

**A. I. Nº** - 232948.0106/11-6  
**AUTUADO** - TRANSPORTADORA BELMOK LTDA.  
**AUTUANTE** - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 13/07/2012

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 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 ( $60 = 100 \text{ menos } 40$ ), 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 insubsistente 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