

A. I. Nº - 298942.0602/05-4  
AUTUADO - VSD COMERCIAL S/A  
AUTUANTES - HELDER RODRIGUES DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 13/02/06

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0019-05/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. BASE DE CÁLCULO. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. DIVERGÊNCIA ENTRE A SOMA DOS VALORES DAS NOTAS FISCAIS E OS LANÇADOS NOS LIVROS FISCAIS. Infração não contestada. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS E/OU EMPRESAS DE TRANSPORTES NÃO INSCRITAS NO ESTADO. No caso presente, a base de cálculo para fim da substituição tributária sobre a prestação do serviço de transporte, será aquela indicada no documento fiscal. Infração parcialmente procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/6/2005, exige ICMS no valor de R\$10.082,96 acrescido da multa de 60%, em decorrência:

1. Recolhimento a menos do imposto em função de divergências entre os documentos fiscais e os lançamentos no livro Registro de Apuração do ICMS (março de 2002) - R\$488,30;
2. Recolhimento a menos do ICMS, por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição e relativo às prestações de serviços de transporte de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação. Não foi adicionado ao cálculo da base do imposto, ou adicionado a menos do que os efetivamente pagos, os serviços de fretes, conforme recibos e Pauta Fiscal (exercícios de 2002 e 2003) - R\$9.594,66.

O contribuinte (fls. 157/173) reconheceu como devida a exigência do imposto contido no item 1 do Auto de Infração, impugnando, exclusivamente, o item 2.

Inicialmente suscitou a nulidade do seu lançamento pela inexistência do dispositivo legal invocado pelo autuante. Afirmou que o indicado, ou seja, o art. 371, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 não mais existia a partir das alterações promovidas pelo Decreto nº 9.068, de 12/4/2004. Entendeu de que no âmbito do processo administrativo fiscal, a peça instauradora do processo deve trazer de forma precisa tanto a descrição dos fatos como sua base legal, em obediência ao princípio da legalidade objetiva, garantia esta que decorre da própria relação jurídica tributária, que dissertou. Assim, ao não indicar corretamente o dispositivo legal infringido, para dar certeza ao que se imputava ao contribuinte, houve vício ensejador da nulidade da ação fiscal. Neste sentido, fez a observação de que havia reconhecido a infração 1, pois corretamente lançada.

Atacando o mérito da infração combatida, disse que houve equívoco da fiscalização na sua lavratura, pois os fretes foram devidamente adicionados à base de cálculo do ICMS, com o devido destaque no corpo da nota fiscal, ao contrário do que foi acusado. Com este procedimento, o preposto fiscal arbitrou valores relativos aos citados fretes muitos superiores aos preços praticados no mercado. No intuito de evidenciar o que afirmava, apresentou planilha onde constam os valores lançados pelo fisco e os efetivamente pagos pela empresa que, entendeu,

representavam a real base de cálculo. Observou como “curioso” ter o autuante ora lançado o valor real consignado nos documentos fiscais, ora arbitrado valores exorbitantes.

Prosseguindo com sua argumentação, indicou que já havia recolhido o imposto que entendeu devido (R\$6.564,47), conforme comprovavam as guias de pagamento que anexou aos autos (fls. 372/385).

Discorreu, em seguida, sobre a impropriedade do arbitramento realizado, pois no seu entendimento haviam sido desrespeitados os princípios elementares do direito e ferido as garantias constitucionais. Neste sentido comentou sobre o princípio do Estado de Direito e da Legalidade, citando, em seu discurso, juristas como Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra da Silva Martins e Pinto Ferreira. Ressaltou que o arbitramento é medida extrema, somente autorizada como último recurso, por absoluta ausência de qualquer outro elemento que possa dar sustentação a uma auditoria fiscal. Como não é o caso da presente, entendeu imprescindível a abertura de novo prazo de defesa para apresentação de documentos idôneos de modo a elidi-lo, sob pena de macular o procedimento fiscal. Colacionou decisões do Conselho de Contribuintes, sem declinar qual, além daquela do Tribunal Federal de Recursos (Apelação Civil 91.034-SE, de 24/10/1984) para corroborar sua tese.

Continuando, afirmou que possuía todos os livros e documentos contábeis, não podendo ser penalizado por eventuais erros do fisco estadual. Trouxe aos autos cópia de toda a documentação utilizada na fiscalização e requereu perícia fiscal.

Voltando-se para a multa aplicada, afirmou ser absolutamente indevida haja vista ter demonstrado inexistir a hipótese da sua incidência. No mais, no caso da não aceitação de seus argumentos, a multa atacada tinha cunho confiscatório, era constitucional, devendo o fisco deixar de aplicá-la sem que esta atitude implicasse violação do dever funcional. Neste sentido discorrendo sobre a constitucionalidade do caráter confiscatório da multa, citou ensinamentos de Sacha Navarro Coelho e decisões de tribunais pátrios, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, requereu a improcedência da autuação e, caso não aceita a diminuição da multa aplicada ao patamar constitucionalmente admitido e a homologação dos valores já recolhidos.

O autuante prestou informação (fl. 399) ratificando a ação fiscal e prestando os seguintes esclarecimentos:

1. o pagamento da infração 1 não havia obedecido à norma regulamentar. Assim, tornava necessária a sua complementação.
2. em relação à infração 2, o dispositivo citado era aquele que prevalecia à época do fato gerador, não podendo a lei retroagir.
3. os valores referentes aos fretes referiam-se aos recibos apresentados pelo próprio contribuinte e neles constava o preço real do frete pago. Quando estes recibos não foram apresentados, aplicou as determinações do art. 73, VII, do RICMS/97, já que os valores constantes nos documentos fiscais eram muito inferiores aos de mercado. Como exemplo citou que um frete de uma distância de 1.300 km com valor de pouco mais de R\$200,00 não cobria nem os custos de combustíveis.

Os autos foram baixados em diligência para que o autuante tomasse as seguintes providências (fl. 406):

1. adequasse o valor do frete apurado através da pauta fiscal em conformidade com a IN nº 14/01;
2. quando o valor do frete pago fosse maior que o estabelecido na IN nº 14/01, considerasse o preço do serviço efetivamente pago;
3. no levantamento efetuado, indicasse, expressamente, a documentação que serviu de base para

cada valor do frete considerado, ou seja a IN nº 14/01 ou o preço efetivo do serviço tomado;  
4. apresentasse demonstrativo de débito.

O autuante, cumprindo o que foi solicitado (fls. 410/413), apresentou novo levantamento fiscal, onde demonstrou o valor de cada frete, ou seja, aquele baseado na IN nº 14/01 ou o preço efetivo do serviço tomado. Com este procedimento, o valor do ICMS exigido passou para R\$5.535,14.

Chamado para tomar conhecimento da diligência solicitada (fl. 414), o impugnante manifestou-se (fls. 416/426) combatendo a forma de cálculo do imposto com base na IN nº 14/2001. Disse que ela não poderia ser aplicada no caso em lide. Transcrevendo as disposições do art. 73, VII, do RICMS/97 afirmou ser ela absolutamente diversa da matéria, uma vez que o ICMS supostamente devido se referia “a circulação de mercadorias, por força de substituição tributária, onde o valor do frete é apenas um componente da base de cálculo do tributo”, ou seja, o pretenso crédito tributário “não é oriundo da hipótese de incidência descrita na norma legal que originou a referida Instrução Normativa”.

E, ainda que se admitisse a sua utilização, ela seria tão ilegal, quanto o arbitramento realizado pelo autuante, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96, nos seus art. 12 e 13, determina que a base de cálculo para apuração do ICMS é o preço do serviço. Em sendo assim, é absolutamente ilegal a apuração do seu valor com base de cálculo diversa, dentre elas, a pauta fiscal que implica em superdimensionar a base de cálculo do tributo. Neste sentido, transcreveu decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Passou em seguida a argumentar de que o fisco estadual viola as próprias normas referentes a cobrança do ICMS neste Estado. Transcrevendo, novamente o art. 73, do RICMS/97, bem como a IN nº 14/02, observou que a hipótese neste artigo inserida somente se dará quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação. Estas duas situações não ocorreram, pois no Auto de Infração não existia qualquer menção à declaração de valor pago em montante inferior ao de mercado, nem, tampouco, existiam elementos que pudessem comprovar qualquer dificuldade na apuração dos valores da operação. Ao contrário, todos eles foram adicionados a base de cálculo do ICMS, com o devido destaque no corpo da Nota Fiscal.

Se reportando, como complementação, integralmente a todos os demais argumentos já apresentados anteriormente, requereu a procedência parcial da autuação no valor reconhecido e recolhido.

## VOTO

Preliminarmente entendendo que não seja motivo de nulidade da ação fiscal, o fato do autuante ter indicado dispositivo legal que foi revogado no ano de 2004, em relação a infração 2. Em primeiro, os fatos são referentes a 2002 e 2003, portanto a legislação citada é a pertinente. E, em segundo, este fato não violou o pleno direito de defesa do contribuinte, que se defendeu claramente da infração imputada, inclusive reconhecendo parte do imposto exigido, conforme planilhas que elaborou (fls. 174/176) e DAE de recolhimentos que constam às fls. 372/385 dos autos.

No mérito, a infração 1 trata do recolhimento a menos do ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. O contribuinte reconheceu a irregularidade cometida, recolhendo o tributo devido conforme DAE à fl. 180. Não havendo lide a ser decidida, a mantendo no valor de R\$488,30.

A segunda infração exige o imposto estadual pelo seu recolhimento a menos tendo em vista que o frete, ou não foi adicionado à base de cálculo para apuração do imposto, por antecipação

tributária, ou foi adicionado a menor. O questionamento do autuado se prende, exclusivamente, aos preços dos fretes utilizados pelo autuante com base em pauta fiscal.

O entendimento da defesa de que a pauta fiscal se constitui em arbitramento, ou mesmo que seja inconstitucional ou que vai de encontro às determinações da Lei Complementar nº 87/96 não possuem, no foro administrativo, o condão de descharacterizar a infração imputada. O fato que deve ser observado, na presente autuação, é se cabe, ou não, a sua utilização.

Quando da instrução do processo, inicialmente somente observei que o autuante havia tomado por base a IN nº 04/01. Esta Instrução Normativa havia sido revogada pela IN nº 14/01. Como os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2002 e 2003, a primeira não poderia ser tomada como parâmetro. Assim, os autos foram baixados em diligência para refazimento do levantamento fiscal. Em sua volta e com a nova manifestação do autuado, ao analisar as IN nº 04/01 e a IN nº 14/01, somente posso dar razão ao impugnante. Tanto uma como a outra somente seria aplicada ou pode ser aplicada nas seguintes situações:

1. serviços de transporte realizados por transportadores autônomos;
2. em veículos de empresas transportadoras não-inscritas neste Estado;
3. nas hipóteses de ausência ou de inidoneidade do documento fiscal exigível na prestação;
4. nas situações em que não for aplicável ao frete o regime da substituição tributária.

Todos os fretes foram por conta do destinatário, ou seja, o autuado. É possível que tenha se utilizado de transportadores autônomos ou mesmo de transportadoras não-inscritas neste Estado. No entanto, estas situações não estão perfeitamente discriminadas nos autos. E, mesmo que assim estivessem outras situações as afastam da lide.

Observando a terceira situação, a Instrução Normativa somente pode ser utilizada na ausência ou inidoneidade do documento fiscal. Ora, os fretes autuados foram aqueles consignados nas notas fiscais de aquisições. Estas notas fiscais são idôneas. Se, acaso, o valor do frete nelas consignados estiver errado, este fato, por si só, nas as descharacterizam. Portanto, não posso me basear nesta exigência.

Por fim, e a que afasta por completo a utilização da IN nº 14/01 na presente lide é que a autuação teve por base o imposto recolhido por substituição tributária, já que as mercadorias adquiridas foram cerâmicas. Na situação e em vista do exposto, neste momento somente posso comungar com o impugnante excluindo da apuração do ICMS devido os valores apurados através da pauta fiscal e acatando aqueles apresentados pela defesa às fls. 174/176, com a seguinte exceção: para aqueles fretes cujos recibos de pagamento foram anexados aos autos, mesmo estando consignados nos documentos fiscais valores diferentes, os recibos comprovam, sem sombra de dúvida, aqueles reais que foram pagos. Para estes, o ICMS é exigido com base nos valores apurados pelo autuante e conforme se segue:

MAIO 2002 – O frete real pago foi de R\$1.021,50 tendo em vista cópia do recibo acostada à fl. 30 dos autos. Assim, o ICMS a ser exigido é de R\$741,94. Observo que no levantamento feito pelo autuado não foi consignado valor para o frete (nº 55342).

SETEMBRO 2002 – O valor real do frete para as notas fiscais nº 49656 e 49657 foi de R\$465,90 - cópia do recibo à fl. 45 dos autos. Ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$126,41, conforme indicado.

NF	ICMS
49275	268,87
49276	90,78
49417	329,68

49656	368,88
49657	50,90
DEVIDO	<b>1.109,11</b>
RECOLHIDO	<b>982,70</b>
DIFERENÇA	<b>126,41</b>

OUTUBRO 2002 – O valor real do frete para as notas fiscais nº 50052 e 50051 foi de R\$477,27 - cópia do recibo à fl.48 dos autos. Ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$264,77, como indicado.

NF	ICMS
50052	31,01
50051	390,07
93540	601,61
94040	601,61
DEVIDO	<b>1.624,30</b>
RECOLHIDO	<b>1.359,53</b>
DIFERENÇA	<b>264,77</b>

NOVEMBRO 2002 – O valor real do frete para a nota fiscal nº 50867 foi de R\$488,63 - cópia do recibo à fl. 54 dos autos. Assim, ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$308,96, conforme indicado.

NF	ICMS
30931	502,68
30228	473,81
50867	445,33
95013	573,04
31584	904,82
95848	573,04
DEVIDO	<b>3.472,72</b>
RECOLHIDO	<b>3.163,76</b>
DIFERENÇA	<b>308,96</b>

JANEIRO 2003 – O valor real do frete para a nota fiscal nº 52863 foi de R\$681,81 - cópia do recibo à fl. 61 dos autos. Assim, ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$101,36, como indicado.

NF	ICMS
97864	496,68
52863	1.017,04
53152	919,26
0	0
0	0
0	0
DEVIDO	<b>2.432,98</b>
RECOLHIDO	<b>2.331,62</b>
DIFERENÇA	<b>101,36</b>

OUTUBRO 2003 – O valor real do frete para a nota fiscal nº 3281 foi de R\$526,13 - cópia do recibo à fl. 122 dos autos, bem como sobre a nota fiscal nº 3547 foi de R\$525,13 (recibo à fl. 131 dos autos). Ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$37,85, como indicado.

NF	ICMS
3281	769,41

107781	507,89
107782	126,97
3396	742,08
3397	80,78
108196	507,89
108197	126,97
108198	63,49
3547	927,71
3691	900,16
DEVIDO	<b>4.753,35</b>
RECOLHIDO	<b>4.715,5</b>
DIFERENÇA	<b>37,85</b>

NOVEMBRO 2003 – O valor real do frete para as notas fiscais nº 106792, 106793 e 106794 foi de R\$1.702,80, conforme cópia do CRTC à fl. 138 dos autos. Assim, ajustando ao levantamento realizado pelo contribuinte o valor deste frete, o ICMS neste mês apurado é de R\$110,79, como indicado.

NF	ICMS
3825	780
3826	182,4
106792/10673/106794	1.342,95
DEVIDO	<b>2.305,35</b>
RECOLHIDO	<b>2.194,56</b>
DIFERENÇA	<b>110,79</b>

Observo que em relação a julho e dezembro de 2003 embora o valor do frete para a Nota Fiscal nº 039017 (julho) e aquelas de nº 4348, 4349 e 4350 (dezembro) não tenham sido aqueles indicados pelo autuante, como comprovado às fls. 108 e 142 dos autos, não posso incluí-los na autuação, pois pelas informações contidas nos autos nestes dois meses não existe diferença de ICMS a ser exigida.

Em vista do exposto, mantenho parcialmente a autuação deste item no valor de R\$3.312,43, apresentando, a seguir, o demonstrativo de débito.

#### DEMONSTRATIVO DÉBITO INFRAÇÃO 2

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	IMPOSTO	MULTA
10	31/01/2002	09/02/2002	107,05	60
10	31/03/2002	09/04/2002	384,88	60
10	31/05/2002	09/06/2002	741,94	60
10	30/06/2002	09/07/2002	209,56	60
10	31/07/2002	09/08/2002	118,87	60
10	31/08/2002	09/09/2002	52,24	60
10	30/09/2002	09/10/2002	126,41	60
10	31/10/2002	09/11/2002	264,77	60
10	30/11/2002	09/12/2002	308,96	60
10	31/12/2002	09/01/2003	87,72	60
10	31/01/2003	09/02/2003	101,36	60
10	28/03/2003	09/04/2003	0,02	60
10	31/04/2003	09/05/2003	429,44	60
10	31/05/2003	09/06/2003	28,15	60
10	30/06/2003	09/07/2003	51,04	60
10	31/07/2003	09/08/2003	124,73	60

10	30/09/2003	09/10/2003	26,65	60
10	31/10/2003	09/11/2003	37,85	60
10	30/11/2003	09/12/2003	110,79	60
<b>TOTAL</b>			<b>3.312,43</b>	

Quanto a insubordinação do autuado sobre a multa aplicada, a entendendo de cunho confiscatório, observo que ela esta determinada em lei estadual, não sendo este foro administrativo competente para discutir a sua constitucionalidade.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$3.800,73, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

### **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 298942.0602/05-4, lavrado contra **VSD COMERCIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.800,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, itens “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR