

**A. I. Nº.** - 281077.0006/08-5  
**AUTUADO** - TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDRÉA FALCÃO PEIXOTO  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO AMARO  
**INTERNET** - 04. 06. 2009

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0141-01/09**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO OCORRIDAS COM UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO DO IMPOSTO, SEM OBSERVÂNCIA DO ESTORNO PROPORCIONAL RELATIVO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO TRIBUTADAS. É devido o estorno do ICMS em relação às aquisições de mercadorias que forem objeto de prestações de serviço não tributadas pelo imposto. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração não impugnada. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$465.510,48, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações à legislação desse tributo:

01 – deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas, nos meses de agosto a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$465.452,12;

02 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no mês de novembro de 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$58,36. Consta que se refere à Nota Fiscal nº. 7.519, cujo valor foi recolhido em dezembro de 2004, porém foi estornado no livro Registro de Apuração do ICMS nº 01, fl. 31.

O autuado apresentou impugnação às fls. 222 a 237, inicialmente transcrevendo o teor da infração 01, assim como os dispositivos legais atinentes ao enquadramento da infração e à multa aplicada, enfatizando a insubsistência da autuação.

Alega que existe no Auto de Infração evidente vício formal, uma vez que não indica quais os dispositivos de lei ordinária supostamente infringidos que autorizaria a efetivação do lançamento, o que implica em cerceamento do seu direito de defesa.

Lembra que nos termos do princípio constitucional da legalidade, nenhum cidadão é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei em sentido estrito. Desse modo, o Estado somente pode exigir do indivíduo atuações que estejam previstas em lei. Para atender o referido princípio, a indicação deve ser de dispositivo de lei ordinária, não bastando a citação de artigo do RICMS, já que este, por si só, não é capaz de obrigar o contribuinte.

Assevera que tendo em vista que o regulamento serve apenas para permitir a fiel execução da lei que pretendeu regulamentar, não pode inovar na ordem jurídica. Assim, por não poder exigir conduta do indivíduo, a simples infração à norma regulamentar, sem respaldo na lei regulamentada não é capaz de autorizar a penalização.

Ressalta que em conformidade com o transcrito art. 37 da Constituição Federal de 1988, todos os entes da administração, em todos os níveis da Federação, estão submetidos ao princípio da legalidade.

Frisa que a ausência de indicação de dispositivo de lei, impede avaliar se o disposto no regulamento não extrapolou a previsão legal e, portanto, se exige conduta não prevista em lei, impedindo o exercício do direito de defesa, viciando o ato administrativo.

Tratando sobre o mérito, salienta que os créditos de ICMS relativos às prestações de serviço tributadas superam, em muito, os débitos do impugnante descritos na autuação. Consigna que apesar de o RICMS/BA determinar que seja estornado o crédito fiscal relativo às prestações internas de serviços de transporte, o inciso VI do § 2º do art. 1º estabelece a incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Além disso, o contribuinte somente deve recolher o tributo quando o montante devido na operação atual superar quantitativamente o crédito resultante da exação cobrada na operação anterior.

Observa que os créditos provenientes dos meses anteriores a agosto de 2004 somado ao crédito do mês reconhecido como devido pela fiscalização é bem superior ao débito do mês, resultando positivo para o mês subsequente. Em seguida, passa a fazer uma demonstração numérica do quanto alegado.

Afirma que no mês de agosto de 2004 obteve um crédito total escriturado de R\$76.490,77, sendo que 59,1885% correspondeu a saídas sem tributação, o que significa que o valor do estorno do crédito é de R\$45.273,73. Como dispunha de um saldo credor anterior de R\$85.768,77, somando-se esse valor com o crédito reconhecido pela fiscalização de R\$31.217,04, resulta no crédito para o referido mês de R\$116.985,81.

Diminuindo desse montante o imposto devido no mês, de R\$44.577,63, encontra-se o saldo credor de R\$72.408,18, que deve ser transportado para o período seguinte. Ressalta que o valor cobrado no referido mês é inferior ao crédito efetivamente possuído pelo impugnante, já subtraída a importância atinente ao estorno obrigatório.

Afiança que a mesma situação ocorreu em relação aos períodos subsequentes, efetuando demonstração idêntica relativa ao mês de setembro de 2004, apontando como resultado um saldo credor a ser transferido para o período seguinte no importe de R\$99.167,58.

Argumenta que não se pode esquecer que o contribuinte tem o direito subjetivo de abater o montante correspondente ao tributo referente à exação incidente na etapa anterior, assim como que o crédito total escriturado da operação atual menos o valor do estorno do crédito é superior ao débito, o que torna este inexistente. Assim, tendo em vista a superioridade do crédito de ICMS relativo às prestações tributadas em relação aos débitos do impugnante, o Auto de Infração deve ser julgado insubsistente.

Na hipótese de serem superados os argumentos apresentados, requer a compensação do débito exigido com o crédito remanescente do estorno, considerando que conforme demonstrou acima, ainda que se promova o estorno dos créditos indicados pela fiscalização, resta saldo para a compensação.

Alega que existe outro motivo que impõe a desconstituição do lançamento, que se refere à homologação parcial expressa do procedimento realizado pelo impugnante. Isto porque, de acordo com o transcrito art. 150 e do seu § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), na sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, atribui-se ao contribuinte a obrigação de apurar a

exigência fiscal e de recolher o tributo devido e à administração de realizar a conferência desses procedimentos, isto no prazo de cinco anos, sob pena de seu direito decair.

Concretizando-se a verificação fiscal, cabe à autoridade administrativa promover a penalização do contribuinte ou, caso não encontre nenhuma irregularidade, ocorre a homologação expressa da formalização, apuração e pagamento realizados pelo contribuinte. Em suma, se da fiscalização não resulta a aplicação de multa ou a exigência de crédito, ocorre a homologação expressa, resultando na extinção de eventuais créditos tributários, impossibilitando uma posterior penalização. De forma contrária, se for ultrapassado o prazo de decadência sem que a fiscalização aponte qualquer irregularidade, dá-se a homologação tácita.

Ressalta que em conformidade com o art. 142 do CTN cabe à autoridade administrativa, ao detectar insuficiência de valores arrecadados pelo contribuinte ou a ocorrência do descumprimento de alguma obrigação acessória, lavrar o Auto de Infração contendo a exigência do tributo e das penalidades aplicáveis à hipótese. Salienta que de acordo com o pensamento expressado por Paulo de Barros Carvalho, esta característica da atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Daí se conclui que após a fiscalização, ou o agente lavra o Auto de Infração ou ocorre a homologação expressa do procedimento do contribuinte.

Isto porque, inclusive, o contribuinte não pode ficar eternamente à mercê da autoridade fiscal, sob pena de se contrariar o princípio da segurança jurídica. Assim, a reiterada re-fiscalização é situação não prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Enfatiza que o Poder Judiciário tem entendido que não ocorrendo a constituição de crédito tributário após a fiscalização, conclui-se pela homologação expressa do procedimento efetivado pelo contribuinte, a exemplo do julgado correspondente ao processo de nº AC 2002050000792600, a respeito do qual transcreveu a ementa e trecho do voto.

Ressalta que essa conclusão se aplica ao presente caso, tendo em vista que o impugnante já fora fiscalizado em 2005, conforme se verifica do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais (doc. 04 – fl. 253), quando foi intimado a apresentar os livros e documentos fiscais relativos ao período de janeiro de 2004 a setembro de 2005. Salienta que nenhuma irregularidade referente à presente imputação, foi indicada pelos fiscais responsáveis pela verificação anterior.

Entende que tendo em vista que o órgão fiscalizador não apresentou nenhuma discordância em relação ao procedimento do sujeito passivo, ocorreu a homologação parcial expressa referente ao período de agosto de 2004 a setembro de 2005, o que impede a aplicação da penalidade contida na presente autuação, impondo-se a desconstituição parcial do lançamento.

Argúi que mesmo admitindo, por amor ao debate, que o impugnante cometera a infração, a exigência não poderia ser aquela constante do Auto de Infração. Aduz que o valor cobrado pela fiscalização não está de acordo com o disposto no transcrito no art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº. 7.014/96, pois além de exigir o valor integral do crédito fiscal, aplicou a multa de 60% do crédito não estornado, somado aos acréscimos moratórios.

Realça que a exigência se encontra em desconformidade com o mencionado dispositivo legal, pois este estabelece tão somente a cobrança da multa de 60% sobre o valor do crédito não estornado.

Requer que o Auto de Infração seja julgado insubsistente. Sendo este pedido ultrapassado, pede que seja reconhecida a homologação parcial expressa, para que sejam mantidas apenas as exigências relativas às competências posteriores a outubro de 2005. E sendo esse último pedido ultrapassado, requer a redução do valor exigido, para contemplar o percentual de 60% sobre o crédito não estornado. Pugna, ainda, pelo abatimento dos débitos lançados no Auto de Infração com os créditos acumulados de ICMS.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 305 a 311, consignando que a ausência de indicação de dispositivos de lei ordinária no corpo do Auto de Infração não fere o princípio da legalidade, nem implica em vício formal e cerceamento do direito de defesa, isto porque a Lei do ICMS (nº. 7.014/96) remete para o Regulamento, no que se refere ao lançamento e à compensação do imposto, conforme se verifica nos artigos 24 a 26, que transcreveu.

Assevera que o Regulamento serve para permitir a fiel execução da lei, não inovando a ordem jurídica. Ressalta, ademais, que o Auto de Infração não extrapolou a previsão legal, exigindo apenas conduta prevista em lei e em momento algum foi impedido o direito de defesa do contribuinte, de modo que improcede a alegação de vício formal.

Aduz que a infração cometida pelo autuado tem previsão legal e constitucional, desde quando em conformidade com o disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88, a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não resulta em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Acrescenta que a Lei Complementar nº 87/96 expressa no art. 21 que o sujeito passivo deverá estornar o imposto que tenha se creditado, quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, quando esta circunstância não for previsível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. Com base nesse comando, a Lei nº. 7014/96 apresenta disposições atinentes à matéria em seu art. 29, §§ 2º, 4º e 5º, enquanto o RICMS/97 trata sobre o assunto no art. 100, inciso I.

No que se refere à alegação referente à superioridade do crédito de ICMS relativo às prestações tributadas em comparação com os débitos do impugnante, lembra que a legislação prevê a utilização dos créditos pela aquisição de combustível, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual (art. 93, inciso I, alínea “f” do RICMS/BA).

Quanto à superioridade do crédito do ICMS até julho de 2004, afiança que o autuado não realizava prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, tendo transferido créditos tributários, emitindo notas fiscais no valor total de R\$130.933,00 (fls. 57 a 73), devendo repor este valor ao Estado. Desse modo, o impugnante não possuía saldo credor em agosto de 2004, uma vez que não dispunha de saldo anterior e deduzindo-se do valor do crédito do mês (R\$76.490,77), os montantes relativos à transferência de crédito (R\$43.610,00) e ao estorno de crédito devido (R\$42.273,73), verifica-se um saldo devedor de R\$9.392,96.

Aduz que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias condiciona-se a que as operações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será proporcional às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito (art. 93, § 1º, II do RICMS/BA).

Tratando sobre o pleito do autuado atinente ao crédito para compensação de débito constante do presente Auto de Infração, salienta que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Sendo o ato administrativo de lançamento vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funciona, constatada a irregularidade a autoridade fazendária deve proferir a penalização correspondente, não podendo fazer compensações como pede o autuado.

Ao discutir sobre a argumentação de que o impugnante fora submetido a procedimento fiscal no ano de 2005, quando nada correlacionado à presente imputação fora indicado pelos fiscais, ressalta que se trata de alegação infundada, já que tendo em vista que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a legislação transferiu ao contribuinte a incumbência de promover a apuração da

exigência fiscal, o que inclui o cumprimento de todas as obrigações acessórias e o pagamento antecipado dos valores considerados devidos, quando a autoridade administrativa expressamente a homologa.

Ressalta que de acordo com os artigos 88 a 90 do RICMS/97, o lançamento se constitui em atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária, enquanto que a homologação tácita do lançamento somente ocorre após cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte.

Salienta que o procedimento fiscal anterior não homologou os lançamentos, haja vista que a fiscalização fazendária dispõe do prazo de cinco anos para realizar a análise do procedimento de formalização, apuração e pagamento levado a efeito pelo contribuinte, sob pena de decair o seu direito. Destaca que o levantamento fiscal poderá ser renovado sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização, conforme estabelece o RICMS/97, através dos transcritos artigos 936, parágrafo único e 965, seus incisos e parágrafo único.

Versando sobre a multa sugerida, afirma inexistir fundamento na alegação do autuado de que seria ilegal, desde quando a sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Nesse sentido, apresenta o entendimento a respeito do tema, extraído de obras de autoria de Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho, concluindo que todo e qualquer ato ilícito deve ser punido, sendo a multa o instrumento a ser utilizado, quando a ordem jurídica é rompida.

Finaliza, arguindo que ao contestar a infração 01 o autuado não apresentou fundamento legítimo, enquanto que a infração 02 não foi contestada. Desse modo, mantém a autuação integralmente.

## VOTO

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, que justificou esse pleito alegando que houve omissão no Auto de Infração da fundamentação legal da imputação concernente à infração 01. Em relação a este ponto, o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99, não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, conforme transcrevo abaixo:

*“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que fundamenta esse imposto; aponta o enquadramento das infrações imputadas ao autuado; descreve devidamente as infrações nos campos próprios, assim como apresenta os percentuais das multas sugeridas. Ademais, o dispositivo do RICMS/97 aplicável ao presente caso (art. 100, inciso I) tem como suporte o art. 30, inciso I da lei nº. 7.014/96. Considerando, ademais, que as imputações se encontram descritas de forma clara e que nos demonstrativos correspondentes foram delineados os fatos e os montantes do imposto devido, descabe a afirmação de que teriam ocorrido vícios formais no lançamento, de modo que o ato administrativo é plenamente válido. Descabe, igualmente, a alegação de que teria ocorrido preterição do direito de exercício da ampla defesa, já que todos os fatos foram descritos de forma clara e precisa, bem como foram disponibilizadas ao defendente as cópias reprográficas dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

Tendo em vista os argumentos delineados acima, tornam-se também descaracterizada a alegação de que o Auto de Infração contraria o princípio da legalidade, isto porque as infrações imputadas têm previsão objetiva na legislação tributária atinente ao ICMS.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Adentrando no mérito, observo que o Auto de Infração em lide imputa ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações, tendo sido impugnada apenas a infração 01.

No que se refere à infração 02, que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, vejo que os procedimentos fiscais foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta, estando alicerçada no demonstrativo que se encontra acostado à fl. 15. Assim, a infração 02 fica mantida integralmente.

No que concerne à infração 01, que trata da falta de estorno de crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de mercadorias por prestador de serviço de transporte, cujas prestações realizadas não foram tributadas, o autuado amparou a sua defesa asseverando que os créditos de ICMS relativos às prestações de serviço tributadas superam os débitos apurados na autuação. Alegou, também, que dispunha de um saldo credor anterior, não considerado pela fiscalização.

Analisando os dados consignados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, constato assistir razão à autuante quando asseverou que no período anterior a agosto de 2004 o contribuinte não fazia jus a nenhum valor como crédito fiscal de ICMS, haja vista que não efetuou prestações de serviços tributadas por esse imposto, condição necessária ao uso do pretendido crédito, conforme estabelece o art. 93, § 1º, inciso II do RICMS/97.

Por outro lado, verifico que nos demonstrativos acostados às fls. 10 a 13, se encontram indicados, de forma precisa, os cálculos realizados pela fiscalização, onde são apontados, mês a mês, os valores correspondentes aos créditos fiscais escriturados, aos percentuais de saídas sem tributação e aos valores dos estornos de créditos não efetivados pelo impugnante, além de serem indicadas as folhas dos livros fiscais que serviram de fonte para a realização do levantamento.

Vejo que o sujeito passivo arguiu a ocorrência de uma pretensa homologação dos lançamentos por ele efetivados durante uma parte do período compreendido pela autuação, sob a justificativa de que tendo sido fiscalizado anteriormente, não teria sido indicada a irregularidade objeto da presente autuação, concluindo que este fato implicaria na extinção dos correspondentes créditos tributários. Ressalto que para que ocorresse a pretendida homologação, se faria necessário que houvesse transcorrido o prazo previsto para a decadência, sem que a fiscalização verificasse a irregularidade aqui analisada, o que efetivamente não ocorreu.

Considerando que a fiscalização dispõe do prazo de cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, para proceder a uma averiguação dos procedimentos atinentes à formalização do lançamento, a administração fazendária pode sim, a qualquer tempo, determinar a renovação da fiscalização, quando forem apurados dados não levados a efeito durante ações efetivadas anteriormente. Este entendimento está em perfeita sintonia com o disposto no parágrafo único do art. 936 do RICMS/97: *“O levantamento fiscal poderá ser renovado, sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização.”*.

Quanto à alegação de que a cobrança efetivada através da autuação não estaria de acordo com o disposto no art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº. 7.014/96, por ter sido exigido o imposto e sugerida a multa de 60% sobre o crédito não estornado, saliento não assistir nenhuma razão ao

impugnante. Isto porque, tendo sido apurada a prática de procedimento irregular, que consistiu na falta de estorno de créditos fiscais previstos na legislação posta, cabe realmente exigir do autuado tanto o pagamento do imposto em questão, como a multa prevista no referido dispositivo legal. O imposto em si corresponde a um montante devido e não pago pelo contribuinte, enquanto que a multa se refere a uma penalidade que decorre exatamente da inobservância da norma por parte do contribuinte.

No que se refere à solicitação do contribuinte no sentido de que sejam abatidos dos débitos lançados no Auto de Infração os créditos acumulados de ICMS que seria possuidor, observo que o autuado poderá pleitear perante a SEFAZ, que os débitos resultantes da autuação em lide sejam pagos com a utilização dos créditos acumulados, porventura existentes, conforme disciplina o art. 108, inciso II, alínea “c” e o seu § 1º, do RICMS/97.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **281077.0006/08-5**, lavrado contra **TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$465.510,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR