Poderia ocorrer, ainda, que, no 4º mês seguinte ao da entrada do bem, o contribuinte tivesse promovido operações de saídas de mercadorias, produzidas pelo equipamento adquirido, isentas ou não tributadas, hipótese em que o estorno do crédito escriturado seria feito multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total das saídas e prestações no mesmo período.*

*Admitindo-se, apenas para facilitar o raciocínio, que 100% das saídas foram isentas ou não tributadas em determinado mês e que o equipamento adquirido tenha participado do processo produtivo de todas as mercadorias, os cálculos seriam os seguintes:*

*1. o cálculo do estorno do crédito seria: R\$1.700.000,00 X 1/60 (já que 100% das saídas no mês foram isentas) = R\$28.333,33 (valor a ser lançado no livro Registro de Apuração do ICMS no mês e, portanto, acrescido ao débito do imposto);*

*2. se não se exigisse o ICMS por diferença de alíquotas no montante de R\$1.000.000,00, a pretexto de que seria anulado, o cálculo do crédito a ser estornado no livro Registro de Apuração do ICMS e, portanto, acrescido ao débito do imposto no mês, somente incidiria sobre o crédito do imposto destacado na nota fiscal (R\$700.000,00 X 1/60 = R\$11.666,67) e a Fazenda Estadual deixaria de arrecadar a importância de R\$16.666,66, que representa exatamente 1/60 do crédito referente ao valor da diferença de alíquotas (R\$1.000.000,00 X 1/60 = R\$16.666,66).*

*Por fim, dito de outro modo: o valor recolhido pelo contribuinte em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas entradas de bens para o ativo fixo era definitivo, enquanto que o crédito fiscal referente ao montante pago podia, ou não, ser integralmente confirmado ao longo de 60 meses. Na hipótese de ser possível o creditamento do ICMS da diferença de alíquotas recolhido, este valor podia ser reduzido ao longo de cinco anos, a*

*depender da ocorrência das situações previstas na legislação para o estorno do crédito fiscal, não havendo a pretensa “anulação” ou o mero “controle escritural”, como mencionado pelo sujeito passivo, muito pelo contrário.*

*Em resumo, só vislumbro duas possibilidades, na presente lide, em que a falta de recolhimento do imposto em razão da diferença de alíquotas representa um mero “exercício escritural”, não havendo repercussão no cálculo do ICMS:*

- 1. se o autuado não utilizasse, como crédito fiscal, durante cinco anos, o ICMS destacado na nota fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, haja vista que não haveria que se falar em estorno de crédito;*
- 2. ou caso o contribuinte utilizasse, como crédito fiscal, o imposto destacado no documento fiscal de entrada do bem para o ativo imobilizado, se não ocorresse, nos 60 (sessenta) meses subsequentes à entrada do bem, nenhuma das hipóteses de vedação do crédito ou de estorno do crédito fiscal, como previsto na legislação.*

*Como não é possível afirmar com absoluta certeza, pelo exame dos elementos documentais, se o sujeito passivo não alienou os bens adquiridos para o ativo imobilizado antes de decorridos os cinco anos previstos legalmente; ou se tais bens não se deterioraram antes de cinco anos; ou mesmo se os bens não foram utilizados na produção de mercadorias com saídas isentas ou não tributadas etc, não se pode, simplesmente, descartar a exigência do imposto por diferença de alíquotas da forma como foi feita pela Junta de Julgamento Fiscal.*

Por derradeiro, para reforçar a argumentação acima, caso o contribuinte possuísse saldo credor no mês da entrada de um bem para o ativo imobilizado ou de uma compra de bem de uso ou consumo do estabelecimento, não estaria desobrigado de efetuar o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas naquele mês. Haveria sim possibilidade de prejuízo aos cofres públicos, conforme demonstrado acima. Poderia utilizar o saldo credor acumulado, porém em outro momento que não aquele. O próprio RICMS estabelece quais os procedimentos necessários para fruir o saldo credor acumulado, conforme art.93 do aludido regulamento. Quanto a infração 8, o autuante reconheceu parte da defesa, no que concerne a nota fiscal de nº 165837, excluindo o valor de R\$2.044,00 desse item. Acompanho a decisão, por se tratar de produto comercializável, desobrigado do pagamento da diferença de alíquota.

Em relação ao item 9 (aproveitamento de crédito nas operações de aquisição de álcool hidratado), este CONSEF tem entendido que a decisão liminar em Mandado de Segurança concedido pelo Judiciário de Alagoas não se aplica a este estado, em virtude do princípio da territorialidade, vigendo assim o acordado através do Protocolo 19/99, o qual atribui a distribuidora de combustível a condição de sujeito passivo por substituição tributária relativamente aos produtos a ela destinadas por usinas de álcool. A empresa só poderia se creditar a vista do GNRE devidamente recolhido. Como o próprio contribuinte confessa que não houve o pagamento através de GNRE, mantenho a autuação.

Quanto ao item 14 (aproveitamento dos créditos de serviço de transporte) e a sua divisão de acordo com o período, vislumbro que está sendo exigido em 2002 é o creditamento em valor superior ao permitido. O contribuinte alega ser créditos extemporâneos, os justificando pelo atraso no recebimento dos originais dos CTRC. Ora, crédito extemporâneo só pode ser utilizado após a observância de procedimento contido no art.101, § 1º e 2º do RICMS e esta condição não restou cumprida, motivo pelo qual mantenho a autuação quanto a esse ano. Para 2003, esta corte entende que esse crédito é do destinatário e não do remetente e que na apuração da base de cálculo da substituição tributária o frete já é tomado em consideração, não cabendo assim o creditamento pretendido. É farta a jurisprudência administrativa sobre essa questão. Transcrevo parte de alguns Acórdãos sobre o tema:

Acórdão CJF nº 0439-11/02:

[...] “As distribuidoras de combustíveis têm direito ao crédito do imposto sobre serviços de transporte, quando realizam operações estaduais, pois ficam responsáveis pela retenção e recolhimento nas operações seguintes, tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo dos combustíveis com o imposto antecipado”[...].

Acórdão CJF nº 0218-11/02:

[...] “Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a operações de venda de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes”[...].

Dessa maneira, subsiste a infração também para o ano de 2003.

Quanto ao item 12 (estorno de débito em desacordo com a legislação) ao calar-se o contribuinte admitiu tacitamente o seu cometimento. Ressalto que esse item está devidamente fundamentado nos autos, motivo pelo qual mantenho a autuação. Remanesce assim, o débito abaixo para a infração 6:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Alíquota %	Multa %	Valor Histórico R\$	Valor Real R\$
28/02/2003	09/03/2003	238.338,94	17	60	40.517,62	38.961,01
31/03/2003	09/04/2003	1.460.164,29	17	60	248.227,93	248.227,93
30/04/2003	09/05/2003	384.518,70	17	60	65.368,18	65.368,18
31/05/2003	09/06/2003	191.241,11	17	60	32.510,99	32.510,99
30/06/2003	09/07/2003	168.820,35	17	60	28.699,46	28.699,46
31/07/2003	09/08/2003	92.197,76	17	60	15.673,62	15.673,62
31/08/2003	09/09/2003	178.681,82	17	60	30.375,91	30.375,91
30/09/2003	09/10/2003	163.276,35	17	60	27.756,98	27.756,98
31/10/2003	09/11/2003	254.496,64	17	60	43.264,43	43.264,43
30/11/2003	09/12/2003	38.029,76	17	60	6.465,06	6.465,06
31/12/2003	09/01/2004	326.704,41	17	60	55.539,75	55.539,75
Total						592.843,32

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para exigir imposto no montante de R\$687.012,26 e multa no importe de R\$5.730,43.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0106/04-7**, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$687.012,26**, acrescido das multas de 70% sobre R\$55.827,55 e 60% sobre

R\$631.184,71, previstas, respectivamente, no art. 42, inciso III e incisos II, "d" e "e", da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$5.730,43**, previstas no art. 42, IX, da mesma lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR