

PROCESSO - A. I. N° 299634.00006/10-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JR TRANSPORTES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3^a JJF n° 0342-03/10
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 12/05/2011

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0089-11/11

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 de Infração 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, CONVÊNIO 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 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. Lançamento nulo. 2. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS COM UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, RELATIVAMENTE

TE 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. 3. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 3ª JJF após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração acima epigrafado, através do Acórdão JJF nº 0342-03/10, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 05 infrações, sendo objeto do presente Recurso as constantes dos itens 1, 2, 4 e 5, abaixo descritas:

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. 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];
4. 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 glosado crédito no valor de R\$ 52.065,24, com multa de 60%.

No julgamento de Primeira Instância, o Relator assim se manifestou quanto às infrações objeto do presente Recurso, in verbis:

INFRAÇÃO 1:

“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 671/681), deduz-se que a defesa tem razão. Basta notar a primeira linha da listagem à fl. 59: no caso da Nota Fiscal 93201, emitida 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, tomando 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 descaracterizou 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.”.

INFRAÇÃO 2:

“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 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.

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 de cálculo (BC) é de R\$ 604,41, com ICMS no valor de R\$ 72,53. Isto significa que o imposto foi calculado à alíquota de 12%, que é a alíquota interestadual. A defesa alega 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.

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 prevêem 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.”.

INFRAÇÃO 4:

“O lançamento objeto do item 4º diz respeito à falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias relativas a operações tributáveis pelo ICMS. Foi aplicada multa de R\$ 55.232,72, 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.”

INFRAÇÃO 5:

“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 exportadores. 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 o autuante 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 em face da legislação vigente. Há, porém, um óbice à apreciação do mérito neste caso, devido à forma incompreensível como foi feita a demonstração dos valores dos créditos, nas planilhas às fls. 1544/1549. Interpreto a 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 (3^a 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 vícios 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 5º, pelos mesmos fundamentos 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.”.

Ao final do voto, o Relator da JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 02, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

VOTO

De logo devemos consignar que entendemos inatacável a Decisão recorrida, não merecendo reforma o julgamento proferido pela Primeira Instância quanto às infrações objeto do presente Recurso de ofício, porquanto exarada em estrita consonância com a legislação pertinente e com os elementos constantes dos autos.

E, de fato, na infração constante do item 01 da autuação - onde se imputa ao recorrido a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, por ter utilizado crédito a maior que o destacado ao aplicar a redução de base de cálculo de 40% a que se reporta o inciso XIX do art. 87 do RICMS/BA - não se encontra nos autos a necessária adequação da infração que se imputa ao sujeito passivo, acima descrita, com os fatos que exsurgem da documentação e demais elementos constantes dos autos, o que é inclusive atestado pelo próprio autuante em sua informação fiscal, ao elaborar novo demonstrativo de débito em relação a este item da autuação afastando-se totalmente da imputação inicial.

Como bem ressaltou o Relator da JJF, a análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante – constantes às fls. 59 a 68 e 671 a 681 - e que embasariam a referida exigência fiscal comprova que não houve a utilização indevida de crédito por ter o autuado utilizado da redução de base de cálculo citada no referido dispositivo regulamentar.

Tal situação, ressaltada pelo sujeito passivo em sua peça impugnatória, foi perfeitamente exposta pelo Relator da JJF ao consignar em seu voto que *“..está patente que o fulcro da autuação, ou seja, o fato determinante da motivação do procedimento, não corresponde ao fato real....”*.

Neste sentido, comungando com o voto proferido pela Primeira Instância, entendemos que tal vício inquina de nulidade a referida exigência fiscal, tornando inseguro o montante do débito a ser exigido, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, frisando que tal vício tem natureza de vício substancial, não passível de eventual saneamento no bojo deste lançamento de ofício, devendo ser mantida a Decisão pela sua nulidade.

No que se refere ao item 02 – onde se imputa ao recorrido a 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 - também não há a necessária adequação da infração imputada com a situação fática que exsurge da análise

dos demonstrativos elaborados pelo autuante, da documentação e demais elementos constantes dos autos, devidamente apontados de forma acurada pelo Relator da JJJ. Tal fato, assim como consignamos acima na apreciação do item 01 da autuação, torna insegura a verificação da efetiva ocorrência de infração à legislação tributária e muito menos o seu *quantum*, tornando nula a exigência fiscal.

Registre-se que os elementos constantes dos autos relativos a este item permitem-nos aferir que se torna necessária uma fiscalização mais acurada no procedimento praticado pelo sujeito passivo para creditamento vinculado a aquisições de combustíveis em outras unidades da Federação, a salvo das falhas ora apontadas, o que deverá ser feito em nova ação fiscal, obedecido, obviamente, o prazo decadencial.

Em relação ao item 4 – onde se impulta ao recorrido a multa percentual de 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis, pelo não registro na escrita fiscal das respectivas entradas - a desoneração parcial efetuada pela JJJ deve-se à correta adequação da multa frente à legislaçãoposta, visto que, em se tratando de mercadoria sujeita à sistemática de substituição tributária - óleo diesel – adquirida com o imposto já retido na fonte, portanto com fase de tributação encerrada – a multa pelo seu não registro é de 1%, prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e não 10%, como lançado originariamente pelo autuante.

Por fim, quanto ao item 5 da autuação – onde se impulta ao recorrido a 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 – o lançamento também se encontra maculado, visto que os demonstrativos elaborados pelo autuante, e que embasam a referida exigência fiscal, não evidenciam como se chegou aos percentuais de estorno aplicados para cálculo do valor exigido. O Relator da JJJ apontou de forma precisa as inconsistências, falhas e omissões dos referidos demonstrativos, que tornam insegura a verificação da efetiva ocorrência da infração imputada bem como o seu montante, devendo ser também mantida a Decisão recorrida pela nulidade deste item.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado, recomendando o refazimento da ação fiscal quanto aos itens julgados nulos, a salvo das falhas apontadas, obedecido ao prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado, homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 299634.0006/10-5, lavrado contra **JR TRANSPORTES LTDA.**, devendo o recorrido ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.819,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, 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, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2011.

DENISE MARA ANDRADE MOURA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS