

**A. I. N °** - 114595.0002/12-9  
**AUTUADO** - DO CANTO TRANSPORTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSAPHAT XAVIER SOARES  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11/12/2012

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0281-03/12**

**EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.** Refeitos os cálculos para contemplar a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 052/91 nas aquisições de máquinas e equipamentos. Débito foi reduzido. Infração parcialmente subsistente. **b) MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO.** Refeitos os cálculos para excluir do levantamento fiscal a aquisição de insumos não permitida consoante determinação no inciso I do art. 7º do RICMS-BA/97, reduzindo-se o débito. Infração parcialmente caracterizada. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO VALOR SUPERIOR AO DESTACADO.** Constatada que a exigência já encontra-se inclusa na infração 04. Infração insubsistente. **b) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO.** A falta de apresentação de documentação fiscal comprobatória para respaldar a utilização do crédito fiscal foi efetuada Auditoria do Conta Corrente Fiscal que resultou no débito exigido. Infração subsistente. Não acatadas as arguições de nulidade. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2012, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$719.856,63, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio de 2008, setembro, novembro e dezembro de 2009 e março de 2010. Valor do débito: R\$5.482,41. Multa 60%;

2 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de abril, junho, outubro e dezembro de 2007, março e abril, junho e julho e agosto, outubro e novembro de 2008, janeiro a março e junho a setembro e dezembro de 2009, janeiro, maio e junho, agosto e outubro a dezembro de 2010, janeiro, março a maio e julho de 2011. Valor do débito: R\$12.839,23. Multa 60%;

3 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$10.279,95. Multa 60%.

Consta que o “Contribuinte não aplicou a regra de redução de base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS-BA/97.”;

4 - utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito do referido crédito, nos meses de agosto de 2007 a outubro de 2010, dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$ 691.255,04. Multa 60%.

Consta que “Contribuinte utiliza crédito fiscal em desacordo com o previsto na alínea “F”, inciso I do art. 93 do RICMS-BA/97, através do lançamento no livro de Entradas de Notas Fiscais de aquisição de diesel em valores e percentuais superiores à média aceitável. Intimamos e mantivemos vários contatos via telefone com o contribuinte no sentido de apresentar os cupons fiscais correspondentes a cada estabelecimento e geradores das Notas Fiscais fornecidas pelos postos de combustíveis objetivando vincular os abastecimentos aos CTMRCs correspondentes, tendo o contribuinte optado em negar o fornecimento dos documentos solicitados.”

O autuado apresenta impugnação, fls. 402 a 418, refutando a acusação fiscal nos termos a seguir enunciados.

Inicialmente suscita a nulidade do Auto de Infração, por não conter a assinatura do autuado ou de seu representante fiscal no Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização, com base no art. 129, §1º do Código Tributário do Estado da Bahia o COTEB, e no art. 28, VII, do RPAF-BA/99.

Pugna também pela nulidade do Auto de Infração pelo fato da fiscalização ter deixado de lavrar o competente Termo de Início de Fiscalização, o que por si só retira a validade do Auto de Infração contestado, eis que contraria a expressa determinação do art. 28 do RPAF-BA/99, que reproduz.

Realça que tais irregularidades inquinam de nulidade o Auto de Infração, porquanto importam em ofensa ao postulado do devido processo legal, ou seja, em contrariedade com as regras estabelecidas no próprio regulamento que norteia os atos e procedimentos administrativos de fiscalização tributária.

Esclarece que o autuante tem que exaurir os meios de provas postos ao seu alcance, sopesando as informações colhidas e contrapondo-as aos fatos que se busca validar, sobretudo quando se aponta a existência de supostas inconsistências fiscais envolvendo a utilização indevida de crédito ou a falta de recolhimento de ICMS por diferencial de alíquotas, originadas de notas fiscais que desconhece em sua totalidade.

Afirma que a acusação feita pela fiscalização das irregularidades cometidas não são suficientes a autorizar o presente lançamento, sendo imperiosa a determinação da Diligência Fiscal, de forma a comprovar.

Ao adentrar no mérito, aborda inicialmente as infrações 01 e 02 que cuidam, respectivamente, da falta de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS devido quando da aquisição de bens destinados ao seu ativo fixo e nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento.

Observa que ao se analisar os documentos fiscais apontados na autuação como sendo as Notas Fiscais de entradas, que amparariam o crédito tributário constituído, percebe-se que são Notas Fiscais referentes à aquisição de equipamentos com benefício do Convênio ICMS 52/91 e redução da alíquota de ICMS para 8,8%, incabível, pois, a imposição do ICMS diferencial de alíquotas, conforme indicação do art. 72, RICMS-BA/97.

Salienta que no “DEMONSTRATIVO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - MATERIAL DE CONSUMO”, que deu margem à infração 02, a fiscalização relacionou diversos equipamentos, sujeitos à redução da base de cálculo do Convênio 52/91, como se fosse material de uso e consumo, a exemplo dos bens adquiridos através da Nota Fiscal nº 131 (R\$36.210,00), Nota Fiscal nº 28.247 (R\$16.096,04) e Nota Fiscal nº1532 (R\$16.640,00).

Esclarece que o ICMS diferencial de alíquota com redução da base de cálculo encontra-se disciplinado nos incisos I e II do art. 72 do RICMS-BA/97 que reproduz.

Menciona que, para fins de pagamento da diferença de alíquotas relativo a operações ou prestações com redução da base de cálculo, observar-se-á o art. 72, do RICMS-BA/97 e do Convênio ICMS 52/91, cujo teor transcreve. Acrescenta observando que o Convênio ICMS 52/91 encontra-se em vigor até 31/12/12, prorrogado conforme Decreto Estadual 11.982/10.

Destaca que disposições presentes no Anexo 5 do RICMS-BA/97, que arrola as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais beneficiados com redução da base de cálculo, que torna improcedente a infração 01.

Diz que em relação à infração 02, justifica-se a realização da diligência fiscal, uma vez que o autuante não segregou o que seja aquisição de ativo imobilizado e materiais de consumo.

Em relação à infração 03 que apura a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, esclarece que a fiscalização não aplicou a regra de redução de base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS-BA/97.

Afirma que a prestação de serviço de transportes é operação tributada normalmente pelo ICMS e os créditos apropriados fazem face ao princípio da não cumulatividade.

Assinala que o crédito fiscal utilizado tem fulcro no art. 93, I, “f” do RICMS-BA/97 e o procedimento adotado pelo contribuinte autuado está em acorde estrito com o art. 359, §1º, V e §2º, I e II, que trata da emissão de documentos fiscais para aproveitamento de crédito fiscal pelo destinatário, na aquisição de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS, exceção para aquelas que fizeram a opção pelo crédito presumido do art. 96, XI, do RICMS-BA/97.

Assevera que o autuante, não tem razão ao considerar que os créditos foram apropriados normalmente, conforme mandam as regras supra citadas. Prossegue afirmando que não tem respaldo a pretensão fiscal de redução da base de cálculo, nesse momento de apropriação dos créditos fiscais, tendo em vista não ser essa a orientação extraída da própria legislação de imposto, a teor do art. 359, §2º, I, II, que transcreve.

Ao cuidar da redução da base de cálculo, transcreve os incisos XIX e XXXII do art. 87 do RICMS-BA/97 para assegurar que somente se aplicam nas operações internas, e, evidente, que por operações internas há de se entender aquelas em que o remetente e o destinatário da mercadoria estejam situados no território baiano (§8º do art. 2º do RICMS-BA/97) e se refere ao momento da revenda (remetente) e aquisição (destinatário) dos combustíveis.

Observa que os combustíveis têm uma tributação complexa e específica. Acrescenta que a redução da base de cálculo em questão foi entendida de forma equivocada pelo preposto fiscal, pois ao adquirir os combustíveis não poderia fazer uma nova redução de base de cálculo porque, assim agindo, estaria em contrário à legislação, ao bom senso e operando um crédito fiscal em valor menor. Destaca alinhavando que a tarefa da redução da base de cálculo é feita pelo remetente, nas operações internas, e ao receber óleo diesel e biodiesel para utilização em sua atividade de prestação de serviços de transporte, já o faz com base de cálculo reduzida. Arremata asseverando que, justamente por isso, é que a orientação para a utilização do crédito contida no art. 359 do RICMS-BA/97 explica que, na nota fiscal emitida pelo transportador destinatário para a

utilização do crédito fiscal, nas aquisições efetuadas nesse Estado, será aplicada a alíquota interna sobre o valor total das operações.

Em breve resumo menciona que a legislação permite a apropriação integral do ICMS pago nas aquisições do óleo diesel e que a fiscalização errou na afirmação de que crédito fiscal foi utilizado em valor superior ao destacado no documento fiscal. Ressalta que isto não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que se creditou do imposto autorizado e conforme constante no documento fiscal, na forma da legislação nas aquisições dos combustíveis, não podendo prevalecer o lançamento em discussão e não houve utilização em valor superior ao destacado no documento fiscal. Enfatiza que a fiscalização deveria observar estar diante de uma situação específica, e que os créditos se referiam às mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, tendo o sujeito passivo o direito de se apropriar integralmente dos créditos do ICMS com a alíquota do Estado de origem, 17%, no caso da Bahia. Aduz que o autuante ignorou tal preceito legal, glosou os créditos fiscais utilizando as alíquotas interestaduais de 15% que, em verdade, corresponde somente à carga tributária, nas operações internas. Arremata afirmando que a infração 03 é improcedente.

Quanto à infração 04, cita inicialmente como fato relevante a afirmação da autoridade fiscal que intimou e fez vários contatos para “apresentar os cupons fiscais correspondentes a cada estabelecimento geradores das Notas Fiscais fornecidas pelos postos de combustíveis objetivando vincular os abastecimentos aos CTNRs correspondentes, tendo o contribuinte optado em negar o fornecimento dos documentos solicitados”. Menciona que a acusação fiscal é de que utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito do referido crédito. Acrescenta que a peça acusatória que o contribuinte utiliza crédito fiscal em desacordo com o previsto na alínea “f”, inciso I do art. 93 do RICMS-BA/97, através do lançamento no livro Registro de Entradas de Notas Fiscais de aquisição de diesel em valores e percentuais superiores à média aceitável.

Tece comentários acerca do abuso de poder quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, ultrapassa os limites de suas atribuições ou se desvia das finalidades administrativas, com o objetivo de aduzir que na presente exação, além de ser exigido valor extremamente absurdo para os padrões da empresa prestadora de serviços de transportes, superior mesmo a sua capacidade contributiva, perpetua atos de intimidação, ao inverter o ônus de provar o fato que alega e afirmar que o contribuinte optou em negar o fornecimento dos documentos solicitados.

Ressalta que a atividade de fiscalizar tem como intuito conferir o efetivo cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, e verificando erros ou omissões, a autoridade administrativa fica na obrigação de efetuar o lançamento e, no caso em que ocorra algum abuso de poder entre o início da ação fiscalizatória e o ato jurídico administrativo de lançamento, este deverá ser julgado nulo, o que desde já requer. Prossegue destacando que contrariando o princípio de que todos são inocentes até provar ao contrário, a autoridade fiscal,

Frisa que a atividade da fiscalização encontra uma série de limitações de ordem comportamental, constantes nos artigos 5º, 34 e 180, da Constituição Federal - CF. Afirma que ainda assim, mesmo dispondo dos livros contábeis, fiscais, do Livro Caixa, da DMA, da DIPJ da Receita Federal, onde foram lançados todos os movimentos da empresa, inclusive os conhecimentos de transporte que foram emitidos nas prestações de serviços, o autuante resolveu arbitrar uma utilização indevida de crédito, sob o singelo argumento de que houve “aquisição de óleo diesel em valores e percentuais superiores à média aceitável”.

Destaca que se compreender a improcedência da infração imputada há de se esclarecer sua forma de trabalho e o modo como operacionaliza o pagamento do combustível dos caminhões quando o abastecimento é feito nos postos das estradas e não na sede da empresa.

Explica que atua como empresa de transportes de cargas operando em todo o Brasil, e que não pode abastecer sempre os seus veículos em um determinado posto, de sorte a possibilitar o pedido fiscal de apresentar cupons fiscais correspondentes a cada abastecimento. Diz ser impossível atender a exigência da fiscalização uma vez que os cupons presumivelmente emitidos pelos postos de abastecimentos são documentos que, em existindo, encontram-se em poder dos postos revendedores de combustíveis. Reitera que os documentos fiscais utilizado são as notas fiscais que foram apresentadas regularmente à fiscalização e correspondem ao somatório dos vários abastecimentos havidos em cada mês. Assinala que essas notas fiscais que o fiscal glosou durante todo o período fiscalizado, entendendo que não haveria a comprovação do combustível adquirido, ou como afirmou, em valores e percentuais superiores à média aceitável, motivo pelo qual a empresa não faria jus ao aproveitamento de créditos. Assevera que tal posicionamento não pode prosperar uma vez que, de fato, é operacionalmente impossível que cada motorista venha a reunir cada cupom fiscal em relação aos abastecimentos que realize.

Transcreve o teor do art. 93, I, “f” XI do RICMS-BA/97 para aduzir que a regra geral de utilização de créditos fiscais na atividade de prestação de serviços de transportes é a apropriação dos créditos relativos às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Explica que a aquisição do combustível, no caso em discussão, em se tratando de produto enquadrado no regime de substituição tributária, a emissão do documento fiscal ocorrerá conforme estabelece o art. 359 do RICMS-BA/97.

Assinala que foi compelido a fazer uma prova impossível, uma vez que quem detém os possíveis cupons fiscais solicitados pela fiscalização são os postos revendedores dos combustíveis, para onde deveriam ser encaminhadas as intimações. Prossegue frisando que não está obrigado a fazer uma prova ilegal, pois o que a legislação exige é a emissão do documento fiscal, com a declaração que o ICMS já se encontra pago por substituição tributária, conforme Ajuste SINIEF 4/93. Assevera que, com base nas notas fiscais que comprovam a aquisição do combustível empregado na prestação de serviços tributada pelo ICMS, lançou os créditos fiscais, que o fisco entendeu que são “superiores à média aceitável”.

Diz ser equivocada a pretensão fiscal, uma vez que os postos fiscais já emitem nota fiscal eletrônica, criada para substituir a nota fiscal modelo 1 e 1-A, cuja validade jurídica é garantida por assinatura digital, confere mais segurança às transações e pode ser rastreada pela Fazenda Pública.

Observa que descabe qualquer afirmativa que inexistiu comprovação do recolhimento do imposto, posto que, por força do art. 512-A do RICMS-BA/97, as operações relativas ao óleo diesel e à gasolina estão enquadradas no regime de “substituição tributária para frente”, ou antecipação tributária, sendo o refinador responsável pelo recolhimento do tributo.

Finaliza sua argumentação afirmando que resta demonstrada a regularidade do aproveitamento do crédito de combustível, de modo que deve ser rechaçada e julgada improcedente a infração 04.

Em relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal, assevera que mesmo diante da comprovação da improcedência da exigência fiscal, ainda subsistem duas razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela e, a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Assinala ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, a qual não foi realizada no feito administrativo subjacente.

Exemplifica que alguns órgãos administrativos de julgamento fiscal entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, colacionando arresto proferido pelo

CAREF, para aduzir que inexistindo elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Diz perceber que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da CF. Prossegue aduzindo que por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Cita trecho da obra “Multas Tributárias”, da lavra de Ricardo Corrêa Dalla, na qual preleciona que “os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa”.

Discorre sobre a aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias e colaciona ementas de julgados de tribunais pátrios para sustentar que em situações como a que ocorre nos autos, cabe ao Poder Judiciário fazer as vezes de legislador negativo, e afastar a cobrança exorbitante, ante sua flagrante inconstitucionalidade, vez que representa ofensa direta à garantia constitucional à propriedade privada (art. 5º, caput e XXII, da CF), apenas passível de restrição nos casos por ela expressamente elencados.

Conclui requerendo o acatamento das nulidades suscitadas abordadas, ou havendo entendimento diverso que seja decretada a improcedência do Auto de Infração. Sugere ainda a conversão dos autos em diligência, caso os julgadores cogitem a necessidade de esclarecimentos adicionais para decisão da lide.

O autuante produziu Informação Fiscal às fls. 428 a 435 quando se pronunciou a respeito das razões defensivas atinentes às infrações impugnadas.

Frisa que intimou a empresa em epigrafe para apresentação dos Livros Fiscais, Notas Fiscais de Entradas, CTCs emitidos bem como os Cupons Fiscais de Abastecimento de Combustíveis, fl. 13, procedeu duas novas intimações em 23/02/2012 reforçando a necessidade da apresentação dos Cupons Fiscais de Abastecimento de Combustíveis, fls. 14 e 15.

Afirma que, de fato, os Cupons Fiscais de Abastecimento de Combustíveis não foram apresentados, dificultando substancialmente a apuração da ocorrência fiscal.

Depois de transcrever as ponderações apresentadas pelo autuado em sua peça de defesa, mantém a acusação fiscal alinhando as seguintes ponderações.

Assevera que para se contrapor os argumentos da defesa é suficiente atentar para as intimações, fls. 13 a 15, nas quais se verifica que estão todas devidamente assinadas e carimbadas pelo preposto da empresa. Acrescenta ainda que, do mesmo modo, o Auto de Infração/Termo de Encerramento, fls. 01 a 10, encontra-se devidamente assinado pela sócia da empresa a Sr<sup>a</sup> Andréa Geni Laureano do Canto. Pelo que, afirma que inexistente fato algum nos autos que caracterize o pedido de nulidade.

Diz identificar uma tentativa da defesa em descaracterizar a presente ação fiscal com argumentos e suposições, afirmando que o autuante alega a falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente às aquisições de bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo. Assegura que o crédito fiscal exigido está demonstrado conforme planilha de cálculo e documentos fiscais em anexo, fls. 17 a 122.

Em relação às Notas Fiscais de nº: 131, fl. 87 - R\$36.210,00, nº 28.247, fl. 92, - R\$ 16.096,04 e nº 1532, fls. 33 - R\$16.640,00, citadas pelo autuado como se os produtos nelas discriminados constassem do Convênio ICMS nº 52/91 que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, esclarece que fazendo uma leitura nos

documentos fiscais citados resta demonstrado que se referem às mercadorias: Pneu, Caixa de Mudança e outras peças e Lona, restando, assim caracterizado que realmente se trata de material de uso e consumo da empresa. Portanto, sujeito, pois, ao recolhimento da diferença de alíquota.

Quanto às considerações apresentadas pela defesa em relação à infração 03, protestando pelo que avalia o autuado como cobrança indevida do crédito fiscal utilizado a maior, diz reiterar na íntegra a ação fiscal, com base no art. 87, XIX, combinado com o Art. 51 do RICMS-BA/97, que reproduz, e exemplifica como é efetuado o cálculo do crédito do ICMS, tomando por base a Nota Fiscal de recuperação de crédito sob nº 00032, fl. 124 emitida pela empresa do Canto Transportes Ltda.

Ao tratar da infração 04, destaca que a defesa assevera que a fiscalização o acusa de utilizar indevidamente crédito fiscal do ICMS. Refuta observando que não se trata de acusação, mas de um levantamento fiscal com base nas informações registradas nos livros fiscais de entradas, saídas e apuração do ICMS, ficando constatado e devidamente explanado através de Auditorias das Contas Correntes do ICMS, fls. 262 a 265; 276 a 278; 307 a 309; 337 a 339 e 367 a 369, que a empresa autuada apresentou aquisições de combustível incompatível com o serviço de transporte efetivamente prestado, de acordo previsão legal do art. 93 inciso I, “f” do RICMS-BA/97, haja vista que no ano de 2007, o gasto com combustível superou em 62,8% (sessenta e dois ponto oito por cento) o serviço de transporte efetivamente prestado. Frisa que esse dado evidencia claramente que as despesas com combustível é conflitante com o serviço de transporte efetivamente prestado, sem considerar outros custos pertinentes às atividades da prestação dos serviços de transportes como: impostos, taxas, aluguéis, empregados, manutenção, renovação da frota etc.

Destaca que na atividade de auditoria fiscal é fundamental alguns cuidados na constituição do crédito fiscal, e por isso, preliminarmente solicitou ao contribuinte os cupons fiscais referentes a aquisições de combustíveis, fato esse, comprovado nos autos o descumprimento do solicitado, sendo assim informa que procedeu em levantamento das aquisições de combustíveis no período de 2007 a 2011, confrontando com os serviços de transportes prestados e obteve uma média ponderada, na qual usou como parâmetros para estornar alguns créditos acima do aceitável ou justificável, de acordo com planilha obtida mediante levantamento nos livros Registro de Entradas e de Saídas, fls. 262, 263, 276, 277, 307, 308, 337, 338, 367 e 368.

Assegura que à falta de apresentação dos cupons fiscais, consoante tentativa de justificação apresentada pela defesa, de fato é uma prova inconteste que a empresa não dispõe dos referidos cupons fiscais, onde se conclui que os números dos cupons declarados nas notas fiscais não têm vinculação, pois se tivessem deveriam estar anexados.

Destaca que a falta de apresentação infringe o que determina o Código Tributário Nacional, em seu art. 195 que dispõe, “Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”. Acrescenta que a prova documental é a prova mais contundente, o valor probante de um documento impõe a veracidade da fidedignidade das informações nele contidas, a conformidade formal de sua apresentação, merecendo especial atenção a possibilidade do interessado estar fazendo uso indevido de documento idôneo.

Registra que, segundo levantamento nos documentos fiscais, fls. 124 a 260, referentes às aquisições de combustíveis ficou constatado que a autuada abastece os seus veículos nos seguintes fornecedores como: 01- Transportadora de Diesel Cavalo Marinho; 02 - Hiper Posto Caminho das Árvores Ltda.; 03 - Lubrijau Derivados de Petróleo Ltda.; e 04 - Comercial de Combustíveis Martins Ltda. Observa que a empresa 01 e de Comércio Atacadista quando a 02 fica localizada totalmente fora de qualquer logística, tendo em comum o fato de pertencerem os mesmos sócios. Já em relação as empresas 03 e 04 a logística é perfeita para o abastecimento de

caminhões.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Solicitado à Coordenação de Administração do CONSEF, fl. 440, o autuado foi intimado, fl. 442 a 445, para tomar ciência da informação prestada pelo autuante, no entanto, não se manifestou no prazo regulamentar.

## VOTO

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, por não conter a assinatura do autuado ou de seu representante fiscal no Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização, com base no art. 129, §1º do Código Tributário do Estado da Bahia o COTEB, e no art. 28, VII, do RPAF-BA/99 e pela ausência do Termo de Início de Fiscalização.

Não deve prosperar a pretensão do sujeito passivo no que diz respeito à falta de assinatura do autuado no Auto de Infração / Termo de Encerramento de Fiscalização e o Demonstrativo de Débito, pois, como bem informou o autuante consta às fls. 01 a 09, que se encontram devidamente assinados pela sócia da empresa a Srª Andréa Geni Laureano do Canto.

No que diz respeito a ausência do Termo de Início de Fiscalização, saliento que, consoante teor do disposto no art. 28, inc. I, do RPAF-BA/99, serve para demarcar o início da ação fiscal, excluindo a espontaneidade do sujeito passivo. Todavia, esse citado Termo não é o único instrumento que se presta a tal fim, pois, de acordo com o art. 26, inc. III, do RPAF/99, a intimação do contribuinte, preposto ou responsável para exibir elementos solicitados pela fiscalização também serve para demarcação do início da ação fiscal e, em consequência, para excluir a espontaneidade do contribuinte. No caso em comento, os Termos de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos de fls. 13 e 15, todos assinados por prepostos do autuado, suprem a alegada ausência do Termo de Início de Ação Fiscal.

Dessa forma, afasto a preliminar de nulidade suscitada, depois de constatar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujas acusações fiscais foram devidamente fundamentadas mediante demonstrativos e documentos fiscais, tendo o sujeito passivo exercido plenamente o seu direito de defesa e contraditório ao apresentar suas razões de defesa com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir cerceamento ao direito de defesa.

Quanto ao pedido do autuado para realização de diligência, ao confrontar os argumentos trazidos na defesa com as peças que já integram o Auto de Infração e seus anexos, considero que já estão presentes nos autos todos os elementos suficientes para se decidir a matéria em análise. Dessa forma, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de realização de diligência.

Em relação às alegações de que a multa aplicada é exorbitante devo ressaltar que as penalidades aplicadas são as legalmente previstas para as infrações apuradas, não se incluindo na competência deste órgão julgador a declaração da inconstitucionalidade de norma posta, conforme previsto no art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, o Auto de Infração atribui ao contribuinte o cometimento de quatro irregularidades à legislação do ICMS.

As infrações 01 e 02 tratam, respectivamente, da falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo - infração 01 e destinadas a consumo do estabelecimento - infração 02.



Em sua defesa o autuado refutou a infração 01 alegando que o levantamento fiscal não considerou a redução de base cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 e no art. 72, do RICMS-BA/97, portanto, seria indevida a exigência fiscal.

Constato depois de examinar os dispositivos normativos citados a seguir reproduzidos que assiste razão ao sujeito passivo, tendo em vista que a Empilhadeira, fl. 19, e os Compressores, fls. 22 e 24, e arrolados no levantamento fiscal afiguram-se elencados nos anexos do aludido convênio, portanto, alcançam o estabelecimento autuado.

*“Convênio ICMS 52/91*

**Cláusula primeira** Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

*I - nas operações interestaduais:*

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);”

*“Anexo I [...] Itens 11.3 - Outros compressores inclusive de anel líquido; ... 23 - Empilhadeiras mecânicas de volumes, de ação descontínua;”*

Assim, com a aplicação da redução da base de cálculo de 5,14% nos equipamentos supra referidos o valor do débito da infração 01 passa para R\$5.025,72, conforme discriminado no demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO 01				
Data de Ocor.	B. de Cál.	ALIQ.	ICMS DEV.	MULTA
30/05/08	25.317,15	17%	4.303,92	60%
30/09/09	1.237,41	17%	210,36	60%
30/11/09	1.503,14	17%	255,53	60%
30/12/09	834,71	17%	141,90	60%
30/03/10	670,65	17%	114,01	60%
	<b>TOTAL</b>		<b>5.025,72</b>	

Logo, considero parcialmente subsistente a infração 01.

No que diz respeito à infração 02 a defesa alegou que foram incluídos indevidamente no levantamento fiscal equipamentos como material de consumo, caracterizando o equívoco, elencando como prova as Notas Fiscais nºs 131, 28.247 e 1532.

Depois de examinar as citadas notas fiscais colacionadas, respectivamente, às fls. 87, 92 e 33, verifico que tratam de Pneu, Caixa de Mudança, Outras Peças e Lona, portanto, não procede a alegação do autuado, uma vez que essas mercadorias não são equipamentos, e sim, insumo e material de consumo, tipicamente utilizados no ramo de atividade de prestação de serviços de transporte. Entretanto, no que diz respeito ao insumo “Pneus”, depois de compulsar os demonstrativos de apuração e débito, juntamente com as cópias das correspondentes notas fiscais colacionadas às fls. 31 a 122, constato que as Notas Fiscais de nº 22225, de 28/06/2007, fl. 36, 20749, de 27/04/2007, fl. 35 e 131, de 12/01/2010, fl. 87, constato que se referem a aquisições interestaduais deste insumo utilizado na prestação de serviço de transportes, cuja exigência de diferença de alíquota não é devida, consoante inciso I, do art. 7º do RICMS-BA/97.

**“Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:**

**I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;”**

Assim, promovo a exclusão das exigências relativas às referidas notas fiscais do demonstrativo de débito elaborado pelo autuante resultando redução de R\$3.954,28, [R\$241,87 em abril, R\$91,41 em junho de 2007 e R\$3.261,00 em janeiro de 2010] do débito originalmente lançado de R\$12.839,23,

resultando na exigência de R\$8.884,94, conforme o demonstrativo abaixo, que discrimina somente os débitos alterados nas respectivas datas de ocorrências, mantidas que ficam as demais exigências dos períodos não afetados.

INFRAÇÃO 02				
Data de Ocor.	B. de Cál.	ALIQ.	ICMS DEV.	MULTA
30/04/07	9.788,24	17%	1.664,00	60%
30/06/07	-	17%	-	-
30/01/10	-	17%	-	-
TOTAL REMANESCENTE DA INFRAÇÃO 02			8.884,95	

A infração 03 que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, em sede defesa o autuado afirmou que a fiscalização não aplicou a regra de redução de base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS-BA/97. Sustentou que o crédito fiscal utilizado tem fulcro no art. 93, I, “f” do RICMS-BA/97 e o procedimento por ele adotado está em acorde estrito com o art. 359, §1º, V e §2º, I e II, que trata da emissão de documentos fiscais para aproveitamento de crédito fiscal pelo destinatário, na aquisição de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transportes.

Ao compulsar os elementos que compõem o contraditório instalado acerca dessa infração, constato que não subsiste a exigência nela configurada, tendo em vista que deve ser absorvida pela infração 04 que também cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do documento comprobatório e já engloba o período de janeiro a dezembro de 2008. Ademais, os documentos não apresentados arrolado na infração 04, no exercício de 2008, são os mesmos utilizados no levantamento fiscal da infração 03.

Assim, considero insubsistente a infração 03.

No que diz respeito à infração 04 que cuida da utilização de crédito fiscal sem apresentação do competente documento comprobatório do direito do referido crédito, verifico que os demonstrativos que resultaram na exigência fiscal constam das fls. 261 a 396 dos autos.

A exigência fiscal decorreu da falta de apresentação pelo autuado dos cupons fiscais referente à aquisição de combustível utilizado pela frota do contribuinte em Postos de Combustíveis para comprovar a efetiva origem dos créditos fiscais escriturados no período fiscalizado. A requisição dos documentos fiscais comprobatórios da efetiva origem do crédito fiscal utilizado - Cupons Fiscais - foi justificada pelo fato de levantamento comparativo entre o consumo de combustível e os CTCs emitidos no período fiscalizado, efetuado pela fiscalização, fl. 433, e de conhecimento do autuado, fl. 440 a 445, ter relevado fortes discrepâncias com indícios de inconsistências no volume óleo diesel adquirido no período fiscalizado.

O sujeito passivo não apresentou os cupons fiscais sob a alegação de que atua como empresa de transportes de cargas que atua em todo o Brasil, e que não pode abastecer sempre os seus veículos em um determinado posto, de sorte a possibilitar o pedido fiscal de apresentar cupons fiscais correspondentes a cada abastecimento. Sustentou ser impossível atender a exigência da fiscalização uma vez que os cupons presumivelmente emitidos pelos postos de abastecimentos são documentos que, em existindo, encontram-se em poder dos postos revendedores de combustíveis. Ressaltou que os documentos fiscais utilizados são as notas fiscais que foram apresentadas regularmente à fiscalização e correspondem ao somatório dos vários abastecimentos havidos em cada mês.

O autuante frisou que o levantamento fiscal realizado com base na documentação do sujeito passivo evidencia claramente que as despesas com combustível é conflitante com o serviço de transporte efetivamente prestado, sem considerar outros custos pertinentes às atividades da

prestação dos serviços de transportes como: impostos, taxas, aluguéis, empregados, manutenção, renovação da frota etc.

Da análise das peças que compõem a apuração dessa infração constato que o levantamento fiscal realizado pela fiscalização demonstra nitidamente a existência de divergência entre o consumo de combustível da frota do autuado e a correspondente prestação de serviço de transportes realizada no período fiscalizado.

Não tem pertinência a alegação da defesa de que para utilização do crédito fiscal basta apresentar ou escriturar as notas fiscais discriminando a aquisição de grandes volumes de combustíveis por período de faturamento junto a seus fornecedores. Primeiro, porque o combustível não foi adquirido de uma só vez e armazenado em seu estabelecimento, e sim abastecendo individualmente cada veículo da frota e totalizado no período faturado. Segundo, a utilização do crédito fiscal, além do documento fiscal com destaque do imposto correspondente requer a efetiva comprovação de que a operação for realizada, sob pena de glosa.

É o que acontece, por analogia, em relação aos estabelecimentos comerciais que, para se apurar a verdadeira movimentação de mercadorias são submetidos a roteiro específico de auditoria de estoques com o objetivo de aquilatar a consistência entre a documentação fiscal escriturada e a real movimentação de seus estoques, podendo resultar em exigência fiscal caso fique comprovada discrepância entre as operações registradas e as operações reais apuradas.

Causa espécie a alegação defensiva que não dispõe dos cupons fiscais dos abastecimentos realizados, pois, como declarou em sede defesa, operar com prestação de serviços de transportes em todo território nacional, pagando faturamento de aquisição de combustíveis em grandes volumes, sem ao menos conferir e identificar a utilização e destinação de cada aquisição com a prestação de serviço contratada.

Não há como conceber que o autuado operando em todo território nacional permita que seus motoristas abasteçam os veículos sem receber o documento fiscal de emissão obrigatória do posto revendedor de combustível para prestar conta no seu retorno ao estabelecimento e servir de conferência para ocasião do pagamento da fatura periódica.

Pelo que consta nos autos fica evidente que o autuante não pretendeu glosar os créditos fiscais embasado simplesmente na constatação de que o consumo de combustível revelou-se incompatível com as faturas decorrentes dos CTCs emitidos no período fiscalizado. Eis que optou corretamente, como se propõe em qualquer roteiro de auditoria, pela obtenção de informações adicionais para aquilatar a fidedignidade das notas fiscais com volumes de acumulados de aquisição de combustíveis, não logrando êxito ante a não apresentação pelo autuado dos cupons fiscais que totalizam os volumes acumulados nas notas fiscais e comprovaria.

Após analisar os demonstrativos acostados às fls. 261 a 396, onde constam discriminados todas as planilhas de apuração do débito decorrente da “Auditoria da Conta Corrente”, constato que os resultados apurados pela fiscalização correspondem à exigência devida dos créditos glosados em decorrência da falta de efetiva comprovação da origem dos créditos fiscais.

Assim, com base no quanto explanado acima, concluo pela manutenção da infração 04 em sua totalidade.

Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **114595.0002/12-9**, lavrado contra **DO CANTO TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$705.165,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA