

A. I. Nº - 269440.0004/13-2
AUTUADO - AGRIFIRMA CAMPO ABERTO AGROPECUÁRIA LTDA.
AUTUANTE - WALTER KHUN
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 17. 03. 2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0027-01/15

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. De acordo com a Súmula nº 1 deste Conselho de Fazenda Estadual é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2013, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$98.300,34, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, abril, junho, julho, setembro e dezembro de 2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$5.637,66, correspondente ao percentual de 1% do valor comercial das mercadorias;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de setembro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro, fevereiro, abril a outubro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$92.662,68, acrescido da multa de 60%. Consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: “O destaque do imposto teve base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado. O valor correto é o retido pela refinaria conforme planilha demonstrativa em anexo ao Auto de Infração.”

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 26 a 53) sustentando que o Auto de Infração é totalmente improcedente.

Argui, preliminarmente, a nulidade do Auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em decorrência de descrever de maneira lacunosa e insuficiente a infração 02, pois indica incorretamente o fundamento legal e não demonstra ou explica como foi feito o cálculo do crédito supostamente indevido.

Alega que o fato descrito no Auto de Infração é extremamente vago e genérico, pois apenas afirma que se creditou indevidamente do ICMS em decorrência de destaque a maior do imposto no documento fiscal recebido, pois a base de cálculo utilizada seria superior à que foi adotada na apuração do imposto antecipado por substituição, sendo que o correto para fins de creditamento seria o imposto retido pela refinaria, conforme Anexo II do Auto de Infração.

Alega que o relato foi feito sem que fosse demonstrada a sistemática pela qual a Fiscalização encontrou os valores que constam do anexo II e sem que fossem indicados os dispositivos legais que determinam como deve ser feito o cálculo do crédito nessa situação. Ou seja, muito embora o autuante afirme que a base de cálculo do crédito deveria ser a mesma base de cálculo utilizada pela refinaria para o cálculo do ICMS antecipado, não há qualquer indicação no Auto de Infração da maneira como foi apurada tal base de cálculo, nem de qual dispositivo ou qualquer outro meio este teria partido para fins de apuração dessa base de cálculo.

Ressalta que o autuante indica um valor para o litro do óleo diesel que, supostamente, seria o valor utilizado pela refinaria no cálculo do imposto retido, e, a partir desse valor, calcula qual seria o crédito fiscal que poderia ser apropriado. Entretanto, alega que inexistente no Auto de Infração nem nos seus anexos, qualquer esclarecimento ou indicação da fonte utilizada para encontrar o valor do litro do óleo diesel que foi utilizado pela refinaria para o cálculo do imposto retido, nem qual o parâmetro utilizado para calcular o valor do crédito fiscal supostamente indevido.

Consigna que consta do Auto de Infração um demonstrativo denominado “Base de Cálculo Unitária para Retenção – Diesel”, que provavelmente foi utilizado pelo autuante para aferir o valor do litro do óleo diesel utilizado pela refinaria no cálculo do imposto antecipado, contudo, não há qualquer explicação sobre a forma como foi feito o cálculo para se chegar ao valor do litro do óleo diesel, nem tampouco indicação das fontes de onde foram obtidos os valores indicados nas colunas “PARTIDA S/ICMS”, “PARTIDA C/ICMS”, “INTERNO”, “INTERESTADUAL”, “BCST UNIT. INT” e “BCST RED. INT”.

Assevera que, dessa forma, é impossível compreender como o autuante encontrou o valor que, no seu entender, seria a base de cálculo permitida para o crédito fiscal, o que lhe impossibilita o exercício do seu direito de defesa.

Indaga como é possível se defender de infração relacionada com o creditamento indevido, quando não estão demonstrados os elementos utilizados pelo autuante para calcular o crédito indevido.

Aduz que, além da falta de esclarecimento dos fatos e elementos utilizados pelo autuante para calcular o crédito supostamente indevido, os fundamentos legais que foram indicados no Auto de Infração não se referem à situação fática dos autos, ou seja, à apropriação de crédito na operação de aquisição de óleo diesel, mas apenas às regras gerais de creditamento do ICMS.

Assinala que o primeiro artigo indicado como fundamento legal é o artigo 93, § 5º, inciso I do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que dispõe sobre as regras gerais de tomada de crédito fiscal, mas nada dispõe a respeito da apuração de crédito na aquisição de óleo diesel, que é exatamente o caso da autuação. Transcreve o referido dispositivo regulamentar.

Registra que o segundo artigo indicado como fundamento legal é o artigo 97, inciso VIII do RICMS/97, que trata da vedação à manutenção do crédito fiscal excedente, mas nada dispõe a respeito da apuração de crédito na aquisição de óleo diesel, que é exatamente o caso da autuação. Reproduz o teor do citado artigo.

Salienta que os referidos dispositivos dispõem apenas a respeito das regras gerais de creditamento, entretanto, nenhum deles dispõe a respeito do ponto principal da infração 02, que é justamente o crédito permitido na operação de aquisição de óleo diesel.

Diz que, desse modo, restou sem fundamento legal a infração 02, pois não foi indicado nenhum dispositivo legal que fundamente a alegação de que o crédito foi apropriado em excesso ao montante permitido pela legislação.

Assinala que o terceiro dispositivo indicado como fundamento legal, no caso o artigo 124, inciso XI do RICMS/97, sequer existe no RICMS/97, pois não há um inciso XI no artigo 124, conforme transcrição que apresenta.

Conclui que, desse modo, o Auto de Infração não traz uma descrição minimamente clara dos fatos e circunstâncias envolvidos no caso; não traz uma explicação acerca da forma como foi calculado

o crédito considerado indevido; e não indica os dispositivos legais que justificam as infrações que lhe foram imputadas.

Assevera que, sem a demonstração inequívoca do que está sendo exigido na autuação, não tem como analisar os fatos imputados e fazer a defesa.

Observa que Auto de Infração é o documento que serve para formalizar o lançamento de ofício do crédito tributário pela autoridade administrativa e deve fornecer todos os elementos fáticos e jurídicos envolvidos na situação que lhe deu origem, a fim de viabilizar a defesa do contribuinte, conforme prevê o artigo 129 do Código Tributário da Bahia, cujo texto reproduz.

Afirma que, diante desses requisitos mínimos indispensáveis para a lavratura do Auto de Infração, se verifica que o Auto de Infração é nulo, pois afronta o Código Tributário da Bahia, artigo 129, §1º, inciso III, ao descrever de forma lacunosa e insuficiente os fatos considerados como infrações; inciso IV, ao deixar de demonstrar de forma clara como foi feito o cálculo do débito que está sendo exigindo; e inciso V, ao deixar de indicar o fundamento legal para o fato imputado ao contribuinte.

Alega, ainda, que a falta de indicação clara dos fatos e fundamentos que justificam a autuação viola o direito do contribuinte ao devido processo legal e, particularmente, à ampla defesa, previsto no artigo 123 do Código Tributário da Bahia. Ressalta que o direito à ampla defesa no processo administrativo é um princípio constitucional, previsto no artigo 5º, LV da Constituição Federal.

Sustenta que resta flagrante o cerceamento do seu direito de ampla defesa, na medida em que não restou esclarecido qual o método adotado pelo autuante para calcular o que considerou como crédito indevido e, dessa forma, não há como exercer com plenitude seu direito constitucionalmente assegurado ao contraditório e à ampla defesa. Invoca e reproduz, nesse sentido, ensinamentos de Alberto Xavier e José Eduardo Soares de Melo, assim como jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, no caso os Acórdãos JJF Nº 0299-02/12; CJF Nº 0403-11/11; JJF Nº 0037-03/12.

Conclui que o Auto de Infração é nulo.

Prosseguindo, afirma que além das questões relacionadas à falta de descrição e fundamentação adequada da infração, o Auto de Infração é absolutamente nulo por ter incorrido em erros graves na apuração do crédito tributário, o que fere o artigo 129, § 1º, inciso IV do Código Tributário da Bahia.

Consigna que, se a legislação determina que a demonstração do débito atribuído ao contribuinte constitui elemento fundamental do Auto de Infração, infere-se que esta demonstração esteja de acordo com as regras tributárias que regem a matéria.

Afirma que, no caso em questão, além do problema já identificado anteriormente de falta de esclarecimento a respeito da forma utilizada para se calcular o crédito considerado indevido, as planilhas apresentadas pelo autuante constantes dos anexos do Auto de Infração estão em desacordo com a realidade. Isso porque, embora as operações questionadas sejam relacionadas com a aquisição de óleo diesel, verifica-se da análise de algumas notas fiscais que o autuante considerou como aquisição de óleo diesel operações que, na realidade, eram de aquisição de biodiesel ou álcool hidratado, às quais não pode ser dispensado o mesmo tratamento fiscal.

Salienta que, nesse sentido, demonstra os equívocos incorridos pelo autuante na apuração dos valores, conforme abaixo:

- a Nota Fiscal nº 2946 refere-se à aquisição de álcool hidratado e não à aquisição de óleo diesel. Portanto, o crédito correspondente não pode ser glosado com base nos fundamentos trazidos no presente Auto de Infração, já que não se trata de operação com óleo diesel (Doc. 03);
- a Nota Fiscal nº 3693 refere-se à aquisição de álcool hidratado e à aquisição de óleo diesel, contudo, o autuante ao fazer o cálculo do crédito indevidamente apropriado, considerou como valor da operação a soma da aquisição de álcool hidratado e óleo diesel. Alega que não pode ser

aplicado para a operação com álcool hidratado o mesmo tratamento dado para as aquisições do óleo diesel, principalmente porque o valor do litro do óleo diesel indicado pelo autuante não pode ser utilizado para uma operação com álcool hidratado (Doc. 04);

- a Nota Fiscal nº 13901 refere-se à operação de aquisição do biodiesel e não à aquisição de óleo diesel. Portanto, o crédito correspondente não pode ser glosado com base nos fundamentos trazidos na autuação, já que não se trata de operação com óleo diesel (Doc. 05);

- as Notas Fiscais nº 9328 e 10636 referem-se à aquisição de álcool hidratado e à aquisição de óleo diesel. Alega que, muito embora o autuante tenha considerado como valor da operação na planilha do Anexo II apenas o valor da operação de aquisição do óleo diesel, quando indicou os créditos supostamente indevidos, incluiu no montante o valor que se creditou na operação de aquisição do álcool hidratado. Sendo assim, o autuante está considerando, como crédito indevido na aquisição de óleo diesel, crédito apropriado na operação de aquisição do álcool hidratado (Doc. 06).

Sustenta que esses equívocos incorridos pelo autuante na apuração do crédito supostamente indevido geram, por consequência, a nulidade do Auto de Infração.

Salienta que, no caso, o autuante desconsiderou as informações que constam das notas fiscais emitidas pelas distribuidoras, o que leva à conclusão de que os valores indicados na autuação estão em total desacordo com a realidade dos fatos, já que consideram, como se fossem operações com óleo diesel, operações que na realidade eram com álcool hidratado e biodiesel.

Conclui que, dessa forma, não há como prosperar uma exigência fiscal apurada com base em valores equivocados, devendo o Auto de Infração ser declarado nulo.

Continuando, reporta-se sobre o mérito da autuação, aduzindo sobre os créditos fiscais relativos à aquisição de óleo diesel.

Diz que, conforme já demonstrado anteriormente, não constam dos autos informações essenciais que seriam necessárias para que possa exercer o seu direito de defesa de forma ampla, haja vista que o autuante não indicou o dispositivo da lei que fundamenta o suposto creditamento indevido do ICMS nessas operações e não indicou os critérios utilizados para o cálculo do crédito considerado indevido, que consta das planilhas que instruíram a autuação.

Ressalta que adquire o óleo diesel junto a distribuidoras, estabelecidas neste Estado, que por sua vez o adquirem junto a refinarias. Para a cadeia de operações com óleo diesel aplica-se o regime de substituição tributária, de forma que a refinaria recolhe, de forma antecipada, o imposto devido por substituição.

Diz que, dessa forma, devem ser aplicadas ao caso as regras a respeito do aproveitamento do crédito fiscal em operações nas quais há recolhimento antecipado do imposto, na forma do artigo 359 do RICMS/97, cuja redação reproduz.

Assinala que, diante da falta de indicação de um fundamento legal no Auto de Infração, se baseará no artigo 359 do RICMS/97 para formular a sua defesa.

Observa que, em conformidade com §1º do art. 359 do RICMS/97, nas saídas para o Estado de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento do crédito fiscal pelo destinatário, não podendo o destaque ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for conhecida. No entanto, se o contribuinte substituído não destacar o imposto na nota fiscal de saída o § 2º do mesmo artigo permite que o destinatário utilize o crédito nas aquisições dentro do Estado, por meio da emissão de nota fiscal de “Recuperação de Crédito”, e calcule sobre o valor total da nota fiscal de aquisição o crédito a ser

utilizado, não podendo o destaque do ICMS ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias.

Frise que, dessa forma, para as operações em que há a antecipação do ICMS devido, existem duas situações diferentes:

- se o contribuinte substituído emitir o documento fiscal com o destaque do imposto, para aproveitamento do crédito fiscal pelo destinatário, este valor poderá ser creditado pelo adquirente da mercadoria (artigo 359, § 1º do RICMS/97);
- se o contribuinte substituído não destacar o imposto para aproveitamento do crédito fiscal, o adquirente poderá emitir nota fiscal de Recuperação de Crédito e calcular sobre o valor total da nota fiscal de aquisição o crédito a ser utilizado, não podendo o destaque do ICMS ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias (artigo 359, § 2º do RICMS/97).

Saliente que, no caso em questão, como o contribuinte substituído, isto é, o distribuidor, não destacou o imposto para aproveitamento do crédito por sua parte, a apropriação do crédito fiscal foi feita na forma do artigo 359, § 2º do RICMS/97, ou seja, aplicando-se a alíquota interna sobre o valor total da nota fiscal de aquisição.

Ressalta que, muito embora a norma indique que o valor da base de cálculo do crédito não poderá ser superior ao preço de mercado das mercadorias, não há uma estipulação de valor máximo ou mínimo ou um critério para aferição desse valor de mercado.

Assevera que, assim sendo, na falta de uma norma que indique o valor de mercado para fins de cálculo do crédito fiscal nas operações com óleo diesel, utilizou o valor destacado na nota fiscal de aquisição do óleo diesel.

Consigna que é certo que o valor de mercado é o valor pelo qual determinado produto é comercializado no mercado, baseando-se na lei de oferta e procura. Ou seja, valor de mercado é o preço que está sendo praticado pelas empresas que comercializam determinado produto.

Aduz que, desse modo, no caso em questão, é possível que utilize como base para o cálculo do crédito fiscal o valor do óleo diesel pago na sua aquisição, já que é o valor pelo qual este produto está sendo comercializado no mercado.

Observa que a própria regra constante do artigo 359, § 2º do RICMS/97 determina que o crédito fiscal deve ser calculado sobre o valor total da nota fiscal de aquisição, não podendo apenas ser superior ao valor de mercado.

Afirma que, dessa forma, os créditos fiscais calculados com base no valor de aquisição do óleo diesel somente poderiam ser considerados indevidos se o autuante tivesse demonstrado que este valor é superior ao valor de mercado, o que não ocorreu, já que indicou apenas que “o valor correto é o retido pela refinaria conforme planilha demonstrativa em anexo ao Auto de Infração”.

Assevera que, em momento algum no Auto de Infração foi indicado que o valor utilizado como base de cálculo para o crédito fiscal não corresponde ao valor de mercado. Saliente que o autuante apenas indicou que deveria ter considerado o valor retido pela refinaria, sem apresentar qualquer fundamento legal para tanto e sem indicar qual teria sido o valor retido pela refinaria, tendo apresentando apenas um demonstrativo, sem qualquer explicação, do que seria o valor aceitável para a base de cálculo do crédito.

Sustenta que o crédito fiscal apropriado foi calculado na forma prevista pela legislação, sendo que nenhum outro elemento foi trazido para fundamentar a alegação de creditamento indevido, devendo o Auto de Infração ser cancelado, pois totalmente infundado.

Prosseguindo, diz que ainda que as supostas infrações relacionadas ao creditamento indevido pudessem prosperar, o que considera apenas para fins argumentativos, não poderiam sofrer a imposição de multa e juros, conforme pretendido pela Fiscalização, haja vista que tais créditos,

supostamente indevidos, embora apropriados, não foram utilizados, pois não deixou de recolher o ICMS ou o fez em valores menores em virtude da apropriação desses créditos.

Observa que nos períodos autuados o débito de ICMS devido nas suas operações de saída fora recolhido por meio de Documento de Arrecadação Estadual - DAE e, os demais débitos de ICMS, tais como os decorrentes de diferencial de alíquotas, foram compensados com outros créditos do período ou créditos acumulados de períodos anteriores, conforme demonstra o livro Registro de Apuração do ICMS (Doc. 07).

Ressalta que nos períodos autuados possuía crédito acumulado suficiente para pagar o ICMS devido no período, sem precisar utilizar os créditos que estão sendo questionados no presente Auto de Infração, o que pode ser demonstrado pelo Livro de Uso Especial. Alega que o Livro de Uso Especial foi apresentado na ocasião da fiscalização e até o momento se encontra no poder do autuante, apesar de ter sido solicitado ao autuante, para apresentar como elemento probatório da impugnação, não tendo ainda sido devolvido. Acrescenta que, diante disso, em razão da falta do Livro de Uso Especial, apresenta a Declaração de Apuração Mensal do ICMS dos períodos autuados, que demonstra o crédito acumulado e o crédito apurado em cada período (Doc. 08).

Assevera que os créditos supostamente indevidos não foram utilizados para abater o ICMS devido no período, já que além dos recolhimentos feitos por DAE, tinha crédito acumulado suficiente para o seu abatimento, significando dizer que autuação, ainda que fosse totalmente procedente, não lhe geraria qualquer valor de ICMS a recolher, já que o estorno dos créditos supostamente indevidos não seria suficiente para converter o saldo apurado nos seus livros de “credor” para “devedor”.

Afirma que, mesmo na remota hipótese de confirmação das supostas infrações, não houve qualquer recolhimento a menos do imposto devido.

Diz que como não houve utilização dos créditos acumulados, os valores recolhidos a título de ICMS, ao longo de todo o período autuado, teriam sido exatamente os mesmos, ainda que não tivesse apropriado os créditos supostamente indevidos, desse modo, não houve qualquer prejuízo ao fisco.

Sustenta que inexistente justificativa para a exigência, no caso concreto, de juros e multa de mora, na medida em que estes se destinam tão somente a recompensar os cofres públicos pela indisponibilidade, por determinado período de tempo, dos recursos que deveriam ter sido recolhidos anteriormente.

Alega que, não tendo sido utilizados os créditos, a sua apropriação, ainda que indevida, implica apenas vício formal, sujeito a multa em valor fixo, mas sem que haja a possibilidade, normativa ou lógica, de cobrança de juros ou multa de mora.

Aduz que, dessa forma, ainda que se possa, por razões que não vislumbra, entender como procedentes as alegações de crédito indevido, impõe-se a exclusão da cobrança de multa de mora e juros, haja vista que o simples estorno dos correspondentes créditos na sua escrita se presta a corrigir o suposto erro cometido, sem gerar qualquer prejuízo ou benefício indevido, desproporcional ou ilegal.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a nulidade do Auto de Infração, por falta de elementos necessários para que exerça o seu direito à ampla defesa administrativa preconizado no artigo 123 do Código Tributário da Bahia;
- alternativamente, o cancelamento dos lançamentos fiscais;
- caso assim não se entenda, sendo mantido o lançamento fiscal decorrente das infrações indicadas no Auto de Infração, ao menos seja determinado o cancelamento da exigência de multa e juros quanto à infração 02, tendo em vista que o crédito fiscal questionado não foi utilizado e não gerou qualquer prejuízo ao fisco;

- seja autorizada a apresentação da cópia do Livro de Uso Especial para instruir a impugnação, após a devolução deste pelo autuante;

- que todas as intimações, notificações e publicações veiculadas na imprensa oficial e relacionadas ao presente feito sejam exclusivamente realizadas, sob pena de nulidade, em nome de Mariana Dantas Bezerra Duarte, brasileira, advogada, casada, portadora do CPF nº 673.248.355-20 e do RG nº 21019755-4, com escritório na Rua Jerônimo da Veiga, nº 164, 11º andar, Conjuntos 11ª, 11B, 11C e 11D, Itaim Bibi, São Paulo, SP, CEP 04536-000.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 324 a 328) consignando que o autuado tomou ciência e vias das peças processuais do presente Auto de Infração em 11/10/2013 e recebeu também todos os documentos fiscais apresentados a Fiscalização.

Sustenta que não há como se falar em cerceamento de defesa, haja vista que o contribuinte dispôs das peças processuais e do prazo legal para apresentar defesa.

Assinala que a previsão legal para o óleo diesel é que o imposto devido seja retido na primeira operação, ou seja, na refinaria. Acrescenta que este valor retido deve servir de base de cálculo para fins de crédito de óleo diesel pelo autuado.

Observa que a planilha de fls. 17 a 19 dos autos, foi fornecida pela SAT/COPEC/GEFIS, sendo que na mesma constam os valores a serem retidos na refinaria quando da saída de óleo diesel.

Salienta que os valores unitários do litro de óleo diesel para fins de cálculo do valor a ser utilizado como crédito foi retirado da Planilha – DIESEL B ou S2000 ou INTERIOR ou S1800 – COLUNA – BCST RED. OE, conforme datas de vigências dos valores tabelados.

Sugere que para maiores esclarecimentos o processo seja encaminhado a COPEC para que esta se pronuncie a respeito das indagações de que forma foi feito o cálculo para se chegar ao valor do litro de óleo diesel para a antecipação, bem como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha.

No que tange à alegação defensiva de que os fundamentos legais que foram indicados no Auto de Infração não se referem à situação fática dos autos, afirma que não pode prosperar, haja vista que os artigos citados pelo próprio autuado caracterizam a infração. Acrescenta que a apuração do crédito de óleo diesel na aquisição foi devidamente demonstrada pelas planilhas acostadas aos autos, não tendo qualquer sentido a alegação defensiva de que os dispositivos legais não dizem respeito à apuração do crédito nas aquisições de óleo diesel.

Quanto às alegações defensivas de existência de erros na autuação, observa que a infração 02 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Diz que o enquadramento é genérico, ou seja, não é específico para óleo diesel. Assinala que a referência apenas a óleo diesel foi um detalhamento colocado tendo em vista ser a quase totalidade dos créditos indevidos, portanto, pode ser dado o mesmo tratamento fiscal aos produtos álcool hidratado e biodiesel.

Registra que na planilha o crédito de ICMS do produto álcool hidratado foi glosado. Acrescenta que, como está discriminado na mesma Nota Fiscal foi incluído juntamente com o produto óleo diesel. Salienta que para maior clareza elaborou nova planilha na qual estão destacados separadamente os créditos indevidos referente ao álcool hidratado. Ressalta que relativamente ao biodiesel o tratamento é mesmo do óleo diesel.

Contesta as alegações defensivas atinentes ao mérito dos créditos fiscais referentes à aquisição de óleo diesel, afirmando que no art. 359, §1º, II, cujo teor transcreve, resta claro que o valor a ser utilizado pelo autuado é valor retido na refinaria, haja vista que, no caso, o imposto a ser destacado é o valor efetivamente antecipado tendo em vista que esses valores eram do conhecimento da distribuidora quando da emissão da Nota Fiscal, portanto, o valor de mercado não pode ser aplicado neste caso.

Quanto à argumentação defensiva relativa à impossibilidade de exigência de multa de mora e juros sobre créditos apropriados, mas não utilizados, assevera que não houve a requisição do Livro de Uso Especial aduzida pelo autuado.

Diz que basta verificar na intimação de fl. 08 dos autos, e no termo de arrecadação de livros e documentos fiscais de fl. 07 dos autos, que esse livro não foi solicitado. Ressalta que, já que o autuado afirma categoricamente, que prove através de documentos hábeis sua alegação.

Observa que o contribuinte não pode manter na escrita fiscal créditos fiscais indevidos.

Afirma que a alegação de que não foram usados esses créditos não pode servir de base para não exigência de multa e juros de mora. Diz que os créditos acumulados na escrita fiscal podem ser utilizados futuramente pelo próprio contribuinte para compensação no regime normal de apuração, Regime Especial, diferença de alíquotas, denúncia espontânea, autuação fiscal e transferidos a outros contribuintes para pagamentos de débito de imposto.

Salienta que não houve prejuízo ao fisco, até esta data, mas poderá ser utilizado posteriormente causando prejuízos aos cofres públicos. Diz que, dessa forma, as alegações defensivas não podem prosperar, além do que, existe previsão legal para a exigência com juros e multa de créditos de ICMS indevidos.

Finaliza mantendo o Auto de Infração.

O autuado cientificado da informação fiscal se manifestou (fls. 336 a 346) consignando que, em face da impugnação, o autuante apresentou a informação fiscal rebatendo as alegações apresentadas e requerendo a inserção de novos elementos ao Auto de Infração, que gerariam um aumento do valor do crédito tributário.

Salienta que o artigo 27, § 7º, do Decreto nº 7.629/99 [RPAF/99] prevê que se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados novos demonstrativos ou levantamentos, o sujeito passivo deve ser cientificado, observando-se o que determina o artigo 18, §1º. Observa que somente as incorreções e omissões que não influenciem na determinação da natureza da infração e do montante do débito tributário são passíveis de correção pela autoridade fiscal.

Afirma que, no caso, as incorreções e omissões incorridas no Auto de Infração não são passíveis de correção pela autoridade fiscal e acarretam a nulidade absoluta da autuação, haja vista que impossibilitam a determinação da natureza da infração, descrição insuficiente da infração e falta de fundamentação legal adequada, e do montante do débito tributário, apuração incorreta do débito tributário.

Diz que, desse modo, as correções propostas pelo autuante não devem ser aceitas, tendo em vista que o Auto de Infração é nulo, não sendo passível de ser corrigido ou emendado.

Aduz que, ainda que fossem aceitas as correções inseridas pelo autuante, as quais teriam por consequência a alteração para maior do valor do crédito tributário, muito embora isso não tenha sido demonstrado claramente, essas correções não são suficientes para sanar as incorreções e omissões contidas no Auto de Infração que ensejam a sua nulidade.

Passa a analisar os pontos levantados pelo autuante na informação fiscal.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, diz que o autuante confirma que o Auto de Infração carece dos elementos indispensáveis para a identificação da natureza da infração e da quantificação do débito tributário, haja vista que tenta explicar como apurou a infração 02, informando que a planilha utilizada contém os valores a serem retidos na refinaria na saída do óleo diesel e foi fornecida pela SAT/COPEC/GEFIS, mas admite que demais informações, tais como a forma de cálculo do valor do litro do óleo diesel e a fontes utilizadas, precisariam ser solicitadas para a COPEC.

Salienta que, se o próprio autuante que lavrou o Auto de Infração sob o argumento de que o crédito fiscal escriturado na aquisição do óleo diesel era indevido não sabe informar como foi apurado o

valor que seria passível de crédito, resta claro que o Auto de Infração é totalmente nulo. Afirma que esses esclarecimentos deveriam ter sido prestados no próprio Auto de Infração e não posteriormente à sua lavratura.

Alega que tais omissões são relacionadas com requisitos essenciais do Auto de Infração, relacionados com a identificação da natureza da infração e a apuração do montante do crédito tributário, portanto, acarretam a sua nulidade.

Aduz que, além disso, a legislação permite ao contribuinte que não conhece o valor da base de cálculo sobre a qual foi calculado o ICMS antecipado pela refinaria calcular o crédito com base no valor de mercado, conforme o artigo 359, § 2º do RICMS/97.

Salienta que no Auto de Infração não foi demonstrada a base de cálculo utilizada pela refinaria, nem a demonstração adequada do que seria o valor de mercado do litro do óleo diesel, para comparar com o valor utilizado pela contribuinte para calcular o seu crédito. Acrescenta que na Informação Fiscal novamente não foram apresentados os elementos essenciais utilizados para o cálculo do crédito indevido, já que demandaria esclarecimentos da COPEC. Sustenta que resta claro que o Auto de Infração contém omissões relacionadas com a apuração do valor do crédito tributário, as quais não foram sanadas pela informação fiscal e que o inquinam de nulidade. Nesse sentido, reproduz a ementa do Acórdão CJF Nº 0244-11/05.

Rechaça o argumento do autuante de que os artigos da legislação citados pelo próprio autuado caracterizam a infração, dizendo que, ao fazer essa afirmação o autuante confessa que o Auto de Infração carece dos fundamentos legais da infração, tendo em vista que o artigo 395 do RICMS/97, que foi citado pelo autuante como sendo aplicável ao caso, não foi citado no Auto de Infração.

Assevera que a obrigação de indicar os fundamentos legais da infração é do autuante e não do contribuinte. Diz que o fato de indicar em sua defesa o dispositivo legal que fundamentaria a infração 02 não sana a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação de erros na autuação, diz que neste item o autuante admite que incorreu em erro na apuração do crédito tributário e apresenta uma planilha com a finalidade de corrigir os erros incorridos.

Afirma que é óbvio que não pode ser dado o mesmo tratamento tributário para operações com óleo diesel, álcool hidratado e biodiesel, pois são produtos diferentes, que têm tratamentos fiscais diferentes, inclusive com relação às regras de substituição tributária.

Menciona que tal fato é inclusive confirmado pelo autuante ao apresentar uma nova planilha na qual foi feito um novo cálculo para as operações com o álcool hidratado, para as quais este glosou a totalidade do crédito tomado, diferentemente do que foi feito com o óleo diesel.

Ressalta que ao diferenciar o cálculo do crédito indevido para cada tipo de combustível, tal como feito na planilha nova apresentada pelo autuante, deveria ter sido indicada a fundamentação legal para tanto, contudo, não foi feita a indicação do fundamento legal utilizado para diferenciar o cálculo do crédito para o óleo diesel e para o álcool hidratado.

Alega que o autuante simplesmente glosou todo o crédito escriturado na aquisição do álcool hidratado, sem indicar um fundamento legal para isso, sendo que faz jus ao crédito, já que a operação com o álcool hidratado foi tributada, como indicado nas respectivas notas fiscais.

Aduz que, além disso, o autuante deu o mesmo tratamento tributário para as operações com óleo diesel e biodiesel, que são produtos distintos e que devem ter tratamento distinto. Indaga como pode ser utilizada uma tabela com preços do litro do óleo diesel como base para o cálculo do crédito que o autuante entende ser possível na aquisição de biodiesel.

Observa que a nova planilha apresentada pelo autuante apura um valor maior de crédito indevido para os períodos de dezembro de 2009 e março de 2010 do que fora apurado no Auto de Infração, o que geraria uma majoração do valor da autuação, o que não se admite, já que eventual apuração de

novos créditos tributários não exigidos no Auto de Infração, deveriam ser objeto de lançamento complementar.

Ressalta que, muito embora a planilha apresentada indique um valor maior de crédito supostamente indevido, não foi elaborado um novo demonstrativo do crédito tributário exigido no Auto de Infração, o que gera nova nulidade, tendo em vista que não tem como aferir o montante do débito exigido após as modificações.

Afirma que, diante dessas irregularidades, eventual novo valor apurado pelo autuante, em decorrência da correção da planilha de apuração dos créditos indevidos, que ocorreu após a sua notificação, deve ser desconsiderado, devendo prevalecer o valor original do Auto de Infração.

No que concerne à alegação de mérito referente aos créditos fiscais relativos à aquisição de óleo diesel, diz que o autuante argumenta que de acordo com o artigo 359 do RICMS/97, o valor a ser utilizado pela contribuinte no cálculo do crédito tributário deve ser o valor retido na refinaria, que era de conhecimento da distribuidora na ocasião da emissão da Nota Fiscal, e não o valor de mercado do óleo diesel, porém, contraditoriamente, ao invés de indicar o valor utilizado pela refinaria para o cálculo do ICMS antecipado, utilizou-se da planilha elaborada pela SAT/COPEC/GEFIS, que supostamente indicaria o valor que deveria ser utilizado pela refinaria, mas que sequer sabe-se como foi elaborada.

Assegura que a interpretação da legislação feita pelo autuante está equivocada, já que o artigo 359, § 2º permite ao contribuinte calcular o crédito do ICMS com base no valor da nota fiscal de aquisição, no caso de não ter sido destacado o valor utilizado pela refinaria, desde que a base de cálculo não tenha valor acima do preço de mercado.

Diz que, assim sendo, tendo reconhecido o crédito do ICMS com base no que dispõe a legislação e não tendo o Auto de Infração e a informação fiscal trazido qualquer elemento que indicasse que o valor utilizado estava acima do valor de mercado, a infração não restou caracterizada.

No respeitante à alegação de impossibilidade de exigência de multa de mora e juros sobre créditos apropriados, mas não utilizados, aduz que o autuante admite que a tomada dos créditos questionados no Auto de Infração não causou qualquer prejuízo para o Fisco, tendo em vista que não foram utilizados na compensação de débitos de ICMS.

Afirma que, dessa forma, se for confirmado que os créditos tomados eram indevidos, deverá apenas ser feito o seu estorno na escrita fiscal, isto é, se não deixou de recolher tributos, não há qualquer fundamento legal para a exigência de ICMS acrescido de multa e juros, sendo que o estorno dos créditos é suficiente para corrigir o suposto erro cometido.

Finaliza reiterando todos os termos de sua impugnação, inclusive com relação à alegação de nulidade do Auto de Infração, pois as alterações procedidas pelo autuante não são admitidas pela legislação e, ainda que fossem não sanariam os erros incorridos na lavratura do Auto de Infração.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, considerando a sugestão do próprio autuante no sentido de que fosse ouvida a SAT/COPEC, para que esclarecesse a metodologia de cálculo utilizada para determinação do valor do litro de óleo diesel, para fim de antecipação tributária, assim como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha utilizados na autuação, referente à infração 02, converteu o feito em diligência à SAT/COPEC(fl. 363), para que se pronunciasse.

O Auditor Fiscal da SAT/COPEC designado para cumprir a diligência, após tecer comentário sobre as disposições atinentes ao Auto de Infração previstas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, conclusivamente firmou o entendimento de que acredita “que não seja de bom tom que a COPEC se pronunciar sobre a metodologia de cálculo e sobre a fonte de dados utilizadas pelo autuante, especificamente, para chegar ao valor do tributo exigido (infração 02), já que neste caso, seria ele próprio (autuante) a

pessoa mais indicada a cumprir esta tarefa, até mesmo para que a COPEC, ao final, não acabe emitindo juízo de valor acerca do trabalho realizado pelo autuante”.

Diante da necessidade e indispensabilidade de que fossem prestados os esclarecimentos sobre a metodologia de cálculo utilizada para determinação do valor do litro de óleo diesel, para fim de antecipação tributária, assim como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha utilizados na autuação, referente à infração 02, em face das alegações defensivas, esta JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à INFAZ BARREIRAS (fls.371), a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal prestasse os esclarecimentos solicitados.

O autuante foi designado para cumprir a diligência. Consignou que (fl. 373), considerando o parecer de fls. 366 a 369 emitido pela SAT/COPEC/GEFIS e a solicitação de diligência da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, sem maiores delongas, discorda quanto à alegação de que a COPEC não deveria se pronunciar a respeito da metodologia de cálculo e sobre a fonte de dados utilizadas pelo autuante para chegar ao valor do tributo exigido (infração 02), já que os dados que utiliza para chegar a base de cálculo do imposto devido é mesma utilizada pela COPEC no cálculo da antecipação tributária de óleo diesel na refinaria.

Assinala que para ratificar esse entendimento, anexou e-mail datado de 01/06/2012 da própria COPEC, tendo como remetente Auditor Fiscal Rodrigo José Pires Soares, em uma fiscalização anterior, explicando como é feito o cálculo da antecipação de óleo diesel na refinaria utilizando os dados da planilha constante de folhas 18 e 19 deste processo.

Salienta que, neste caso, apurou os valores dos créditos indevidos tendo como base esta planilha e a orientação da própria COPEC.

Salienta que, assim sendo, está utilizando a mesma metodologia e valores que a COPEC utiliza para fins de antecipação de óleo diesel na refinaria.

Finaliza, afirmando que, a seu juízo, este deve ser o valor correto de crédito de óleo diesel que deve ser dado ao autuado, porque foi o valor efetivamente cobrado de ICMS nas operações anteriores.

O autuado cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 379/380) afirmando que a intimação recebida não cumpre o determinado pela JJF, pois não foram recebidos documentos essenciais para a sua análise e manifestação. Requer seja prorrogado o prazo concedido para que possa obter cópia dos documentos e informações necessários para a sua manifestação.

Constam às fls. 388 a 392 dos autos manifestação do autuado. Inicialmente este discorre sobre os passos seguidos pelo processo, até chegar para sua manifestação sobre a diligência realizada pelo autuante.

Alega que o e-mail apresentado pelo autuante, além de se referir a outra situação, envolvendo outro contribuinte, não esclarece os pontos que este deixou de explicar no Auto de Infração e na informação fiscal. Ou seja, não informa as fontes utilizadas para a elaboração da planilha e a forma de cálculo utilizada para se chegar ao valor do litro de óleo diesel. Acrescenta que, além disso, o e-mail faz referência a uma planilha que sequer lhe foi disponibilizada.

Sustenta que não restou vencida a nulidade arguida, que decorre da falta de demonstração clara da forma como foi elaborado o cálculo do suposto crédito tributário decorrente da glosa parcial do crédito fiscal apropriado na aquisição do óleo diesel e de seu fundamento legal.

Salienta que, além disso, a confissão do autuante no sentido de que não teria as informações necessárias para que o contribuinte pudesse entender o cálculo do crédito tributário, e a manifestação da COPEC de que a responsabilidade por explicar o cálculo seria do próprio autuante, e que não seria cabível fazer juízo de valor a respeito do cálculo apresentado pelo autuante, apenas

confirmam a alegação de que a autuação é nula, por falta dos elementos essenciais previstos em lei.

Diz que, ademais, se o crédito fiscal apropriado tem fundamento legal no art. 359, §2º, do RICMS/97 e o autuante não logrou comprovar que o cálculo feito está em desacordo com a legislação, não restam dúvidas de que a infração 02 é totalmente improcedente.

Conclui reiterando os argumentos apresentados na defesa inicial e manifestação posterior em face da informação fiscal e requer o cancelamento do Auto de Infração diante de sua nulidade e total improcedência.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

A infração 01, diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, decorrente de falta de registro na escrita fiscal da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis. A multa imposta no valor de R\$5.637,66 corresponde a 1% do valor comercial das mercadorias.

Observo que este item da autuação não foi objeto de impugnação, o que permite concluir que é subsistente, em face do silêncio do autuado (artigos 140, 141, 142, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99).

Quanto à infração 02, o autuado argui a nulidade da autuação, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de que não foi demonstrada a sistemática pela qual a Fiscalização encontrou os valores que constam do anexo II e sem que fossem indicados os dispositivos legais que determinam como deve ser feito o cálculo do crédito nessa situação. Ou seja, muito embora o autuante afirme que a base de cálculo do crédito deveria ser a mesma base de cálculo utilizada pela refinaria para o cálculo do ICMS antecipado, não há qualquer indicação no Auto de Infração da maneira como foi apurada tal base de cálculo, nem de qual dispositivo ou qualquer outro meio este teria partido para fins de apuração dessa base de cálculo.

Acolho a nulidade arguida. De fato, não há certeza quanto à base de cálculo apurada.

Observo que na informação fiscal o próprio autuante sugeriu que, para maiores esclarecimentos, o processo fosse encaminhado a SAT/COPEC para que esta se pronunciasse a respeito das indagações de que forma fora feito o cálculo para se chegar ao valor do litro de óleo diesel para a antecipação, bem como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha.

Ou seja, apesar de ter realizado o levantamento fiscal, o autuante desconhecia a metodologia e as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha, questionados pelo autuado.

Em face disso, por considerar um vício sanável, esta JJF converteu o feito em diligência em duas oportunidades.

A primeira, à SAT/COPEC, conforme sugerido pelo próprio autuante, para que esclarecesse a metodologia de cálculo utilizada para determinação do valor do litro de óleo diesel, para fim de antecipação tributária, assim como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha utilizados na autuação.

A resposta dada pela COPEC não dirimiu a dúvida suscitada pelo contribuinte, assim como não atendeu a sugestão do autuante.

Em decorrência disso, esta JJF converteu o feito em diligência à INFAZ de origem, a fim de que fosse designado o autuante ou outro Auditor Fiscal, para que esclarecesse a metodologia de cálculo utilizada para determinação do valor do litro de óleo diesel, para fim de antecipação tributária, assim como sobre as fontes de onde foram obtidos os valores constantes da planilha utilizados na autuação, em face das alegações defensivas.

O próprio autuante foi designado para cumprir a diligência. Discordou do pronunciamento da SAT/COPEC/GEFIS, quanto a alegação de que a COPEC não deveria se pronunciar a respeito da metodologia de cálculo e sobre a fonte de dados utilizadas pelo autuante para chegar ao valor do tributo exigido, já que os dados que utiliza para chegar a base de cálculo do imposto devido é mesma utilizada pela COPEC no cálculo da antecipação tributária de óleo diesel na refinaria.

Assinala que para ratificar esse entendimento, anexou e-mail datado de 01/06/2012 da própria COPEC, tendo como remetente Auditor Fiscal Rodrigo José Pires Soares, em uma fiscalização anterior, explicando como é feito o cálculo da antecipação de óleo diesel na refinaria utilizando os dados da planilha constante de folhas 18 e 19 deste processo.

Salienta que, neste caso, apurou os valores dos créditos indevidos tendo como base esta planilha e a orientação da própria COPEC.

Verifica-se que o cerne da questão reside em se determinar a metodologia utilizada pela Fiscalização para determinação da base de cálculo, porque alegada pelo contribuinte o seu desconhecimento.

Sobre a questão da necessidade e indispensabilidade de demonstração da base de cálculo, para afastar a possibilidade de cerceamento do direito de ampla defesa do contribuinte, a Câmara Superior deste CONSEF editou a Súmula nº 01, onde ficou firmado que *é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo*.

Diante disso, conclui que a falta de demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto e da perfeita identificação do método aplicado para a apuração do tributo, são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, por implicar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Infração nula.

Consoante determina o art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Entretanto, cumpre observar que o autuante na informação fiscal ao contestar a alegação defensiva de que não houve prejuízo ao Erário estadual, admitiu que “... não houve prejuízo ao fisco, até esta data, mas poderá ser utilizado posteriormente causando prejuízos aos cofres públicos. ”, ou seja, reconheceu que o crédito fiscal não fora ainda utilizado.

Assim sendo, caso confirmado que a utilização indevida do crédito fiscal não resultou em descumprimento de obrigação principal – pagamento do imposto - deverá ser observada a disposição do art. 42, VII, “a”, da Lei nº. 7.014/96, abaixo reproduzido:

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

(...)

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269440.0004/13-2**, lavrado contra **AGRIFIRMA CAMPO ABERTO AGROPECUÁRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.637,66**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR