

A. I. Nº - 232875.1202/09-6
AUTUADO - TRANSPORTES ARDO LTDA
AUTUANTE - ANTONIO LUIS DOS SANTOS PALMA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET 09.06.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0123-05/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÃO DE SAÍDA SUBSEQUENTE ISENTAS OU NÃO TRIBUTADA. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Não acolhidas às arguições de nulidade e ilegalidade. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 04/12/2009, exige-se ICMS no valor de R\$47.450,61, acrescido da multa de 60%, por ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

O autuado, às fls. 244 a 251, impugna o lançamento de ofício afirmando restar eivado de nulidades, pois o demonstrativo fiscal deveria demonstrar toda a metodologia utilizada, bem como o ato autorizativo desta metodologia, para se atingir a base de cálculo, bem como identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos infringidos capitulando a penalidade.

Diz que o autuante auferiu valores aleatórios utilizando-se de metodologia não prevista em lei e, em razão do que expôs, o AI desobedece ao art. 142, fere o art. 97, ambos do Código Tributário Nacional, e cerceia sua plena defesa.

Quanto ao mérito, diz que o Auto de Infração apresenta erro no enquadramento infracional; descrição errônea da infração e; falta de previsão em lei da infração cometida.

Diz que o que pôs acima se funda no §7º do art. 1º do RICMS, que estabelece que o serviço interno de transporte de carga é dispensado do lançamento e do pagamento do tributo estadual, o que caracteriza as operações como isentas e que os erros no enquadramento e na descrição da infração nulificam o lançamento de ofício.

Transcreve o art. 100, I e II do Dec. 6.284/97, para demonstrar o erro no enquadramento, haja vista que o art. 1º, §7º diz ser isenta a operação interna de transporte de cargas e não com redução de base de cálculo, o que, segundo ele, nulifica o lançamento.

Transcrevendo o inciso VII, alínea “b” do art. 42 da Lei 7.014/96, salienta que a acusação não pode prosperar, pois o estorno do crédito só ocorrerá quando, na oportunidade do creditamento, se a circunstância for desconhecida.

Afirma que por se tratar de empresa que desenvolve suas atividades na Federação, portanto, com operações tributadas, o crédito fiscal me

vir a ser utilizado independente da sua permanência escritural e que esta assertiva é verificada nos próprios demonstrativos anexos ao levantamento, onde se demonstra ser um percentual mínimo de saídas isentas, em proporção ao montante mensal do faturamento da empresa. Assim, a permanência do crédito decorre da possibilidade de sua utilização em operações subseqüentes com pagamento do imposto.

Entende que mantendo o valor do ICMS somente em caráter escritural – sem utilizá-lo – não se configurando elisão fiscal, a exigência de seu estorno por lançamento de ofício se mostra ilegal e inconstitucional. Esta ilegalidade decorre do fato concreto, ou seja, se a operação de saída é isenta, não se tem amparo legal a que a mesma seja tributada por ato de um agente administrativo.

Ressalta que esta exigência poderia ter tipicidade se o crédito levado à escrita fiscal fosse utilizado – em conta gráfica – para diminuir ou deixar de pagar o imposto, caso fosse devido, mas, como se vê nos documentos fiscais, inclusive nos apresentados pelo autuante, a empresa nunca reduziu ou deixou de pagar imposto em razão da permanência do mesmo na forma escritural.

A seguir, transcreve ementa de acórdão e excerto doutrinário que trata do princípio da reserva de lei e da tipicidade cerrada para dizer que em relação à penalidade de 60%, esta só se dará na falta de estorno do crédito fiscal, tido por indevido, se caracterizando, assim, que a exigência do imposto e a respectiva penalidade só podem ocorrer na hipótese de crédito fiscal já utilizado, o que, segundo ele, não é o caso.

Fala que não tendo ocorrido a evasão o fisco não pode transformar uma operação isenta, consoante se tem no §7º do art. 1º do Decreto 6.284/97, que transcreve, em operação tributada, com ofensa aos mais elementares princípios da legalidade.

Concluindo, pede a nulidade e o cancelamento do Auto de Infração, e diz:

- a) Não houve a utilização do crédito fiscal para fins de abatimento do montante a pagar, se devido fosse o tributo;
- b) Não houve transferência a terceiros de créditos fiscais, que caracterizasse sonegação fiscal;
- c) Não houve notificação fiscal a fim de que a Autuada promovesse o estorno dos créditos fiscais;
- d) A autoridade fiscal não tem permissão legal para, aleatoriamente, criar base de cálculo e;
- e) A autoridade fiscal não tem poderes para transformar operação isenta em tributada.

O autuante, à fl. 267, apresenta a informação fiscal afirmando que as alegações do contribuinte não se assentam nos fatos, tampouco na legislação e que se baseou em informações fornecidas pelo próprio autuado, com o que considera que todas as informações necessárias à formação do julgamento estão nos autos.

VOTO

O Auto de Infração exige ICMS por falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

Tendo em vista que, ao contrário do que o Impugnante alega, considero: a) que a descrição dos fatos e a respectiva capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; b) que não houve falta de motivação, vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando claro o fim público, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário.

devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu o seu direito de defesa e o contraditório, haja vista que na Defesa o autuado se manifestou ciente

d) que foram obedecidos os prazos previstos legalmente e os levantamentos foram realizados com base em informações do próprio autuado e que estes estão em consonância com os dados constantes dos livros fiscais juntados aos autos, não havendo elemento trazido pela defesa que prove o contrário; e) que o Auto de Infração atende plenamente as disposições do art. 39 e está acompanhado dos documentos indicados no §4º do art. 28, ambos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, pois observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

Em relação à falta de base legal disse o autuado que há erro no enquadramento da infração, pois se trataria de saídas subseqüentes isentas e não com redução de base de cálculo, adicionando a isso, a inadequação da multa de 60%, pois o estorno só ocorrerá quando, na oportunidade do creditamento, a circunstância da saída isenta for desconhecida.

Embora a acusação se refira à falta de estorno de crédito referente às prestações de serviço, relativas às entradas de mercadorias e/ou prestações de serviços cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional à redução, com enquadramento legal no inciso II do art. 100 do RICMS-BA, observando os elementos de provas juntados pelo autuante às fls. 25 a 239, em especial, os relativos ao livro Registro de Apuração do ICMS combinado com os demonstrativos de fls.13 a 24, o fato se refere à falta de estorno de crédito em razão de operações ou prestações subseqüentes isentas, cuja tipificação consta do inciso I do mesmo dispositivo legal (art. 100 do RICMS-BA). Neste aspecto está correto o Impugnante quanto à imprecisão do enquadramento da infração por parte do autuante. Entretanto, tal inadequação não tem o condão de nulificar o lançamento de ofício, como pretende o Impugnante, pelas razões que passo a expor.

De maneira geral, o art. 100 do RICMS-BA, contempla as hipóteses de obrigatório estorno de crédito ou anulação de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, entre as quais se inclui as operações objeto deste lançamento, sendo que o STF, através da sua 2ª turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, relator Min. Carlos Velloso e, através do Pleno, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cezar Peluso, adotou o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM. DECL. NO AGRAVO DE IN

Ressalto que esta orientação permanece vigente, como se pode

conforme e.g., RE 434.624-EDcl – AgR. rel. min. Cármen Lúci

Created with

27.11.2009, AI 661.957 – AgR. rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 29.10.2009 e AgR no RE 445.065 – MG, min. Joaquim Barbosa, DJe de 29.04.2010.

Portanto, embora o legislador tenha separado em incisos, o artigo 100 do RICMS-BA., cuida de equalizar o ICMS no que se refere ao princípio da não-cumulatividade na existência de operações de saídas sob isenção tributária, total ou parcial, mas que foram tributadas na entrada, vez que o mecanismo de ajuste pelo estorno previsto no caput do artigo na mesma proporção dos créditos do imposto relativos às entradas em função de operações de saídas totalmente isentas ou não tributadas (inciso I) ou em função de isenção parcial no conceito de base de cálculo reduzida (inciso II), está perfeitamente de acordo com espírito do ICMS, que é o de sujeição ao princípio da não-cumulatividade.

Na doutrina, as reduções de base de cálculo são comumente chamadas de isenções parciais. Pontes de Miranda ocupou-se da espécie:

“As isenções são totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são preexcludentes da imposição: o imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção”. (Miranda, Pontes de. Questões Forenses, Rio de Janeiro, Borsoi, tit. I, p. 50.

Souto Maior leciona que as isenções podem classificar-se em totais e parciais:

“As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo”.

E arremata: *“A isenção parcial consiste, mais propriamente, numa redução ou bonificação do débito tributário...” (Borges, José Souto Maior. Isenções Tributárias. p. 281.*

As isenções podem reverter-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo, assim, falar-se em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota. (idem, ibidem).

Assim, quando se trata de estorno de crédito em função de operações de saídas subsequentes com isenção, não incidência e/ou redução de base de cálculo, este CONSEF tem entendimento pacificado quando à legitimidade e legalidade da exigência do estorno de crédito proporcional a essas saídas, por força da norma constitucional veiculada através do art. 155, §2º, inc. II, letras “a” e “b” da CF/88, de aplicação imediata irrestrita, salvo hipóteses de manutenção expressamente previstas na legislação de regência do tributo, o que não é o caso em apreço.

Deste modo, com base no §1º do RPAF, inclusive considerando que o próprio contribuinte admite que o fato refere-se a operações subsequentes sob o âmbito de isenção, e que este instituto, seja total ou parcial é tratado no mesmo dispositivo legal, o qual foi indicado no Auto de Infração, é fato que quando existentes saídas subsequentes como as previstas no art. 100 do RICMS, o contribuinte obrigatoriamente deve estornar o crédito fiscal na proporção dessas saídas. Também considerando que a menção do inciso II do citado artigo em nada prejudicou o exercício do direito à ampla defesa, pois se refere ao mesmo procedimento do previsto para o item I, tendo ele, contribuinte, exercido plenamente o contraditório, afastado a preliminar de nulidade relativa ao enquadramento da infração, vez que os incisos do art. 100 do RICMS-BA tratam da mesma obrigação de fazer descumprida pelo autuado.

No que se refere ao mérito, o Impugnante alega que apenas manteve o imposto exigido neste Auto de Infração de forma escritural nos seus livros, não tendo os mesmos implicação nos valores do ICMS recolhido.

Como já esclarecido, o lançamento cuida da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS proporcional às prestações de serviços de transportes intermunicipais, conforme o §7º do artigo 1º do RICMS/97, acrescentado pela Alteração 30/12/02, DOE de 31/12/02, com efeitos a partir de 01/01/03, *in verbis*:

“Art.1º

§ 7º Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga”.

Conforme se verifica da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, as prestações internas de serviços de transporte de carga gozam da dispensa do lançamento e do pagamento do imposto, significando dizer que não são tributadas, sendo exigível o estorno do crédito nos termos do artigo 100, inciso I, do RICMS/97, abaixo transcrito:

“Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

Ora, analisando os autos, constato que o contribuinte não estornou os créditos relativos às prestações internas não tributadas, e não é verdade a alegação defensiva de mera manutenção escritural dos valores autuados nos seus livros fiscais, pois observando o livro Resumo de Apuração do Imposto contido nos autos, vejo que não lançando o estorno de crédito a que está obrigado - ressalte-se sem necessidade de notificação para tanto por parte da Administração Pública - apurou no período compreendido pela ação fiscal, saldos devedores menores que o devido, como se vê nos meses julho, novembro e dezembro de 2005 (fls. 89, 97 e 99), janeiro de 2006 (fl.154) e saldos credores de ICMS maior do que o de direito.

Desse modo, com base nos documentos autuados, quais sejam, o livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 75 a 239) e os demonstrativos de fls.13, 16, 17 e 22, que indicam os valores a serem estornados e objeto da autuação, constato o seguinte:

a) Considerando que o último saldo de ICMS a recolher apurado no livro foi em janeiro de 2006, o não estorno dos valores apontados no demonstrativo de débito relativos ao período março de 2005 a janeiro de 2006 implicaram em um recolhimento de imposto a menos. Portanto, estes valores foram indevidamente utilizados na conta corrente fiscal do autuado e devem permanecer na presente exigência fiscal;

b) Tendo em vista que a partir de fevereiro de 2006 até dezembro de 2008 o livro Registro de Apuração do ICMS indica apuração de saldo credor, embora os valores objeto do estorno de crédito apontados na Infração não tenham implicado diretamente em descumprimento de obrigação principal, mas apenas em saldo credor maior que o de direito, considerando que o estorno do crédito fiscal de que trata neste Auto de Infração já era previsto no art. 100 no RICMS-BA, os valores relativos a esse período, por terem sido apenas mantido como crédito escritural, estão sujeitos à penalidade prevista no art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96, na seguinte redação:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

VII – 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

...

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

Por essa razão, com base no art. 156 do RPAF, recomendo a renovação do procedimento fiscal em virtude de não ser possível corrigir o lançamento em relação a tais valores neste processo por implicar em mudança de fulcro da autuação, ao tempo que também recomendo notificar o contribuinte para efetuar o estorno dos créditos nos valores que constam do demonstrativo de débito original a partir de fevereiro de 2006, inclusive fazendo observação quanto à sua ilegitimidade no livro RUDFTO, estorno que, sendo feito implicará em perda de objeto para autuação dos valores como crédito indevido.

Pelo exposto, voto pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencido	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
30/04/2005	09/05/2005	9.358,12	17	60	1.590,88
31/05/2005	09/06/2005	7.715,47	17	60	1.311,63
30/06/2005	09/07/2005	5.785,00	17	60	983,45
31/07/2005	09/08/2005	15.461,35	17	60	2.628,43
31/08/2005	09/09/2005	6.750,35	17	60	1.147,56
30/09/2005	09/10/2005	2.678,18	17	60	455,29
31/10/2005	09/11/2005	3.100,94	17	60	527,16
30/11/2005	09/12/2005	9.953,47	17	60	1.692,09
31/12/2005	09/01/2006	8.525,76	17	60	1.449,38
01/01/2006	09/02/2006	1.791,94	17	60	304,63
TOTAL					12.090,50

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232875.1202/09-6, lavrado contra **TRANSPORTES ARDO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.090,50**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA