

**PROCESSO** - A. I. Nº 207092.0003/22-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TAM LINHAS AÉREAS S/A.  
**RECORRIDOS** - TAM LINHAS AÉREAS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0200-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0064-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. APROPRIAÇÃO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. A apuração do imposto devido foi validamente retificada em razão da não observação de que o autuado já havia realizado estorno de crédito fiscal nos períodos reclamados e em razão da duplicidade de inclusão da nota fiscal nº 27088. Nulidades não acolhidas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recursos de Ofício (fl. 75) e Voluntário (fls. 85 a 89) em face da Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, implicando desoneração do Sujeito Passivo no montante de R\$ 1.976.346,39 ao tempo da decisão (fl. 77).

O Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2022 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 054.978.250) em 07/04/2022 (fl. 10), para exigir ICMS no montante histórico total de R\$ 1.147.174,58, agravado por multa de 60% sobre o valor lançado, e acréscimos legais.

Ao Sujeito Passivo foi imputado o cometimento de uma irregularidade nos dias 31/01/2020 e 29/02/2020, enunciada da seguinte maneira:

**Infração 01 – 001.002.041:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Utilizou crédito fiscal em percentual superior ao concedido em Termo de Acordo, conforme estabelecido Artigo 268 XVIII e detalhado no relatório ICMS CREDITADO A MAIOR em anexo. [...]. **Enquadramento legal:** Artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96 C/C art. 309, § 7º do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 1.147.174,56 [mantido: R\$ 22.993,93]

O cerne da lide diz com o montante do crédito fiscal utilizado pelo Sujeito Passivo, transportador aéreo, que faz uso de querosene de aviação como insumo à sua atividade de transporte intermunicipal e interestadual de cargas. O Sujeito Passivo reconheceu “problemas para parametrizar o seu sistema e os das distribuidoras de acordo com os termos do acordo firmado com o Estado da Bahia” nos períodos do exercício de 2020, mas afirmou que “não se credita do ICMS total destacado nas notas fiscais de aquisição de combustíveis”, evidenciando erros de cálculo - o que foi acatado pelo autuante em sede de Informação Fiscal.

Assim, o contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de julgamento, com Defesa (fls. 14 a 25); Informação Fiscal (fls. 51 a 53-v.), com o parcial acolhimento das razões defensivas; Manifestação (fls. 58 a 59); nova Informação Fiscal (fls. 63 a 68-v.), reiterativa dos trabalhos anteriores, com a juntada de evidências no SPED do Sujeito Passivo, destacando parcial estorno dos créditos fiscais.

A 1ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF. Rejeito o pedido de nulidade requerido pelo autuado em razão da concordância do autuante na retificação dos valores inicialmente exigidos, entendendo que deveria ter sido

lavrado novo auto de infração para a sua exigência. De acordo com o § 1º do art. 18 do RPAF, é admissível as retificações no lançamento tributário decorrentes de eventuais incorreções encontradas, desde que seja possível determinar o montante do débito tributário e desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar. O autuado foi intimado para se manifestar acerca dos novos demonstrativos retificados, sendo-lhe concedido prazo de dez dias, conforme documento à fl. 55.

A exigência fiscal decorre de suposta utilização indevida de crédito fiscal, pois foi apropriado em valor superior ao destacado nos respectivos documentos fiscais. O autuante reconheceu que não considerou no demonstrativo original o estorno efetuado pelo autuado em decorrência de realizar operações tributadas e não tributadas e que lançou em duplicidade a nota fiscal nº 27088. Refez o demonstrativo de débito e concluiu que a exigência fiscal deveria ser reduzida para R\$ 22.993,92, em concordância com planilha produzida pelo autuado por ocasião da apresentação de sua defesa. Porém, existiu um erro na soma tanto na planilha do autuado como do autuante, pois o valor total foi de R\$ 22.993,93.

Nos novos demonstrativos apresentados pelo autuante, foi retificada a informação da coluna “valor creditado”, referente ao valor efetivamente creditado pelo autuado, pois o autuado havia realizado estornos nos valores do ICMS destacado nos documentos fiscais, acabando por repercutir diretamente na apuração do crédito fiscal apropriado indevidamente.

Diante do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 22.993,93, conforme a seguir:

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
31/01/2020	13.168,47
29/02/2020	9.825,46
TOTAL	22.993,93

Foi interposto recurso de ofício.

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, aduziu razões recursais parcialmente reiterativas da Defesa, a seguir delineadas:

- A) Que o Auto de Infração é nulo, por violação do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF, pois o “valor ínfimo mantido frente ao valor autuado” evidencia não ter sido cumprido o requisito da segurança na infração, entendendo que “a retificação só poderia ser feita via lavratura de um novo auto de infração, de modo a oportunizar a defesa prévia, e não no curso do processo administrativo”.
- B) Que o valor do débito faz diferença na decisão pelo pagamento ou não do crédito lançado, tendo em conta os descontos a que poderia usufruir à luz do art. 45 da Lei nº 7.014/96.
- C) Que, subsidiariamente, postula que lhe seja devolvido o direito de recolher o valor mantido com os mesmos descontos de multa válidos para o crédito pago até o termo prazo para apresentação de Defesa (70%).

Conclui postulando o cancelamento integral do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, que “seja reconhecido o seu direito ao aproveitamento dos descontos pelo pagamento espontâneo”, e que as intimações sejam enviadas ao endereço da empresa, sob pena de nulidade, bem como ao seu procurador no endereço que informou, e aos cuidados de Simone Franco Di Cicero.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 06/03/2022, para julgamento, oportunidade em que se fez presente o representante da Recorrente, o Dr. Lucas Pereira de Almeida, OAB/RJ nº 241.733, que fez uso regimental da palavra.

É o relatório.

## VOTO

Conheço de ambos os recursos, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade, cabimento e alçada (arts. 169 e 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o “RPAF/99”).

## RECURSO DE OFÍCIO

Cabe a esta Câmara avaliar se agiu com acerto o órgão julgador de primeiro grau, ao reduzir o

montante do lançamento (decorrente da acusação de uso indevido de crédito fiscal de ICMS, apurado a partir do montante de crédito fiscal com a aquisição de querosene de aviação pelo transportador aéreo), ao reconhecer que o lançamento originário deixou de observar o montante dos estornos de crédito fiscal apontados pelo Sujeito Passivo em sua escrita fiscal.

Ou seja, a partir da constatação de que o Sujeito Passivo não teria procedido à redução do valor apropriável a título de crédito fiscal (por força de Termo de Acordo firmado entre o Sujeito Passivo e o Estado da Bahia), o lançamento foi elaborado como se todo o valor creditado pelo Sujeito Passivo fosse o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos. É o que se vê na planilha de fls. 04 e 05, que ainda contém ao pé da página a seguinte observação:

*O Contribuinte possuía Termo de Acordo que permitia a redução da base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 8% nas aquisições de Querosene de Aviação durante o exercício de 2020, conforme Artigo 268 XVIII. Ocorre que diversas notas foram emitidas antes da publicação do Termo que ocorreu em meados de fevereiro de 2020 retroagindo a janeiro de 2020, sendo assim, não foi considerada a redução da carga tributária a que o contribuinte fazia jus. O contribuinte creditou-se de valores superiores ao definido no termo de acordo, conforme coluna "Alíquota Aplicada" e posteriormente entrou (maio de 2020) com Pedido de Restituição dos valores pagos a maior. Na coluna VALOR DOC CORRIGIDO PARA ICMS A 8% a base de cálculo foi refeita, considerando que o valor base de cálculo das notas continham o ICMS a 18%, retirando-se o custo do ICMS de 18% e refazendo a base de cálculo para o ICMS A 8%.*

Após a Defesa, o Autuante reconheceu expressamente (fl. 51-v) que não considerou, ao lavrar o Auto de Infração, os estornos de crédito fiscal apontados pela então Defendente:

*As argumentações da autuada procede, de fato este autuante deixou de considerar o estorno efetuado pela impugnante quando da apuração do ICMS devido, como também lançou em duplicidade a nota fiscal 27088 no demonstrativo anexado ao Auto de Infração na folha 04.*

*Deste modo efetuamos as correções, conforme planilha anexada a esta Informação Fiscal, folha 52, o valor reclamado passa de R\$ 1.147.174,56 [...] para R\$ 22.993,92 [...]*

Insta observar que o valor é exatamente o mesmo apontado pela Defendente, portanto reconhecido, em sede de Defesa (fl. 23).

Constato que a retificação ocorreu de modo consistente com as declarações do Sujeito Passivo, especialmente os Registros de Apuração do SPED anexados às fls. 64 a 69, que indicam estornos de crédito justamente relacionados a "operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada - imprevisível na entrada - art. 312, I, II do RICMS [...]".

Nada vejo a desmerecer os ajustes, por isso tenho como desprovido o Recurso de Ofício.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

Constato que o requerimento de intimações no endereço do Interessado (o Sujeito Passivo) foi, como costuma ser, regularmente atendido, em conformidade com o disposto nos arts. 108 e 109 do RPAF/99.

Ademais, constato que a intimação da pauta indicou, como costume neste CONSEF, o nome do subscritor do Recurso de Ofício, Dr. João Paulo Brito Maia, não havendo previsão regulamentar neste caso para intimações pela via postal.

De resto, constato que o Sujeito Passivo fez contato tempestivo com a Secretaria, por meio de um de seus procuradores, de modo a se ter habilitado para participar da sessão virtual.

Ou seja, toda a oportunidade de participação contraditória desenvolveu-se satisfatoriamente, e de modo regular.

Portanto, não há nulidades a acolher sobre esse tema.

Em relação à suposta nulidade por conta da expressão da redução do lançamento, com a devida licença, não vejo fundamento para tanto.

Considerando que os ajustes se deram dentro dos lindes da acusação fiscal, considerando que a revisão decorreu de mero ajuste do lançamento, a partir da linguagem das provas e do contraditório (muito bem exercido, diga-se de passagem), apontando-se fato modificativo da pretensão estatal (o apontamento de estornos de crédito fiscal no SPED, por parte do Sujeito Passivo, e por equívoco não considerado pela Fiscalização), não me parece - a despeito da expressiva redução - que aqui se haja extrapolado o caráter sanatório que o processo

administrativo fiscal é apto a empreender - e até mesmo justifica em parte a sua existência.

Ante o exposto, considero que houve satisfatória segurança em relação ao infrator e à infração (a despeito da elevada redução de sua expressão econômica). Rejeito a arguição de nulidade por entender atendidos os requisitos do art. 18 do RPAF/99 por parte da Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração.

Enfim, a questão que mais nos provoca a refletir: ora, se houve expressiva redução do montante lançado, e considerando que o montante do lançamento é aspecto relevante para a decisão de oferecer ou não impugnação ao Auto de Infração, caberia devolver ao Sujeito Passivo o direito a promover a extinção do crédito tributário, via pagamento, com a redução (de multa) que a lei prevê para a fase de Defesa?

Sou contrário à tese do Sujeito Passivo, por duas razões.

Em primeiro lugar, a legislação processual tributária não prevê tal repristinação. E não a prevê, como muito bem destacou o Sujeito Passivo ao transcrever o art. 45 da Lei nº 7.014/96, porque há outros marcos para o pagamento do crédito tributário que acarretam redução da multa. Logo, a escolha por impugnar, ou não, o crédito tributário, que é com efeito um direito subjetivo do contribuinte, deve levar em consideração (e certamente o leva) a eventual redução para o pagamento, por exemplo, antes da inscrição em dívida ativa.

Em segundo lugar, e este me parece o argumento mais eloquente, percebe-se que o valor mantido no lançamento é rigorosamente o mesmo que o Sujeito Passivo apontou em sua Defesa. Ora, esse valor foi **reconhecido**, e o Defendente poderia tranquilamente ter procedido ao recolhimento do valor reconhecido, fazendo jus à proporcional redução da penalidade.

Não consta dos autos, tampouco dos Sistemas da SEFAZ consultados por ocasião do julgamento, qualquer pagamento relativo ao crédito tributário em discussão.

Portanto, a decisão por recolher, ou não, o que reconheceu (e obter, assim, o abatimento da penalidade) esteve à disposição do Sujeito Passivo, que optou por apresentar a Defesa e obter a suspensão da exigibilidade de todo o crédito tributário lançado. Repristinar o direito à redução integral do crédito, nessas circunstâncias, além de não encontrar eco na legislação tributária à qual este Conselho é servil, seria atentatório ao princípio da isonomia tributária.

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207092.0003/22-4**, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 22.993,93**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS