



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2018.0000063200

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação nº 0000213-48.2011.8.26.0607, da Comarca de Tabapuã, em que é apelante EXPRESSO RODOVIÁRIO TRANSCARMEN LTDA, é apelado FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Anularam a sentença, determinando a retomada da instrução, dando por prejudicado o recurso. V.U. Sustentou oralmente o D. Defensor Dr. Cassio Scarpinella Bueno.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores BANDEIRA LINS (Presidente) e LEONEL COSTA.

São Paulo, 7 de fevereiro de 2018

JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Voto n. 15655

Apelação nº 0000213-48.2011.8.26.0607

Assunto: Tributário - ICMS

Comarca: Tabapuã

Apelante: Expresso Rodoviário Transcarmen Ltda.

Apelada: Fazenda do Estado de São Paulo

RELATOR DESEMBARGADOR JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR

APELAÇÃO. ICMS. GLOSA DE CRÉDITO OUTORGADO. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO REAL. Contribuinte que fez a opção pelo crédito outorgado de ICMS na forma do Anexo III do RICMS. A própria empresa informa equívoco do contador ao lançar crédito real cumulativo com o crédito outorgado, o que motivou a ineficácia da opção. Controvérsia não gravita em torno da impossibilidade do aproveitamento do crédito real em razão da opção pelo crédito outorgado, mas sim sobre a existência do direito ao aproveitamento dos créditos reais de ICMS na forma do art. 61 do RICMS. Diante do ato que glosa os créditos outorgados de ICMS, determinando que a contribuinte é devedora do tributo, é lícito que a autora pretenda aproveitar os créditos reais para afastar a obrigação de recolher o imposto. A hipotética existência de créditos tem potencial para elidir a imputação da dívida tributária, com inequívoca repercussão para a sobrevivência do auto de infração. Direito que decorre do caráter não cumulativo do tributo, e que foi, em abstrato, reconhecido pelo Fisco assim no processo administrativo como também nestes autos. Não se admite que o óbice para fruição do crédito outorgado qualifique impedimento para gozo dos créditos reais. Prova pericial não esclarece se o valor apurado observa as regras contidas nos artigos 66, §2º, item 1, e 67, inciso II, do RICMS e Portaria CAT 25/2001. Reexame da matéria informa a impossibilidade de convencimento seguro sobre as questões de fato e de direito suscitadas no processo. Inteligência do art. 370 do Código de Processo Civil. A causa de pedir anuncia o direito ao creditamento do ICMS em razão do atendimento das obrigações acessórias para aproveitamento do crédito ordinário. A motivação empregada pelo juízo “a quo” considera que a contribuinte não tem direito à opção pelo crédito real porque interpreta que a parte quer se aproveitar do processo para corrigir equívoco na escrituração. A



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

sentença se limitou a apreciar se efetivamente houve o equívoco na escrituração, ignorando o fato de que a própria contribuinte reconhece o erro e pretende afastar o débito por considerar que tem direito a créditos de ICMS apurados na forma do regulamento. Seguramente, a prova produzida por meio pericial qualifica o ambiente em que será possível para a autora demonstrar a extensão do crédito a que faz jus, cumprindo à fazenda impugnar ou glosar o que entender incorreto. Indispensabilidade de melhor instrução do processo. Hipótese qualifica a identificação do vício da sentença atinente ao “error in procedendo”. Modelo Constitucional do processo exige postura ativa do juiz na fase de instrução, sem comprometimento de sua imparcialidade. Prevalência do princípio da cooperação. Anulação da Sentença. Indispensável saber se o valor indicado no laudo de fls. 1705/1713 foi apurado com estrita observância das normas invocadas pela fazenda. A prova técnica é insuficiente para dissipar a dúvida sobre as questões controvertidas. Determinada a retomada da instrução processual, com novos esclarecimentos a serem prestados pelo experto. Necessidade de solução de questão de fato. Processo que não está em condição de imediato julgamento.

RECURSO PREJUDICADO.

EXPRESSO RODOVIÁRIO TRANSCARMEN LTDA.,
inconformada com a sentença de fls. 1758/1782, que julgou procedente em parte os pedidos formulados na ação anulatória e nos embargos à execução fiscal, interpôs recurso de apelação (fls. 1794/1815), aduzindo, em síntese, (i) a correção da sentença no ponto em que identificou a invalidade da opção da contribuinte pelo crédito outorgado, mas o equívoco na identificação das consequências desse fato porquanto a apelante faz jus ao crédito real derivado das operações mercantis antecedentes; (ii) a inoportunidade de óbice para o regular aproveitamento dos créditos ordinários de ICMS, independentemente de ter havido o erro na opção pelos créditos outorgados, notadamente porque a apelante não pretende, na presente demanda, corrigir aquele equívoco, mas apenas compensar o crédito glosado com o que pode regularmente ser aproveitado; (iii) a constatação, em prova produzida por meio pericial, que o crédito glosado é inferior ao crédito ordinário (ou real) a que a apelante tem



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

direito, motivo pelo qual ela é credora da Fazenda, e não o contrário; (iv) a impossibilidade de qualificar como indevidos os créditos de ICMS porque a mesma prova pericial demonstrou que ao longo de todo o período o crédito real de ICMS foi superior ao crédito outorgado, do qual a apelante se valeu, de modo que não há falar na incidência da multa punitiva tal como lançada pelo Fisco, devendo ser reduzida a 06 UFESPs.

A apelada ofereceu contrarrazões (fls. 1920/1929) e o recurso foi regularmente processado.

É o relatório.

A causa de pedir informa que a autora, ora apelante, foi autuada com aplicação de multa pelo creditamento indevido de ICMS após ter realizado a opção pelo chamado crédito outorgado.

Por força do que estabelece o artigo 44 da Lei Estadual nº 6.374/89, que rege o ICMS no âmbito do Estado de São Paulo, o RICMS foi editado com a seguinte previsão: *Artigo 62 - Constituição, também, crédito do imposto os valores indicados no Anexo III, nas hipóteses ali indicadas (Lei 6.374/89, art. 44).*

O dispositivo alude ao anexo III, que, no que tange à área de atuação da autora (transporte), estabelece o seguinte:

Artigo 11 (TRANSPORTE) - O estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto o aéreo, poderá creditar-se da importância correspondente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (Convênio ICMS-106/96, com alteração do Convênio ICMS-95/99).

§ 1º - O benefício previsto neste artigo é opcional, devendo alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e sua adoção implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

§ 2º - O contribuinte declarará a opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, termos esses que produzirão efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da sua lavratura.

3º - Na hipótese de o prestador de serviço não estar obrigado à inscrever-se no Cadastro de Contribuintes deste Estado ou à escrituração fiscal, o crédito concedido nos termos deste artigo



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

poderá ser apropriado na guia de recolhimento, observado o disposto no § 3º do artigo 115 (Convênio ICMS-106/96, cláusula primeira, § 3º, acrescentado pelo Convênio ICMS-85/03). (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 48.294, de 02-12-2003; DOE 03-12-2003; efeitos a partir de 03-11-2003).

Como se vê, o Fisco concede ao contribuinte a opção de valer-se de crédito de ICMS que independe de efetiva incidência anterior, mas para tanto determina que a fruição do crédito outorgado obsta o “aproveitamento de quaisquer outros créditos”, nos termos do que estabelece o §2º.

Sucedeu, no caso dos autos, que em 1º de julho de 2005 a apelante fez a opção pelo uso do crédito outorgado, para creditar-se de 20% de todo o imposto incidente sobre a prestação do serviço de transporte, mas ainda assim escriturou o aproveitamento de crédito oriundo da entrada, no estabelecimento, de mercadoria destinada a integrar o ativo imobilizado, nos meses de agosto a outubro de 2005.

A autoridade fiscal, assim, considerou como não ocorrida a opção pelo crédito outorgado, nos termos do que estabelece o Comunicado CAT nº 02/2001, nos seguintes termos:

O Coordenador da Administração Tributária, considerando que inúmeras são as situações de concessão de crédito outorgado ou de redução da base de cálculo para utilização em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais;

Considerando que há situações em que, embora não haja a previsão expressa sobre a lavratura, no livro próprio, de termo a respeito da opção feita pelo contribuinte, é implícita e necessária a sua ocorrência, eis que é uma das formas de manifestação da sua intenção;

Considerando que tem havido dúvidas no tocante à forma de exteriorização da opção exercida pelo contribuinte;

Esclarece que a simples lavratura de termo no livro Registro de Utilização de documentos Fiscais e Termos de Ocorrências não é o bastante para que fique firmada a opção pretendida pelo contribuinte.

Esclarece, ainda, que, ao optar pela fruição do benefício fiscal concedido (crédito outorgado ou redução da base de cálculo) em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos fiscais (relativamente a insumos, prestação de serviços, ativo permanente, à própria mercadoria adquirida para revenda) e para que se tenha a opção como efetivamente havida, o contribuinte deverá, concomitantemente:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

- 1 - efetuar a lavratura de termo no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;*
 - 2 - apropriar-se do crédito outorgado ou utilizar-se da redução da base de cálculo, conforme o caso;*
 - 3 - não efetivar lançamento nos livros fiscais próprios de quaisquer créditos fiscais.*
- Dessa forma, não se terá como efetuada a opção pelo contribuinte se não forem cumpridos todos os procedimentos indicados, restando, por consequência, como absolutamente impossível a retroação dos efeitos da opção manifestada.*

De se notar que, na esfera administrativa, o Tribunal de Impostos e Taxas destacou que a glosa alcançou apenas o crédito outorgado, em nada interferindo no crédito originado da operação de aquisição de bem integrado ao ativo da empresa. O voto condutor daquela Corte registra a seguinte passagem (fls. 410):

“A fiscalização não glosou os créditos efetuados decorrentes de ativo imobilizado; considerou como indevidos somente os créditos outorgados, como se vê do Demonstrativo II e do detalhe do campo 57 de GIAS. Assim, o valor do débito fiscal está correto, tendo como suporte valores declarados pelo ora recorrente em seus registros fiscais, e que foram feitos de forma contrária ao preconizado no anexo III do RICMS/00”

Em resumo, o TIT considerou que o ato de fiscalização não afetou o crédito de que a autora se valeu, mas apenas reconheceu que foi justamente esse creditamento que acarretou a infração porque a opção pelos créditos outorgados pressupõe a renúncia a outros créditos, nos termos da legislação de regência.

Em razão disso, e tendo em vista que as partes não controvertem quanto à irregularidade no aproveitamento dos créditos outorgados – de que decorre a ineficácia da opção, como visto - interessa saber se deve ser assegurada à autora a possibilidade de aproveitamento dos créditos ordinários.

O juízo “*a quo*” julgou procedente em parte o pedido mediato, refutando o direito ao aproveitamento dos créditos ordinários, e acolhendo a pretensão apenas em relação aos juros de mora calculados na forma da Lei Estadual 13.918/2009.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

O raciocínio empregado pelo juízo " *a quod*" considera, de um lado, a efetiva impossibilidade de cumulação de crédito outorgado com crédito real (o que não é objeto de controvérsia por parte da autora) e, de outra banda, o fato de que a autora não se desincumbiu das obrigações acessórias indispensáveis para aproveitamento do crédito ordinário.

O ato judicial impugnado considera que a parte pretende o manejo do processo para corrigir o erro nos atos de escrituração dos créditos, e entende que isso não é possível.

Nesse contexto, é preciso observar que já no processo administrativo tributário a autora reconheceu o equívoco de seu contador – isto é, o ato de aproveitamento de crédito em ambos os regimes jurídicos – mas ressaltou que os créditos ordinários superam os créditos outorgados, motivo pelo qual manifestou interesse em aproveitar os primeiros diante da desconsideração dos segundos (fls. 173 e ss.).

O próprio relatório circunstanciado da fiscalização apontou que a contribuinte " *não poderia ter se creditado do crédito outorgado, mas somente dos créditos provenientes dos insumos (combustíveis) gastos nas prestações de serviços realizadas e dos créditos sobre aquisições de bens do ativo imobilizado, na forma do Regulamento do ICMS*" (fls. 45).

Muito embora a questão relacionada ao aproveitamento do crédito ordinário tenha sido apreciada – e refutada – por ocasião da "Manifestação Fiscal" (fls. 223), a Unidade de Julgamento não enfrentou o ponto e se deu por satisfeita com o fato de que a contribuinte reconheceu a irregularidade (fls. 227/229).

Houve recurso para o TIT por meio do qual a autora, embora de modo apenas incidental, novamente discutiu a questão atinente ao aproveitamento dos créditos ordinários (fls. 248).

O Representante Fiscal opinou pelo não provimento do



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

recurso, mas ressalvou que, " *tendo em vista o seu desenquadramento* [do regime de crédito outorgado], *nada impede a recorrente de realizar o crédito caso este sejam de fato procedentes* [sic]" (fls. 398), e ressalvou apenas que o processo administrativo não qualificava o palco adequado para a apropriação dos créditos reclamados.

O julgamento pelo TIT refutou a possibilidade de aproveitamento dos créditos ordinários de ICMS no âmbito daquele mesmo processo administrativo, mas afirmou que a contribuinte deveria " *se dirigir ao Posto Fiscal a que está vinculada administrativamente e verificar a possibilidade e a forma de proceder às retificações que pretende fazer*" (fls. 410).

Nessa esteira, não escapa à constatação também o fato de que a prova produzida por meio pericial nos autos reconheceu que, efetivamente, a autora aproveitou crédito de ICMS em montante inferior àquele a que teria direito se desde o princípio houvesse optado pelo creditamento comum – isto é, se não houvesse feito a opção pelo mecanismo simplificado de gozar do crédito presumido.

E a própria Fazenda do Estado, a fls. 1729 e ss., reconhece que a autora tem, em tese, direito ao aproveitamento extemporâneo de créditos ordinários de ICMS, mas afirma que isso dependeria do atendimento de obrigações acessórias não observadas pela autora.

Todo esse cenário revela a inexistência de controvérsia, de um lado, quanto ao fato de que a autora efetivamente foi desenquadrada do regime de crédito outorgado e, de outra ponta, quanto à existência, no plano teórico, o direito ao aproveitamento dos créditos ordinariamente apurados.

Considerando o pedido formulado pela parte, que pretende o reconhecimento do direito aos créditos oriundos do tributo recolhido nas operações antecedentes e com isso tornar insubsistente o crédito tributário constituído no Auto de Infração, tudo se resolve determinando qual a extensão dos créditos a que a autora faz jus.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Isso porque o reconhecimento da ineficácia da opção feita pela contribuinte, que inicialmente pretendia aproveitamento dos créditos outorgados, abre margem para que a empresa proceda ao aproveitamento dos créditos na forma do art. 61 do RICMS.

Entendimento contrário conduziria à conclusão de que a opção pelo regime de créditos outorgados e a posterior ineficácia da escolha da contribuinte teriam o condão de derrogar a não-cumulatividade do ICMS, a qual, como se sabe, é princípio constitucional (CF/88, art. 155, §2º, inciso I).

Nota-se que, por ocasião do saneamento do processo (CPC/73, art. 331, §2º), não foram fixados os pontos controvertidos e por isso a instrução processual não se desenvolveu com vistas a solucionar a mais relevante questão de mérito, consistente na extensão dos créditos a que a autora faz jus.

Assim, o primeiro laudo pericial apresentado (fls. 486/494) apontou que não havia meio de determinar se a autora tinha créditos a aproveitar no período a que se refere o AIIM porquanto não haviam sido apresentadas notas fiscais relativas a esse interregno. A autora, então, requereu ao juízo a juntada dos referidos documentos fiscais (volumes 4º a 8º destes autos), o que motivou a elaboração de laudo complementar (fls. 1705/1713), segundo o qual a autora é credora do Estado no montante de R\$ 712.912,00.

Em impugnação ao segundo laudo, a Fazenda reconhece o direito ao creditamento, mas, sem apontar especificamente qual seria, no seu entendimento, o valor correto do crédito, sustenta que devem ser observadas normas infralegais para apuração do montante.

Em resumo, considera a Fazenda que, quanto aos combustíveis, deve ser observada a norma contida no art. 67, inciso II, do RICMS, a fim de que as operações isentas ou não tributadas ensejem o estorno do crédito apurado na entrada do combustível no estabelecimento. Dito de outro modo, a Fazenda considera que se não há tributo a recolher na prestação do serviço, igualmente não haverá crédito do qual se apropriar.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Quanto ao creditamento oriundo da aquisição de bens para incorporação ao ativo permanente da empresa, a Fazenda reclama a necessidade de que sejam observadas as normas contidas no art. 66, §2º, item 1, do RICMS e na Portaria CAT nº 25/2001, limitando o aproveitamento ao fator de 1/48 do crédito apurado.

Nesse quadro, a impugnação da Fazenda anuncia, genericamente, que *" não há norma jurídica que proíba a autora (contribuinte) de creditar-se de ICMS por aquisição de mercadorias; entretanto há normas legais limitadoras do mesmo, ou seja, devem ser analisadas se as prestações de serviço de transporte efetuadas são tributadas ou não para se calcular o valor do crédito de ICMS legítimo da empresa nas aquisições de combustível e de bem para integração no ativo imobilizado"* (fls. 1.734).

Diante desses questionamentos, os autos foram novamente encaminhados ao expert, que informou ter apurado os créditos a partir do que consta das notas fiscais apresentadas pela autora, assinalando que não é trabalho do perito efetuar a própria fiscalização tributária (fls. 1746).

É sabido que, com o beneplácito da legislação, o Fisco adota postura cômoda em relação à incidência do ICMS, negando-se a apontar, ativa e concretamente, os elementos de constituição do tributo (em especial a base de cálculo), atribuindo o encargo ao contribuinte e somente atuando de modo repressivo, para proceder ao lançamento de ofício nos casos em que, no seu entendimento, o contribuinte deixa de declarar o tributo ou de proceder ao recolhimento em montante correto.

Seja como for, no caso dos autos era imperativo que restasse elucidado se o meio de apuração dos créditos de ICMS observou a legislação apontada pela Fazenda, mas isto não foi objeto de apuração quando produzida a prova por meio pericial.

Diante desse panorama processual, o juízo *" a quo"* considerou que a autora está buscando valer-se do presente processo para



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

corrigir uma falha técnica praticada no bojo da escrituração dos valores relacionados ao ICMS e, por isso, julgou improcedente o pedido neste ponto.

A conclusão, contudo, contraria a constatação de que a própria Fazenda reconhece, assim em juízo como também na via administrativa, o direito ao aproveitamento dos créditos reais de ICMS.

Sem que o experto tenha prestado os esclarecimentos necessários, porém, não há meio de saber se o valor indicado no laudo de fls. 1705/1713 foi apurado com estrita observância das normas invocadas pela fazenda (artigos 66, §2º, item 1, e 67, inciso II, do RICMS e Portaria CAT 25/2001).

Considero que a prova técnica não reúne aptidão para dissipar a dúvida sobre as questões de direito e de fato.

Registro que o denominado novo processo civil, que se inspira na efetividade da tutela jurisdicional, pressupõe a atuação do juiz não apenas como gestor da marcha processual, mas sim na adoção de uma postura ativa na fase de instrução do processo, valendo-se da atividade das partes para buscar, se necessário de ofício, a elucidação dos fatos controvertidos para melhor formar seu convencimento. Identificar o papel dinâmico do juiz significa interpretar as regras de processo civil à luz de seu modelo público-constitucional.

Não por outro motivo a regra contida no art. 370 do CPC estipula a possibilidade da produção de meios de prova, de ofício, para elucidação das questões submetidas a julgamento e, com isso, reunir informações necessárias para solucionar controvérsia de fato, o que inibe o imediato julgamento do pedido e, ainda, inviabiliza a conversão do julgamento em diligência.

Impõe-se a anulação da sentença, determinando-se a retomada da fase de instrução, remetendo-se novamente os autos ao experto para que preste os esclarecimentos necessários, franqueando a manifestação das



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

partes em seguida.

Cumpra assinalar que, sobrevivendo com completude as informações prestadas pela perícia, as impugnações genéricas eventualmente formuladas pelas partes – como que apontando haver erro no laudo, contudo sem informar a conclusão que pareça ao impugnante ser a correta – não contribuem para elucidação das questões em exame.

Pelo exposto, anulo a sentença e dou por prejudicado o recurso.

JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR
Relator