

A. I. Nº - 299634.0006/10-5  
AUTUADO - JR TRANSPORTES LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ ROBERTO OLIVEIRA CARVALHO  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 21/12/2010

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0342-03/10**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a.1)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. RECONHECIDO O DIREITO AO CRÉDITO, PORÉM SENDO APURADO QUE O CONTRIBUINTE UTILIZOU CRÉDITO A MAIS AO APLICAR A ALÍQUOTA INTERNA COM REDUÇÃO DE 40%, REDUÇÃO ESTA APENAS APLICÁVEL NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM ÓLEO DIESEL. A forma como o fato foi descrito no Auto levou o autuado a defender-se daquilo de que foi acusado. Está patente nos autos que o fato determinante da motivação do procedimento não corresponde ao fato real. Acatada a tese da defesa, com fundamento na teoria dos motivos determinantes. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento do Auto de Infração em se tratando de eventuais incorreções ou omissões ou da não-observância de exigências meramente formais. No caso presente, não se trata de uma incorreção “eventual”, pois diz respeito à determinação do fulcro da autuação, constituindo portanto um vício substancial. Lançamento nulo. **a.2)** CRÉDITO REFERENTE A OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM EM VALOR SUPERIOR À ESTABELECIDA EM “LEI COMPLEMENTAR, CONVÉNIO OU PROTOCOLO”. BASE DE CÁLCULO CONSTANTE NO CAMPO OBSERVAÇÃO [“DADOS ADICIONAIS”] DA NOTA FISCAL. A base de cálculo do ICMS é regulada em todo o País de acordo com as diretrizes traçadas no art. 8º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prevendo o art. 9º que, para adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, a lei de cada Estado depende de prévio acordo especificamente celebrado com os demais Estados interessados. Em princípio, a base de cálculo e o valor do imposto são indicados nos campos próprios da Nota Fiscal. No entanto, se, excepcionalmente, uma norma determina que tais elementos sejam explicitados de forma diversa, é evidente que os contribuintes situados na área geográfica de aplicação de tal norma devem proceder na forma por ela disciplinada. Não consta nos autos nenhum elemento que c tivesse havido pagamento origem com base de cálculo

Created with



**nitroPDF professional**

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

fixados pela lei complementar ou por algum convênio ou protocolo. Lançamento nulo. **a.3) CRÉDITOS FISCAIS ESCRITURADOS EM DUPLICIDADE.** Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. **b) FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO.** ENTRADAS DE MERCADORIAS COM UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, RELATIVAMENTE A PRESTAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. A descrição do fato e a demonstração dos valores lançados contêm vícios de tal monta que implicam absoluta incerteza quanto ao que pretende a fiscalização neste caso, cuja correção equivaleria a uma nova fiscalização. Lançamento nulo. **2. DOCUMENTOS FISCAIS.** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. MULTA. Demonstrado tratar-se de documentos relativos a mercadoria cuja fase de tributação estava encerrada (óleo diesel). Corrigido o percentual da multa, de 10% para 1% do valor das entradas não escrituradas. Não acatado o apelo para redução ou cancelamento da penalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/6/10, contempla os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, pois, embora a legislação permita o crédito com a alíquota do Estado de origem, o contribuinte utilizou crédito a mais, ao aplicar a alíquota interna de 17% com redução de 40%, ficando [uma carga tributária de] 15%, o que, segundo o art. 87 [inciso XIX] do RICMS, só pode ser utilizado nas operações internas com óleo diesel, sendo glosado crédito no valor de R\$ 629.713,17, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic], – operações interestaduais sem destaque de ICMS e sem base de cálculo, sendo que, embora a legislação permita o crédito com a alíquota do Estado de origem, o contribuinte utilizou crédito a mais, por usar a base de cálculo constante no campo de observação [sic] das Notas Fiscais, e não o valor total da Nota –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 73.407,00, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a lançamentos de documentos fiscais em duplicidade, sendo glosado crédito no valor de R\$ 14.819,46, com multa de 60%;
4. falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias relativas a operações tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 55.232,72 [equivalente a 10% do valor comercial das entradas não escrituradas];
5. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas [de mercadorias] no estabelecimento com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativamente a prestações não tributáveis, sendo g[52.065,24], com multa de 60%.

O autuado defendeu-se (fls. 1555/1571) reclamando que o imposto lançado no item 1º deste Auto de Infração não corresponde à acusação ali imputada. Chama a atenção para o conceito de lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, como sendo o procedimento administrativo destinado a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível. Aduz que o Auto de Infração, por se tratar de procedimento administrativo regido pelo princípio da legalidade, deve ser revestido de todas as formalidades previstas em lei, sob pena de ser declarado nulo, e o RPAF prescreve no art. 18 que o lançamento de ofício é nulo se não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

A defesa observa que neste caso a autoridade administrativa acusou a empresa de ter aplicado alíquota interna de 17% com redução de 40%, ficando 15%, afirmando que segundo o art. 87 do RICMS isso apenas poderia ser adotado nas aquisições internas de óleo diesel, e contrapõe que, ao contrário do que afirma o autuante, a empresa não procedeu à escrituração do crédito fiscal na forma descrita no Auto de Infração, ou seja, utilizando a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XIX, do RICMS. Assegura que, de acordo com os livros e documentos, o imposto foi apurado na forma prevista em lei, com apropriação dos créditos fiscais de combustíveis pela alíquota do Estado de origem, dando como exemplos as Notas Fiscais 93201, 23841, 95235 e 28580. Argumenta que a possibilidade de creditar-se integralmente do ICMS pago no Estado de origem das mercadorias é prevista no art. 359, § 1º, V, do RICMS. Pondera que tanto é possível a apropriação integral do ICMS pago nas aquisições do óleo diesel, que o fiscal autuante, na descrição dos fatos, registrou que a legislação permite ao contribuinte de serviço de transporte o uso do crédito fiscal do ICMS de combustíveis com alíquota do estado de origem. Em face disso, conclui que, tendo a empresa se creditado do tributo pago nas aquisições do óleo diesel, o fez de forma correta, não podendo prevalecer o lançamento em discussão, uma vez que o autuante, mesmo sabendo que as Notas Fiscais se referiam a mercadorias incluídas no regime da substituição tributária e que o sujeito passivo tinha o direito de se apropriar integralmente dos créditos do ICMS com a alíquota do Estado de origem, glosou os créditos fiscais utilizando as alíquotas interestaduais de 7% e 12%, a depender do local da aquisição dos combustíveis.

Destaca que está se defendendo daquilo que lhe foi imputado, sustentando que o lançamento do imposto é intimamente relacionado com o teor da acusação, e, como o autuante justificou o procedimento pelo fato de a empresa ter apurado o imposto com a redução da base de cálculo prevista no art. 87 do RICMS, não poderia lançar tributo que se encontrava apurado de forma diversa da alegada, sob pena de violar os princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e do contraditório. Toma por fundamento a teoria dos motivos determinantes, como é conhecida a vinculação do ato administrativo com as razões invocadas pela autoridade administrativa ao expressar os motivos que o levaram a realizar tal ato. Aponta como paradigma decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Ceará em situação que considera idêntica à do presente caso. Transcreve também ementa de decisão em Recurso Especial do STJ, com aplicação da teoria dos motivos determinantes relativamente a vício dos motivos de ato discricionário. Cita doutrina acerca da nulidade do ato administrativo em caso de inexistência ou de divergência dos fatos que o motivaram.

Considera estar demonstrada a insegurança do montante do débito e da infração imputada no item 1º, e pede que o lançamento seja declarado nulo.

No mérito, requer a exclusão dos valores indevidamente glosados, sustentando que as Notas Fiscais que objetivaram o lançamento se referem a entradas de combustíveis adquiridos em outras unidades da Federação e utilizados como insumos para estando prevista no art. 93 do RICMS a apropriação dos créditos lubrificantes, óleos, aditivos e fluídios adquiridos por empresas de

serviços. Argumenta que, como as mercadorias adquiridas já se encontravam com a fase de tributação encerrada, é legítima a apropriação integral do ICMS pago em sua aquisição, ainda que seja decorrente de outras unidades da Federação, sob pena de se violar a regra da não-cumulatividade do ICMS, consagrando-se a possibilidade de bitributação.

Requer a realização de diligência a fim de ser apurado o imposto efetivamente devido, com apropriação dos créditos fiscais de acordo com a alíquota do Estado de origem.

Pede que a infração seja julgada improcedente.

Impugna também o lançamento do item 2º, alegando que, sendo uma empresa prestadora de serviços de transporte, adquire mercadorias para desenvolver a sua atividade-fim, e, tendo analisado os documentos que lastrearam a acusação fiscal, não verificou qualquer irregularidade na apuração do imposto levada a efeito pela empresa, haja vista que a legislação baiana permite aos contribuintes de serviço de transporte o uso do crédito fiscal do ICMS de combustíveis com a alíquota do Estado de origem, que neste caso é o Estado de Minas Gerais.

Toma por exemplo a Nota Fiscal 4163, assinalando que, embora houvesse a aquisição de R\$ 563,20 de combustível, no item dados complementares do documento fiscal consta que a Nota Fiscal foi emitida conforme o art. 12, anexo V, § 3º, do Decreto 43.080/02, tomando como base de cálculo o valor de R\$ 604,41, com ICMS no valor de R\$ 72,53, à alíquota de 12%. Observa que o referido artigo do RICMS de Minas Gerais possibilita que os Cupons Fiscais sejam substituídos por uma única Nota Fiscal, a fim de facilitar a apuração do ICMS dos adquirentes de combustíveis naquele Estado. Argumenta que, se o autuado tem o direito de se creditar do ICMS com a alíquota do Estado de origem e o documento fiscal indica a base de cálculo, a alíquota e o valor do imposto, o contribuinte tem o direito de apropriar-se do crédito fiscal nele destacado.

Além disso, reclama que o contribuinte tem o direito de apropriar-se dos créditos de ICMS nas aquisições de combustíveis com a alíquota do Estado de origem, de modo que a alíquota dos créditos a serem apropriados neste caso deve ser de 12%, e não o de 7%, como entendeu o autuante.

Pede que o lançamento do item 2º seja declarado improcedente, ou que se determine a realização de diligência a fim de que o imposto seja apurado de acordo com a alíquota do Estado de origem, de 12%.

Com relação ao item 3º, que acusa a utilização indevida de crédito fiscal referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, a defesa alega a ausência, nos autos, de provas necessárias para embasar a acusação fiscal. Alega também que o roteiro de auditoria aplicado pelo autuante não é adequado nesse tipo de procedimento, tornando frágil a seu ver todo o lançamento. Pede a nulidade do procedimento.

Quanto ao item 4º, a defesa alega que na descrição do fato a empresa é acusada de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, porém as Notas Fiscais autuadas se referem a aquisição de óleo diesel, cuja fase de tributação já se encontra encerrada, em decorrência do fenômeno da substituição tributária, e portanto a multa seria de 1% sobre o valor da mercadoria adquirida. Pede que seja corrigida a penalidade. Aduz que, após a correção da multa, há de se observar que a empresa preenche os requisitos legais para que a multa por descumprimento de obrigação acessória seja cancelada ou reduzida, nos termos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, pelas razões que passa a expor.

No tocante ao item 5º, alega que, compulsando os autos, verifica-se a ausência de provas necessárias para embasar a acusação fiscal. Além disso, o roteiro de auditoria aplicado pelo autuante não se adequa para os fins pretendidos, tornando frágil o lançamento seja julgado nulo.

Requer que se conheça da defesa administrativa e se lhe dê provimento, julgando nulo todo o Auto de Infração, ou que, no mérito, sejam acatados os pedidos alternativos formulados no corpo da defesa.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1610/1614) declarando que, no tocante ao item 1º, diante do questionamento do contribuinte, que pleiteia a alíquota do Estado do fornecedor dos combustíveis, onde a alíquota interestadual é de 12%, procedeu às correções dos demonstrativos 1 e 2, nos quais considera ficar evidenciado que o contribuinte se credita com alíquotas de 15%, 17% e 25%, o que caracteriza utilização de crédito a mais, porquanto estas alíquotas são relativas às operações internas dos Estados de origem.

Com relação ao item 2º, o autuante diz que, diante do questionamento do contribuinte, pleiteando a alíquota do Estado do fornecedor dos combustíveis, onde a alíquota interestadual é de 12%, considera a impugnação do autuado, entretanto, quanto à base de cálculo, que o autuado adota de acordo com o valor informado no campo observação [sic], que é superior ao valor total da Nota Fiscal, discorda do entendimento do autuado, tendo em vista que ele está pagando o combustível por preço inferior, não cabendo direito a crédito a mais que o devido, que é o valor da Nota Fiscal multiplicado pela alíquota do Estado de origem. Diz que procedeu às correções dos demonstrativos 3 e 4, nos quais entende que está evidenciado que o contribuinte se credita com alíquotas de 15%, 17% e 25%, o que caracteriza utilização a mais, porquanto estas alíquotas são relativas às operações internas dos Estados de origem e a base de cálculo é superior ao valor de aquisição das mercadorias.

Quanto à alegação da defesa de que faltariam nos autos provas necessárias para embasar a acusação objeto do item 3º, o autuante chama a atenção para os seguintes elementos: a) planilha à fl. 1491, com as informações das Notas Fiscais 20175 e 20195, lançadas em 28.11.08 e 11.12.08; b) cópias das Notas Fiscais 20175 e 20195, às fls. 1492 e 1493; c) cópia da página 117 do Registro Entradas, à fl. 1379, onde consta o lançamento da Nota Fiscal 20175, e cópia da página 124 do Registro de Entradas, à fl. 1386, onde consta o lançamento da mesma Nota Fiscal 20175; d) cópia da página 118 do Registro Entradas, à fl. 1380, onde consta o lançamento da Nota Fiscal 20195, e cópia da página 124 do Registro de Entradas, à fl. 1386, onde consta o lançamento da mesma Nota Fiscal 20195.

Relativamente ao item 4º, o fiscal diz que, analisando os documentos, concorda com a reclamação da defesa quanto ao percentual da multa, e efetuou as correções dos demonstrativos 8 e 9.

Quanto ao item 5º, o fiscal rebate a alegação da defesa pontuando que a legislação é bem clara quando determina no art. 100, inciso I, do Decreto nº 6.284/97 [art. 100, inciso I, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97], que o contribuinte deve estornar ou anular 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 forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada. Observa que às fls. 1545 e 1546 (ano de 2007) e 1548 e 1549 (ano 2008) constam as planilhas com a memória de cálculo dos percentuais proporcionais às saídas [prestações] isentas e às saídas [prestações] tributadas, por mês, para efeito de cálculo do estorno dos créditos, conforme o art. 100, inciso I, do RICMS, e às fls. 1544 e 1547 constam os demonstrativos dos cálculos dos estornos de créditos que deveriam ter sido efetuados pelo autuado.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor remanescente de R\$ 350.890,08, conforme demonstrativos às fls. 1581 a 1606, com os acréscimos monetários e multas, de acordo com as peças às fls. 1607/1609.

Dada ciência da revisão dos lançamentos ao sujeito passivo (fl. 1607/1609), cópias dos novos elementos (fl. 1622) e se manifestou (fls. 1624/1635).

Created with

 nitroPDF® professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

autuante na informação fiscal ter acatado parcialmente as alegações aduzidas pela defesa, deixou de considerar algumas teses levantadas na impugnação, conforme passa a expor. Observa que, ao contestar o lançamento do item 1º, sustentou, em sede preliminar, a nulidade do procedimento, sob o argumento de existência de incongruência entre os motivos e os fatos que justificaram a lavratura do lançamento de ofício, tendo afirmado que, diversamente do que foi declarado no Auto, a empresa não procedeu à escrituração do crédito fiscal na forma descrita no Auto de Infração, ou seja, utilizando a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XIX, do RICMS, pois, conforme se pode constatar analisando os livros e documentos utilizados para embasar a acusação fiscal, a empresa apurou o imposto na forma prevista em lei, ou seja, apropriou-se dos créditos fiscais de ICMS de combustíveis com alíquota do Estado de origem, dando como exemplos as Notas Fiscais 93201, 23841, 95235 e 28580. Aduz que na defesa foi demonstrada a possibilidade de a empresa creditar-se integralmente do ICMS pago no Estado de origem das mercadorias, com fundamento no art. 359, § 1º, inciso V, do RICMS. Reitera o que foi pontuado na impugnação acerca dos requisitos do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, bem como acerca da previsão do art. 18 do RPAF quanto à nulidade do lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Reitera que o sujeito passivo se defende dos fatos que lhe são imputados, e, como o autuante justificou a autuação acusando que o autuado havia apurado o imposto com a redução da base de cálculo prevista no art. 87 do RICMS, não poderia lançar imposto que se encontrava apurado de forma diversa da alegada, sob pena de violar os princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, em face dos princípios consubstanciados na teoria dos motivos determinantes, de acordo com a jurisprudência e a doutrina citadas na defesa originária, que volta a reproduzir, frisando, em conclusão, que, havendo incongruência entre os motivos e os fatos que justificaram a lavratura do lançamento de ofício, este deve ser julgado nulo de pleno direito, sob pena de violar direitos e garantias previstos na Constituição. Quanto ao mérito, alega que o art. 93 do RICMS prevê a apropriação dos créditos oriundos da aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluídos para as empresas de transportes, por se tratar de insumos, e, como as mercadorias em questão já se encontravam com a fase de tributação encerrada, é legítima a apropriação integral do ICMS pago na aquisição, sob pena de se violar a regra da não-cumulatividade, consagrando a possibilidade de bitributação. Requer a realização de diligência para que seja apurado o valor do imposto efetivamente devido, com apropriação dos créditos fiscais conforme a alíquota do Estado de origem.

Quanto ao item 2º, o autuado diz que, embora o autuante tenha acatado, em parte, a tese defensiva, apenas excluiu da autuação o imposto lançado referente às mercadorias adquiridas nos Estados que possuíam alíquota interna de 12%, sendo que as mercadorias indicadas nos demonstrativos 3 e 4 foram adquiridas no Estado de Minas Gerais, cuja alíquota interna do óleo diesel é de 12%, e por isso impugna completamente a afirmação do autuante de que o autuado se creditava do ICMS com alíquotas de 15%, 17% e 25%, haja vista que todas as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas no Estado de Minas Gerais, onde a alíquota interna daquele Estado é de 12%, e por conseguinte a imputação é improcedente, uma vez que o autuante acatou as alegações defensivas de que o Autuado tinha o direito de se creditar do ICMS referente à alíquota do Estado adquirente (12%). Além disso, a empresa se creditou do imposto na forma prevista do RICMS do Estado de Minas Gerais, no art. 12, anexo V, § 3º, do Decreto 43.080/02, o qual possibilita que os Cupons Fiscais sejam substituídos por uma única Nota Fiscal, a fim de facilitar a apuração do ICMS dos adquirentes de combustíveis naquele Estado. Conclui dizendo que a alíquota dos créditos a serem apropriados deve ser de 12%, e não de 7%, como entendeu o autuante. Renova o pleito no sentido de que, não sendo acatada a tese da improcedência, seja determinada diligência a fim de que o imposto seja apurado de acordo com a alíquota do Estado de origem (12%).

Quanto aos itens 3º e 5º, alega que o autuante não acatou os argumentos defensivos e não se incumbiu em comprovar a pertinência das infrações, não apresentando as provas necessárias para justificar os lançamentos. Insiste em que os roteiros de auditoria aplicados pelo autuante são inadequados em tais situações, tornando frágeis os lançamentos, que a seu ver devem ser julgados nulos.

Quanto ao item 4º, observa que o autuante acatou integralmente a tese defensiva e reduziu a multa de 10% para 1%, porém se esqueceu de se manifestar acerca do cancelamento ou redução da multa aplicada, com base no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

Renova os pedidos formulados na defesa originária.

O fiscal autuante prestou nova informação (fls. 1639-1640) dizendo manter as alterações efetuadas na informação anterior. Rebate as questões suscitadas pela defesa nestes termos:

1. item 1º: o autuado afirma equivocadamente que se creditou a 12%, porém, de acordo com as cópias dos livros fiscais de 2007 (fls. 561/670) e de 2008 (fls. 1223/1395), ele não verificou o erro nos seus registros;
2. item 2º: o autuado afirma equivocadamente que se creditou a 12%, porém, de acordo com as cópias dos livros fiscais de 2007 (fls. 561/670) e de 2008 (fls. 1223/1395), ele não verificou o erro nos seus registros;
3. item 3º: o autuado, mesmo em face de seus registros em duplicidade, não aceita o que foi informado;
4. item 4º: o autuado reconhece a retificação feita, mas solicita cancelamento ou redução da multa, matéria que não é de sua competência;
5. item 5º: o autuado se insurge contra o que determina o art. 100, inciso I, do RICMS, não concordando com o estorno de crédito que é obrigado a fazer, e por isso mantém os cálculos.

Reafirma a proposta de procedência parcial dos lançamentos.

## VOTO

O lançamento efetuado no item 1º deste Auto de Infração diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, constando na descrição do fato um adendo em que o autuante explica que, embora a legislação permita o crédito com a alíquota do Estado de origem, o contribuinte utilizou crédito a mais, ao aplicar a alíquota interna de 17% com redução de 40%, implicando assim uma carga tributária de 15%, o que, segundo o art. 87 (inciso XIX) do RICMS, só pode ser utilizado nas operações internas com óleo diesel.

Se de fato o autuado tivesse adotado a redução da base de cálculo de que cuida o inciso XIX do art. 87 do RICMS, isto implicaria uma grave distorção dos valores dos créditos, e, a depender da forma como fosse feita a redução – se a redução de 40% fosse sobre o crédito realmente cabível –, a própria empresa seria a prejudicada, e não o Estado. De qualquer forma, pela dicção do inciso XIX do art. 87 do RICMS, não há dúvida que a redução ali prevista somente se aplica nas operações internas, e, evidentemente, por operações internas há de se entender aquelas em que o remetente e o destinatário da mercadoria estejam situados no território baiano (§ 8º do art. 2º do RICMS).

A defesa questiona preliminarmente o lançamento reclamando que o imposto lançado no item 1º não corresponde à acusação ali imputada. Alega que a empresa não procedeu à escrituração do crédito fiscal na forma descrita no Auto de Infração.

E, analisando-se os demonstrativos fiscais originários (fls. 59/68 e 6) tem razão. Basta notar a primeira linha da listagem à fl. 59: no caso

por Posto D'Angella Limitada, a base de cálculo é R\$ 808,52; como a mercadoria é procedente de Minas Gerais, a alíquota (interestadual) é de 7%; 7% de R\$ 808,52 = R\$ 56,60; esse seria o valor do crédito a ser apropriado; tendo em vista que o crédito utilizado foi de R\$ 97,02, conforme consta no Registro de Entradas (fl. 602), está demonstrada a utilização indevida, só nessa Nota, de R\$ 40,42. Isso, contudo, não tem nada a ver com o inciso XIX do art. 87 do RICMS, conforme foi acusado no Auto de Infração.

A forma como o fato foi descrito no Auto levou o autuado a defender-se daquilo de que foi acusado.

A defesa, com arrimo no art. 142 do CTN, pontuou que o Auto de Infração, por decorrer de procedimento administrativo regido pelo princípio da legalidade, deve ser revestido de todas as formalidades previstas em lei, sob pena de ser declarado nulo, e o RPAF prescreve no art. 18 que o lançamento de ofício é nulo se não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. A defesa, em preliminar, alegou insegurança do lançamento e da infração imputada no item 1º, assinalando que se defendeu daquilo que lhe foi imputado, já que a empresa foi acusada de ter apurado o imposto com a redução da base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS, e, tomado por fundamento a teoria dos motivos determinantes, como é conhecida a vinculação do ato administrativo com as razões invocadas pela autoridade administrativa ao expressar os motivos que o levaram a realizar tal ato, pediu a nulidade do procedimento.

Cabia ao fiscal autuante, na informação prestada, esclarecer essa questão, para, se fosse o caso, reabrir-se o prazo de defesa.

Porém o autuante, ao prestar a informação, ignorou por completo a reclamação da defesa. Transcreveu entre aspas apenas um parágrafo da extensa contestação do autuado (fl. 1610). Pior que isso, ao refazer os demonstrativos 1 e 2 (fls. 1581/1601 e 1607), o autuante descharacterizou por completo o lançamento. Sem atentar para o mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, o nobre autuante, numa informação lacônica, sem fundamentar as razões, reduziu de forma drástica o valor do débito, de R\$ 629.713,17 para R\$ 237.196,70. Como vou propor a nulidade do lançamento, não devo emitir juízo de valor quanto ao mérito, porém faço o registro de que o nobre autuante poderia ter atentado para a alíquota aplicável nas aquisições de mercadorias procedentes dos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo, bem como para a alíquota aplicável nas aquisições de mercadorias procedentes de Pernambuco.

A confusão causada pelo autuante na informação fiscal poderia ser sanada mediante diligência a cargo de fiscal estranho ao feito. No entanto, está patente que o fulcro da autuação, ou seja, o fato determinante da motivação do procedimento, não corresponde ao fato real, e foi precisamente nesse ponto que a defesa pontuou o seu protesto, com fundamento na teoria dos motivos determinantes. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento do Auto de Infração em se tratando de *eventuais* incorreções ou omissões ou da não-observância de exigências meramente formais. No caso presente, não se trata de uma incorreção “*eventual*”, pois diz respeito à determinação do fulcro da autuação, constituindo portanto um vício substancial. É nulo o lançamento do item 1º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Com relação ao item 2º, a imputação é de que teria havido utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic]. Em seguida a essa descrição, foi feito um adendo, no Auto, explicando que se trata de operações interestaduais sem destaque de ICMS e sem base de cálculo, sendo que, embora a legislação permita o crédito com a alíquota do Estado de origem, o contribuir usar a base de cálculo constante no campo de observação (sic) da total da Nota.

A defesa sustenta que as mercadorias são adquiridas para desenvolver a atividade-fim da empresa, que é uma prestadora de serviços de transporte, sendo que a legislação baiana permite aos contribuintes de serviço de transporte o uso do crédito fiscal do ICMS de combustíveis com a alíquota do Estado de origem, que neste caso é Minas Gerais, e o crédito utilizado foi calculado na forma prevista no art. 12, anexo V, § 3º, do Decreto nº 43.080/02, do Estado de Minas Gerais, devidamente destacado no rodapé dos documentos fiscais. Dá como exemplo a Nota Fiscal 4163, assinalando que, embora houvesse a aquisição de R\$ 563,20 de combustível, no item dados complementares do documento fiscal consta que a Nota Fiscal foi emitida conforme o citado dispositivo da legislação do Estado de Minas Gerais, tomando como base de cálculo o valor de R\$ 604,41, com ICMS no valor de R\$ 72,53, à alíquota de 12%. Observa que o referido artigo do RICMS de Minas Gerais possibilita que os Cupons Fiscais sejam substituídos por uma única Nota Fiscal, a fim de facilitar a apuração do ICMS dos adquirentes de combustíveis naquele Estado. Argumenta que, se o autuado tem o direito de se creditar do ICMS com a alíquota do Estado de origem e o documento fiscal indica a base de cálculo, a alíquota e o valor do imposto, o contribuinte tem o direito de apropriar-se do crédito fiscal nele destacado. Além disso, reclama que o contribuinte tem o direito de apropriar-se dos créditos de ICMS nas aquisições de combustíveis com a alíquota do Estado de origem, de modo que a alíquota dos créditos a serem apropriados neste caso deve ser de 12%, e não o de 7%, como entendeu o autuante.

Na informação fiscal, o autuante diz que, diante do questionamento do contribuinte, pleiteando a alíquota do Estado do fornecedor dos combustíveis, onde a alíquota interestadual é de 12%, considera a impugnação do autuado, e procedeu às correções dos demonstrativos 3 e 4, entretanto, quanto à base de cálculo, que o autuado adota de acordo com o valor informado no campo “observação”, que é superior ao valor total da Nota Fiscal, discorda do entendimento do autuado, tendo em vista que ele está pagando o combustível por preço inferior, não cabendo direito a crédito a mais que o devido, que é o valor da Nota Fiscal multiplicado pela alíquota do Estado de origem.

É evidente que a fiscalização não se aprofundou devidamente na análise dos fatos, e a descrição destes no Auto não ajuda a sua compreensão. Não foi provado que tivesse havido utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

A base de cálculo do ICMS é regulada em todo o País de acordo com as diretrizes traçadas no art. 8º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prevendo o art. 9º que, para adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, a lei de cada Estado depende de prévio acordo especificamente celebrado com os demais Estados interessados. No que diz respeito a lubrificantes, combustíveis e produtos químicos derivados ou não de petróleo, existem acordos (convênios e protocolos) celebrados entre a Bahia e os demais Estados que cuidam dos critérios a serem seguidos pela lei de cada ente tributante na fixação da base de cálculo. É o caso, dentre outros, do Convênio ICMS 110/07. Não consta nos autos nenhum elemento que conduza à conclusão de que tivesse havido pagamento do imposto no Estado de origem com base de cálculo superior aos parâmetros fixados pela lei complementar ou por algum convênio ou protocolo.

A defesa chamou a atenção, a título de exemplo, para a primeira Nota Fiscal da relação enunciada no demonstrativo às fls. 1397-1398, a Nota Fiscal 4163. A cópia da Nota Fiscal 4163 encontra-se à fl. 1399. O valor da Nota é de R\$ 563,20. Os campos “Base de Cálculo do ICMS” e “Valor do ICMS” indicam “R\$ 0,00”. Porém no campo “Dados Adicionais” há uma observação de que a Nota Fiscal foi emitida conforme o art. 12 do anexo V, § 3º, do Decreto 43.080/02 (do Estado onde está situado o emitente, Minas Gerais), constando que a base com ICMS no valor de R\$ 72,53. Isto significa que o imposto foi calculado com a alíquota interestadual. A defesa alega que o referido artigo

possibilita que os Cupons Fiscais sejam substituídos por uma única Nota Fiscal, a fim de facilitar a apuração do ICMS dos adquirentes de combustíveis naquele Estado.

Em seguida à Nota Fiscal dada como exemplo, as demais Notas, de outros fornecedores, foram emitidas invariavelmente sem valores nos campos “Base de Cálculo” e “Valor do ICMS”, cujos valores são consignados no campo “Dados Adicionais”. Em algumas dessas Notas consta que o documento diz respeito ao total global referente aos Cupons Fiscais emitidos nos termos do art. 9º do Decreto nº 39.415/98, seguindo-se a indicação dos Cupons Fiscais.

Em princípio, a base de cálculo e o valor do imposto são indicados nos campos próprios da Nota Fiscal. No entanto, se, excepcionalmente, uma norma determina que tais elementos sejam explicitados de forma diversa, é evidente que os contribuintes situados na área geográfica de aplicação de tal norma devem proceder na forma por ela disciplinada. A Constituição prevê que o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores (CF, art. 155, § 2º, I).

Conforme já assinalei, além da Nota Fiscal apontada como exemplo, as demais Notas foram emitidas invariavelmente sem valores nos campos “Base de Cálculo” e “Valor do ICMS”, os quais são consignados no campo “Dados Adicionais”. Como são vários emitentes, não é razoável supor que todos eles tivessem, por acaso ou não, incorrido no mesmo “erro”. Por conseguinte, se o imposto foi pago na forma prevista na legislação do Estado de origem, é legítimo o crédito dos valores pagos, a menos que haja prova de que o Estado de origem estabeleceu uma base de cálculo superior à regulada pela lei complementar, inclusive a acordada pelos Estados mediante convênios, e isto, se tivesse havido, teria de ser provado.

Sendo assim, o que a fiscalização deveria ter feito era isto: primeiro, verificar se de fato os dispositivos legais indicados nas Notas Fiscais prevêm o procedimento adotado pelos emitentes dos documentos fiscais em questão, e, em caso positivo, verificar se tal disciplina implicaria descumprimento dos preceitos da lei complementar ou dos acordos interestaduais.

Em suma, não há absolutamente nos autos elementos capazes de determinar com segurança o cometimento da infração atribuída ao contribuinte neste item 2º. Por conseguinte, o lançamento é nulo. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “a”, do RPAF.

O item 3º refere-se à glosa de crédito fiscal utilizado em duplicidade. A defesa alega a ausência, nos autos, de provas necessárias para embasar a acusação fiscal, e que o roteiro de auditoria aplicado não seria adequado nesse tipo de procedimento.

O autuante na informação chamou a atenção para os seguintes elementos: a) planilha à fl. 1491, com as informações das Notas Fiscais 20175 e 20195, lançadas em 28.11.08 e 11.12.08; b) cópias das Notas Fiscais 20175 e 20195, às fls. 1492 e 1493; c) cópia da página 117 do Registro Entradas, à fl. 1379, onde consta o lançamento da Nota Fiscal 20175, e cópia da página 124 do Registro de Entradas, à fl. 1386, onde consta o lançamento da mesma Nota Fiscal 20175; d) cópia da página 118 do Registro Entradas, à fl. 1380, onde consta o lançamento da Nota Fiscal 20195, e cópia da página 124 do Registro de Entradas, à fl. 1386, onde consta o lançamento da mesma Nota Fiscal 20195.

Sendo assim, as provas do ilícito estão nos autos: houve utilização de crédito fiscal em duplicidade. O contribuinte recebeu cópia do demonstrativo à fl. 1491. Os livros e documentos citados encontram-se em seu poder. Está caracterizada a infração imputada no item 3º. O roteiro de auditoria adotado mostrou-se eficaz.

O lançamento objeto do item 4º diz respeito à falta de registro, na mercadorias relativas a operações tributáveis pelo ICMS. Foi ap equivalente a 10% do valor comercial das entradas não escrituradas.

Na informação fiscal, reconhecendo, em face dos argumentos da defesa, o autuante concordou com a reclamação do contribuinte quanto ao percentual da multa, e efetuou as correções dos demonstrativos 8 e 9.

Acato a sugestão do nobre autuante. Em vez de 10%, a multa é de 1% do valor comercial das entradas não escrituradas. O demonstrativo do débito do item 4º deverá ser refeito com base nos demonstrativos às fls. 1605-1606 e 1607-1608, totalizando a multa de R\$ 5.523,27. Fica alterada a tipificação da multa para o inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto à redução ou cancelamento da penalidade, pleiteada com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, deixo de acatar o apelo da defesa, pois se trata de uma faculdade fundada em critérios subjetivos, e não está fora de dúvida que a infração não tenha sido praticada sem dolo e que não tenha implicado falta de recolhimento de tributo.

O item 5º refere-se à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativamente a prestações não tributáveis. Foi feito um adendo na descrição do fato, informando que foram verificadas diferenças em função do não estorno de crédito relativo às “saídas isentas”.

A defesa alega não haver provas necessárias para embasar a acusação fiscal.

O fiscal autuante contrapõe na informação que a legislação é bem clara quando determina no art. 100, inciso I, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que o contribuinte deve estornar ou anular 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 forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada. Observa que às fls. 1545 e 1546 (ano de 2007) e 1548 e 1549 (ano de 2008) constam às planilhas com a memória de cálculo dos percentuais proporcionais às saídas isentas e às saídas tributadas, por mês, para efeito de cálculo do estorno dos créditos, conforme o art. 100, inciso I, do RICMS, e às fls. 1544 e 1547 constam os demonstrativos dos cálculos dos estornos de créditos que deveriam ter sido efetuados pelo autuado.

Para a devida compreensão do motivo da autuação, há que se pôr em ordem os elementos que importam na discussão.

A descrição do fato foi feita de forma parcimoniosa, não explicando que “saídas” isentas seriam essas a que se refere a fiscalização. Em regra, empresa transportadora não realiza “saídas” de mercadorias do seu estabelecimento. Saídas de mercadorias ocorrem nos estabelecimentos industriais, comerciais, produtores e extratores. Empresas transportadoras efetuam “prestações” de serviços.

Tendo em vista que no campo “Enquadramento” do Auto de Infração foi feita referência ao § 7º do art. 1º do RICMS, depreende-se que certamente o nobre autuante, ao se referir a saídas (prestações) isentas, decerto se refere à situação contemplada no referido § 7º, segundo o qual são dispensados o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Embora o nobre autuante não tenha deixado claro, também se deduz que os créditos glosados dizem respeito às aquisições de combustíveis e outros insumos empregados pela empresa na prestação de serviços de transporte, sendo que em parte esses serviços, no entender do autuante, seriam isentos, certamente se baseando na regra do § 7º do art. 1º do RICMS.

Uma vez assentadas as premissas básicas da imputação – se é que realmente foi esse o motivo da autuação –, seria o caso de se passar ao exame do caso concreto e Há, porém, um óbice à apreciação do mérito neste caso, devido à foi feita a demonstração dos valores dos créditos, nas planilhas

alegação da defesa de que não há provas necessárias para embasar a acusação fiscal como falta de indicação de elementos que demonstrem a infração imputada.

Esta Junta é composta de três auditores. Na sessão de julgamento, fez-se todo esforço tentando compreender qual o critério adotado pelo nobre autuante, sem êxito.

A dificuldade começa no fato de o autuante, em vez de trabalhar com os Conhecimentos de Transporte, ter feito o levantamento com base nos CFOPs, conforme se vê nos demonstrativos às fls. 1545-1546 e 1548-1549. Nesses demonstrativos, o autuante apurou, não se sabe como, determinados percentuais: 0,73%, 1,98%, 1,91%...

Esses percentuais serviram de subsídio para a confecção dos demonstrativos às fls. 1544 e 1547. Nesses demonstrativos, ao lado da coluna “Valor ICMS creditado nos livros”, há as colunas “Valor ICMS de crédito diferença” e “Valor ICMS de crédito correto”. Não é dito em parte alguma o que vem a ser “crédito diferença”. Como também, com relação à coluna dos elementos que o autuante chama de “crédito correto”, não consta em parte alguma por que aqueles seriam os créditos corretos, pois o cálculo dos “valores corretos” (quarta coluna dos aludidos demonstrativos) não tem correlação alguma com os referidos “percentuais”.

Os percentuais apurados nos demonstrativos às fls. 1545-1546 e 1548-1549 na coluna “Percentual” foram transportados para as planilhas às fls. 1544 e 1547, constituindo uma coluna intitulada “% proporcional”. Provavelmente esses percentuais que o autuante denomina de “% proporcional” (obtidos ninguém sabe como) teriam por finalidade o cálculo dos estornos de crédito que a seu ver o contribuinte deveria ter feito. Ocorre que os valores apurados na coluna “Estorno de crédito do ICMS calculado” (demonstrativos às fls. 1544 e 1547) não correspondem à proporcionalidade que se obteria a partir dos percentuais da coluna “% proporcional” em face dos valores indicados na coluna “Valor ICMS de crédito correto”. Por exemplo: tomando-se a primeira linha do demonstrativo à fl. 1544, e calculando-se 0,73% de 24.699,06, obtém-se quantia diversa da indicada na coluna “Estorno de crédito do ICMS calculado”, o mesmo ocorrendo com as demais linhas.

Isso, contudo, não é nada, em face do problema maior que é não se saber o que o fiscal autuante quis dizer com “crédito diferença” e “crédito correto”. Além disso, considerando-se que o fiscal indicou na coluna “crédito correto” determinados valores, que, por dedução, seriam créditos a que o contribuinte teria direito, não foi explicado por qual razão, apesar de o crédito estar “correto”, pretende o autuante abater desse “crédito correto” parcelas a título de estorno de crédito com base nos tais “% proporcionais”, cuja origem não foi demonstrada nem explicada.

O que se deduz é que, talvez, o nobre autuante tenha encontrado duas situações de erro de crédito:

- a) uma dessas situações – que não foi objeto de autuação –, está demonstrada nas colunas “Valor ICMS creditado nos livros”, “Valor ICMS de crédito diferença” e “Valor ICMS de crédito correto”;
- b) outra – que constituiria o motivo da autuação –, estaria demonstrada nas colunas “% proporcional” e “Estorno de crédito do ICMS calculado”.

Resta então saber: se, no primeiro caso, foi encontrada uma diferença nos valores creditados nos livros (3ª coluna dos demonstrativos às fls. 1544 e 1547), por que tal diferença não foi objeto de autuação? Já no segundo caso, indaga-se: como foram obtidos os percentuais de 0,73%, 1,98%, 1,91%...? E esses percentuais se referem exatamente a quê?

A descrição do fato e a demonstração dos valores lançados contêm vícos de tal monta que implicam absoluta incerteza quanto ao que pretende a fiscalização neste caso cuja correção equivaleria a uma nova fiscalização. É nulo o lançamento do item 5 da nulidade dos itens 1º e 2º.

A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento em relação aos itens 1º, 2º e 5º. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299634.0006/10-5**, lavrado contra **JR TRANSPORTES LTDA.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 14.819,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5.523,27**, prevista no inciso XI do art. 42 da supracitada lei, mais os acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de dezembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA