

A. I. N° - 232948.0106/11-6
AUTUADO - TRANSPORTADORA BELMOK LTDA.
AUTUANTE - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 13/07/2012

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0156-03/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. EMPRESA TRANSPORTADORA. PRESTAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. PROPORCIONALIDADE. Evidenciado no curso do processo que, além da proporcionalidade acusada no Auto, o lançamento envolve outro aspecto, que diz respeito à redução da base de cálculo das operações com óleo diesel. Quanto à proporcionalidade, o contribuinte impugnou o critério adotado no cálculo, e o fiscal autuante acatou sua alegação. No tocante à redução da base de cálculo, a fiscalização confundiu “alíquota” com “carga tributária”. O inciso XIX do art. 87 do RICMS prevê a redução da base de cálculo de 40% nas operações com óleo diesel, de modo que a carga tributária corresponda a 15%. Isso não significa que a alíquota seja de 15% – a alíquota continua sendo de 25%, porém ela é aplicada sobre uma base de cálculo de 60% (100% menos 40%), de modo que a carga tributária seja de 15%. O contribuinte creditou-se corretamente do imposto retido pela Petrobrás Distribuidora, destacado no DANFE. Os percentuais a que se refere o fiscal autuante, que variam de 62% a 67%, dizem respeito à MVA aplicável para fins de retenção do imposto, nada tendo a ver o percentual de MVA com o percentual de redução da base de cálculo. O crédito fiscal foi utilizado em harmonia com o art. 359, § 1º, V, do RICMS. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29.6.11, acusa falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal por empresa prestadora de serviço de transporte relativo a prestações não tributadas – o contribuinte utilizou 100% do crédito de combustíveis, em vez de usá-lo de forma proporcional às “saídas” –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 132.489,52, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 91/103) reclamando, em preliminar, que o agente fiscal anexou “demonstrativo do uso a maior do crédito de combustível” no qual denomina uma coluna de “imposto creditado a maior”, pela utilização de alíquota errada, ou seja, 25%, e atribuiu à operação em outra coluna a alíquota que diz ser correta para combustível, de 15%, glosando a diferença. Alega que com isso foi feita por vias transversas uma primeira glosa do crédito de ICMS advindo das aquisições de combustíveis, de 25% para 15%, e posteriormente, sob a égide da proporcionalidade, foi feita a glosa dos créditos correspondentes às “saídas” para outros Estados. Observa que na exação existem duas imputações “concatenadas”. Protesta que isso dificultou a defesa, tornando o lançamento passível de nulidade.

Numa segunda preliminar, suscita a nulidade do lançamento, por outro vício formal – a ausência de discriminação de ocorrências no termo de encerramento da fiscalização. Toma por fundamento o art. 127-A [não diz de que ato normativo]. Argumenta que, sendo o Auto de Infração a exteriorização de ato administrativo vinculado, está intimamente ligado a aspectos formais cuja supressão o fulmina quanto à legalidade. Reclama que neste caso está ausente um requisito essencial do Auto de Infração, uma vez que o ICMS pago na aquisição de combustíveis no cais de abastecimento da Petrobrás, à razão de 25%, não poderia ser reduzido para 15%, sob pena de ferir de morte o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto. Transcreve trecho de decisão que atribui à primeira Câmara do “Conselho de Contribuintes” estadual. Cita comentário de Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo, em monografia não publicada, acerca dos requisitos do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, a defesa reitera que a aquisição do combustível utilizado como insumo pelo autuado, conforme Notas Fiscais anexas, é feita com a incidência de 25% de ICMS, que foi legitimamente apropriado na sua escrita fiscal, porém a fiscalização pretende limitar o crédito do ICMS a apenas 15%, através de glosa da diferença de 10% (25 menos 15). Argumenta que o combustível (óleo diesel) constitui insumo essencial à atividade do autuado, que presta serviço de transporte rodoviário de bens, e portanto faz jus à apropriação de crédito de ICMS, tendo em vista que de acordo com o princípio da não-cumulatividade do ICMS não há espaço para subjetivismo quanto à limitação deste crédito. Sustenta que o que interessa como critério é a objetividade do produto, não importando a origem, desde que provada a aquisição, até porque o regime de tributação é o da substituição tributária. Argumenta que a regra da não-cumulatividade do ICMS não admite a relativização operada, sobretudo por que o combustível consumido pelos veículos da empresa foi corretamente destacado em documento fiscal pela Petrobrás. Aduz que a interpretação maliciosa ou a relativização do direito de crédito altera o conteúdo da regra de direito, negando ao contribuinte direito que antes lhe era reconhecido, com o fim de aumentar a arrecadação, e isso agride o princípio da moralidade, agasalhado no art. 37 da Constituição, que obriga a Administração, em seu trato com o administrado, a pautar o seu comportamento não só pelo princípio da legalidade, mas também pelo da eticidade, o que pressupõe lealdade e boa-fé. Pontua que a idéia nuclear da não-cumulatividade do ICMS deve ser respeitada pelo fisco, deduzindo-se do imposto exigível em cada operação o imposto que agravou os elementos do preço.

Fala da jurisprudência nesse sentido no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), de São Paulo, e do STJ.

Assegura que todas as Notas em questão estão relacionadas à aquisição de combustível para o desenvolvimento das atividades negociais do autuado (transporte de mercadorias), e o combustível constitui insumo.

Quanto aos cálculos da proporcionalidade, alega que não há estorno a ser feito, e, ainda que haja, o valor a ser mantido é próximo de 100%, conforme demonstrativos que apresenta, relativamente a 2009 e 2010.

Apela para a observância ao princípio da verdade material. Cita doutrina.

Reclama da imposição de multa com caráter de confisco.

Pede que seja julgado nulo o Auto de Infração em função do que foi arguido em preliminar, e caso superado esse pleito, que seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 245-246) considerando que os argumentos principais do autuado quanto à nulidade do Auto de Infração diriam respeito à aplicação indevida pela fiscalização da alíquota de 15% no cálculo do imposto, já que a empresa compra o combustível da Petrobrás à alíquota de 25%, e portanto não poderia ser apenado na diferença de 10%, tendo na defesa sido esclarecido e refeito o cálculo da proporcionalidade, encontrando valores diversos.

Quanto à alegação da defesa acerca da alíquota aplicada (25%) sobre o combustível vendido pela Petrobrás, o autuante observa que o RICMS, no art. 87, XIX, estabelece que a carga tributária deve ser de 15%.

No tocante ao cálculo da proporcionalidade, o autuante reconhece que se enganou, e por isso anexou nova planilha, dizendo que os percentuais coincidem com os calculados pelo autuado. Diz que retificou os valores proporcionais do crédito a ser utilizado pelo autuado, restando apenas a diferença a recolher em virtude da utilização indevida da “alíquota” de 25%, em vez de 15%, como determina a legislação. Juntou duas planilhas, destacando as diferenças a serem pagas.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Dada ciência da revisão do lançamento ao contribuinte, este se manifestou (fl. 252) especificamente quanto à afirmação do fiscal de que, com relação à alíquota aplicada (25%) sobre o combustível vendido pela Petrobrás, o RICMS, no art. 87, XIX, estabelece que a carga tributária deve ser de 15%. A defesa afirma que o contribuinte realmente fez o crédito fiscal de 25% aplicado sobre a base de cálculo reduzida, nos termos do art. 87, XIX, do RICMS, e isto é o mesmo que aplicar 15% sobre a base de cálculo cheia. Chama a atenção para as cópias anexas do Registro de Entradas. Conclui ponderando que o Auto de Infração deve ser declarado improcedente.

O fiscal prestou nova informação (fls. 293-294) dizendo que na informação anterior ficou faltando falar do percentual de uso do crédito. Considera que a alegação do autuado não tem fundamento, porque ele usou a base de cálculo reduzida de ICMS retido destacado pela Petrobrás Distribuidora no DANFE, na área [campo] da descrição do produto [mercadoria]. Diz o fiscal que o destaque no DANFE é “apenas ilustrativo”, para controle da própria distribuidora, e não serve como base de cálculo do imposto a ser creditado. Aduz que os percentuais variam de 62% a 67%, sendo portanto superiores aos 40% permitidos pela legislação. A seu ver, as informações destacadas na Nota Fiscal teriam induzido o autuado a creditar-se em valor superior ao permitido. Finaliza dizendo que, feitas as retificações, o imposto a ser pago é de R\$ 8.773,96 em 2009 e de R\$ 5.941,13 em 2010 [nos demonstrativos consta o contrário: o imposto remanescente de 2009 é de R\$ 5.941,13, e o de 2010 é de R\$ 8.773,96].

Deu-se ciência da nova informação ao contribuinte (fl. 300), e ele não se manifestou.

VOTO

O contribuinte é acusado da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal por empresa prestadora de serviço de transporte relativo a prestações não tributadas – o contribuinte utilizou 100% do crédito de combustíveis, em vez de usá-lo de forma proporcional às “saídas”.

O contribuinte suscitou preliminares de nulidade por vícios formais. Supero a alegação de ausência de Termo de Encerramento de Fiscalização, haja vista que o art. 30 do RPAF dispensa essa formalidade quando o Auto de Infração é emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, caso em que o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituem um instrumento único.

Grave mesmo neste caso é a forma como o fato foi descrito no Auto de Infração, pois a descrição não é fiel aos aspectos fáticos. Na realidade, a autuação envolve duas coisas: *a*) a questão da proporcionalidade, e *b*) uma redução de base de cálculo das operações com óleo diesel.

Quanto à proporcionalidade, o fiscal não declinou no Auto por que o crédito não poderia ser integral, mas apenas proporcional. Como o contribuinte impugnou o critério adotado no cálculo da proporcionalidade e o fiscal acatou sua alegação, dou por superado esse aspecto.

A segunda questão diz respeito à redução da base de cálculo das operações com óleo diesel, prevista no art. 87, XIX, do RICMS. Em princípio, o lançamento seria nulo, pois a autuação tem por fulcro

uma questão substancial que não foi descrita no Auto de Infração. Porém adentrarei no mérito porque, pelos elementos constantes nos autos, a autuação quanto a esse aspecto é improcedente. Baseio-me no parágrafo único do art. 155 do RPAF.

Prevê o art. 87, XIX, do RICMS:

“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

.....
XIX - das operações internas com óleo diesel em 40% (quarenta por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento);”

O contribuinte reclamou que o combustível é utilizado como insumo, havendo a incidência de 25% de ICMS, que foi legitimamente apropriado na sua escrita fiscal, porém a fiscalização pretende limitar o crédito do ICMS a apenas 15%, através de glosa da diferença de 10% (25 menos 15).

O contribuinte tem razão. O que o inciso XIX prevê não é uma alíquota de 15%, como supôs o fiscal, mas sim uma redução da base de cálculo de 40%, de modo que a carga tributária corresponda a 15%. Noutros termos, a alíquota continua sendo de 25%, porém ela é aplicada sobre a base de cálculo de 60% (em virtude da redução de 40%). Apesar da concepção equivocada do fiscal autuante, confundindo alíquota com carga tributária, ao final, matematicamente, tudo dá no mesmo, pois tanto faz calcular 25% de 60 (60 = 100 menos 40), como calcular 15% de 100, o resultado é o mesmo – 15 –, que é a carga tributária prevista no dispositivo considerado.

Em sua última manifestação o fiscal teceu considerações dizendo que o autuado teria usado a base de cálculo reduzida de ICMS retido destacado pela Petrobrás Distribuidora no DANFE, na área [campo] da descrição do produto [mercadoria]. Segundo o fiscal o destaque no DANFE seria “apenas ilustrativo”.

Não é bem assim. A informação constante na Nota Fiscal não é apenas ilustrativa, e o autuado se creditou corretamente do imposto retido pela Petrobrás Distribuidora, destacado no DANFE, em cujo cálculo foi adotada a base de cálculo reduzida. Os percentuais a que se refere o fiscal, que variam de 62% a 67%, e que segundo o autuante seriam “superiores aos 40% permitidos pela legislação vigente”, dizem respeito aos percentuais de MVA aplicáveis para fins de retenção do imposto, nada tendo a ver tal MVA com o percentual de 40% de redução da base de cálculo previsto no inciso XIX do art. 87. MVA é uma coisa. Redução de base de cálculo é coisa inteiramente diversa.

Para o deslinde da questão, deve-se recorrer ao art. 359 do RICMS. A Petrobrás Distribuidora, na qualidade de contribuinte substituído, já que recebeu o combustível com o imposto retido pela refinaria, emitiu as Notas Fiscais sem destaque do imposto, conforme prevê o “caput” do art. 359, e, para atender ao disposto no § 1º, V, informou o valor do imposto retido. No cálculo do imposto retido foram decerto observadas pela refinaria a redução da base de cálculo, a alíquota e a MVA, e isso não constitui objeto da presente lide. O contribuinte tem direito ao crédito informado pela Petrobrás nas Notas Fiscais.

Em suma, dos dois motivos da autuação, é insubstancial a autuação no tocante à redução da base de cálculo base de cálculo do óleo diesel, e quanto à proporcionalidade o próprio fiscal admitiu que se equivocou.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232948.0106/11-6**, lavrado contra **TRANSPORTADORA BELMOK LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de julho de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA