

**PROCESSO** - A. I. Nº 300766.0004/12-0  
**RECORRENTE** - R.D. COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA. (R.D. RAÇÕES)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0230-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 13.03.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0088-13/13**

**EMENTA:** ICMS. IMPOSTO LANÇADO A MENOS. AUDITORIA DO CONTA-CORRENTE FISCAL. Diferença entre os valores de imposto recolhido pelo contribuinte e os valores de crédito tributário mensais apurados pelo Fisco. Negado o pedido de diligência. Rejeitada a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 300766.0004/12-0, lavrado em 29/03/2012 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.600.721,81, acrescido da multa de 60%, no período de janeiro/2009 a dezembro/2010, em razão do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desconhecimento entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.

Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que os recolhimentos a menos de ICMS nos anos de 2009 e de 2010 ocorreram em razão de erros cometidos pelo contribuinte nos cálculos do seu conta-corrente fiscal, inclusive somas erradas nas colunas “imposto debitado” do livro Registro de Saídas e “imposto creditado” do livro Registro de Entradas, tendo sido transportados tais valores de somas incorretas para o livro Registro de Apuração do ICMS; que dentre tais erros houve também o uso indevido de créditos de ICMS nas operações com combustíveis, mercadoria não comercializada pela empresa, e enquadrada no regime de substituição tributária, com fase de tributação já encerrada; que no mês de dezembro/2010 o contribuinte utilizou também indevidamente crédito fiscal em valor superior ao valor efetivamente recolhido a título de antecipação parcial do ICMS naquele mês; que, diante de tais erros, a autuante aplicou o roteiro de auditoria de refazimento do conta-corrente fiscal do sujeito passivo, conforme demonstrativos fiscais que anexou (fls. 12 a 24).

O Fisco acostou, às fls. 05 a 2408, documentos que consistem em Índice do PAF, Termos de Intimação, demonstrativos do levantamento fiscal realizado (fls. 12 a 24), cópias de livros fiscais (fls. 25 a 2408, volumes I a IX).

Às fls. 2409 e 2410 (volume IX) comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia do Auto de Infração e dos respectivos demonstrativos fiscais na data de 20/04/2012.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 2410-B a 2416. Anexou, às fls. 2417 a 2593, documentos que consistem, dentre outros, em cópias dos demonstrativos fiscais do Auto de Infração (fls. 2425 a 2429), cópias de livros fiscais (fls. 2430 a 2574 e fl. 2591), cópias de Certificados de Registro de veículos (fls. 2575 a 2585), cópias de notas fiscais de combustíveis (fls. 2586 a 2590), cópia do artigo 359, §1º, e artigo 359, inciso I, ambos do RICMS/BA (fls. 2592 e 2593).

A autuante prestou informação fiscal às fls. 2596 a 2601 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

O julgamento unânime em primeira instância decidiu pela Procedência integral do Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0230-04/12, às fls. 2603 a 2608. Em seu voto assim se expressa a digna Relatora de primeira instância:

## VOTO

*Inicialmente nego o pedido de diligência formulado pelo contribuinte, haja vista que os elementos contidos no presente processo administrativo fiscal são suficientes para a formação de meu juízo de valor sobre a lide.*

*Outrossim, o motivo da solicitação prende-se ao argumento de que os valores do combustível no mês de janeiro de 2009 crédito estornado seria de R\$ 32.222,50. Contudo no demonstrativo, fl. 14, do PAF, esse valor não é apenas do ICMS de combustível, mas é o valor correspondente ao crédito indevido total do mês de janeiro de 2009, somado ao crédito indevido de combustível, transportado para o demonstrativo apontado pelo autuado, à fl. 12, do PAF. No demonstrativo à fl. 14, do PAF, o valor do crédito estornado: R\$ 32.222,50 é a soma de R\$ 5.222,50 (ICMS Combustível) e R\$ 27.000,00 (ICMS Creditado), em que no demonstrativo na coluna LIVRO está descrito os nomes de cada Livro Fiscal, inclusive indicando as folhas onde os erros foram detectados. O mesmo procedimento foi adotado, mês a mês, para ser encontrado os créditos tributários mensais, onde na planilha das fls. 12 e 13, lê-se Crédito Apurado.*

*No mérito, está sendo exigido ICMS em razão do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.*

*Consta na descrição fática da infração que “Nos anos de 2009 e 2010, a escrituração dos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas encontram-se com somas erradas nas colunas imposto debitado e imposto creditado, respectivamente: referidos erros foram transportados para o RAICMS, ocasionando a apuração errada do imposto. Houve ainda, uso indevido de créditos de ICMS de Combustíveis e de ICMS Antecipação Parcial lançado a mais do que efetivamente pago em dez/2010. Sendo assim, foi refeita a conta corrente do contribuinte, demonstrada nas planilhas AUDIF 201 – AUD DA CONTA CORRENTE 2009 e 2010 e seus anexos.”.*

*Embora o defendente tenha trazido argumentos no sentido de que os créditos utilizados seriam legítimos, pois os combustíveis foram utilizados nos veículos próprios, e que os demais valores relativos ao ICMS antecipação parcial, bem como a soma dos valores transportados para o RAICMS estariam corretos, constato nos documentos anexados pela autuante que essas assertivas não podem ser acolhidas, como segue:*

*Em verdade, houve a soma errada do ICMS no livro Registro de Saídas, referente ao imposto debitado. Também ocorreu erro na soma do imposto creditado, registrada no livro Registro de Entradas, cujos valores também foram transportados para o RAICMS.*

*Também o valor da antecipação parcial foi lançado a mais do que o efetivamente pago em dezembro de 2010.*

*Diante destas irregularidades, o auditor fiscal refez o conta corrente dos exercícios de 2009 e de 2010.*

*Consta a Auditoria da Conta Corrente do ICMS nas fls. 12/13, a Auditoria de Créditos, fls. 14/19; a relação de DAEs, ICMS, fls. 20/21, e Relação de DAEs antecipação parcial, fls. 22/24, bem como cópia do livro Registro de Apuração de ICMS, fls. 25 a 73.*

*Quanto à utilização dos créditos de combustível, a atividade econômica de “comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios” não permite tal prática, por possuir veículos para transporte de suas mercadorias. O fato de o autuado transportar suas mercadorias usando seus próprios veículos, sem consignação do frete nos respectivos documentos fiscais, ou seja, quando o frete não integra a base de cálculo do ICMS, não dá azo à utilização do crédito pelas aquisições de combustíveis. Neste sentido o mencionado Parecer GECOT 2381/2000, da DITRI, na informação fiscal, orienta que “o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados pelo contribuinte, nos veículos de sua frota, destinados ao transporte intermunicipal de seus produtos antecipadamente vendidos a preço CIF, constitui crédito fiscal, desde que seja consignado na Nota Fiscal o valor do frete cobrado.”*

*Ademais não incide ICMS sobre o transporte de carga própria, sendo que veículo próprio, para os efeitos do art. 644 do RICMS/BA, é aquele em que o possuidor detenha a propriedade plena do veículo, comprovada esta mediante a apresentação do Documento Único de Trânsito (DUT), ou equivalente, e como veículo locado ou arrendado aquele em que o locatário tenha a posse contínua do veículo e possa utilizá-lo, como próprio, durante a vigência do contrato. Cabe resaltar que no art. 1º, § 7º, do RICMS/97, encontra-se a dispensa do lançamento e do pagamento do imposto (ICMS), incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, o que não é o caso apresentado nesta lide.*

*Outrossim, como bem alerta a autuante, as aquisições de combustíveis são meras despesas, deixando de fazer parte integrante do custo das mercadorias vendidas.*

*Portanto, todos os créditos de combustíveis indicados no demonstrativo AUDIF 204 – AUDITORIA DO CRÉDITO – Apuração dos Créditos Indevidos – 2009 e 2010, às fls. 14 a 17, são indevidos e por isso foram estornados no levantamento da nova apuração do ICMS do contribuinte, anexado demonstrativo AUDIF 201 – AUDITORIA DA CONTA CORRENTE DO ICMS ANOS: 2009 e 2010, fls. 12 e 13 do PAF.*

*Quanto aos erros de somas dos Livros de Entradas do contribuinte, estão claramente explicados no demonstrativo AUDIF – 204 AUDITORIA DO CRÉDITO Apuração dos Créditos Indevidos – 2009 e 2010, às fls. 14 a 17, do PAF, indicando a numeração dos livros e as páginas onde se encontram os erros de soma, cujas cópias estão acostadas ao PAF, fls. 25 a 2408, do PAF.*

*Os erros de somas existem, tome-se como exemplo o mês de janeiro 2009, na coluna IMPOSTO CREDITADO do livro Registro de Entrada Nº 17 (fls. 25 a 50 – numeração do livro), cópias anexadas ao PAF, às fls. 980 a 1.031, a soma do contribuinte descrita no livro é de R\$ 167.272,59, mas a soma correta é de apenas R\$ 140.272,59, ou seja, creditou-se indevidamente de R\$ 27.000,00 (167.272,59 – 140.272,59), como demonstrado, conforme as páginas onde ocorreram os erros na planilha, das fls. 14 a 17, do PAF, os quais foram transportados, juntamente com os créditos indevidos de combustível, para o demonstrativo AUDIF 201 – AUDITORIA DA CONTA CORRENTE DO ICMS ANOS: 2009 e 2010, às fls. 12 e 13, do PAF, como o nome Crédito Estornado, cujo valor subtraído do total dos créditos do contribuinte, encontra-se o verdadeiro Crédito Apurado mensalmente.*

*Os erros constantes nos livros Registro de Saídas, foram encontrados na coluna: IMPOSTO DEBITADO. Para comprovar os erros de somas, foi elaborado o demonstrativo AUDIF – 204 AUDITORIA DO CRÉDITO Apuração dos Débitos do ICMS Regime Normal – 2009 e 2010, às fls. 18 e 19, do PAF, onde mês a mês, foi verificado nos próprios livros do contribuinte, o VLR DE DIREITO, ou seja a soma correta encontrada durante a fiscalização, e o VLR USADO (aquele que a empresa destacou no livro), assim subtraindo estes valores, foi apurado um débito, que foi descrito neste demonstrativo como DÉBITO APURADO, cujo valores foram transportados, mensalmente, para o demonstrativo AUDIF – 201 DA CONTA CORRENTE, às fls. 12 e 13, com o mesmo nome **Déb. Apurado**, os quais foram somados aos débitos de saídas do contribuinte, e assim, encontramos o Total dos Débitos, conforme detalhado neste mesmo demonstrativo.*

*Outrossim, o Demonstrativo de Débito, à fl. 3, do PAF, foi levantado com base nos demonstrativos anexados às fls. 12 a 24, do PAF. Especificamente, do demonstrativo AUDIF 201 – AUDITORIA DA CONTA CORRENTE DO ICMS ANO: 2009 E 2010, às fls. 12 e 13, do PAF.*

*Diante das provas documentais, e dos erros encontrados pela autuante, cujos demonstrativos da infração estão fundamentados nos livros fiscais da sociedade empresário autuado, julgo procedente a infração.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 2619 a 2621, reiterando as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente aduz que teria juntado “reais” de seus livros e do RICMS/BA, tendo neste Regulamento fundamentado o seu pedido de diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito, no que não foi atendido. Aduz que o Fisco não teria juntado provas, que desconheceria a legislação e “praticado” arbitramento.

Afirma que em grau de Recurso estava entrando no mérito anexando mais provas do seu direito ao uso do crédito fiscal relativo ao combustível utilizado nos veículos de sua propriedade, conforme DUTs que juntou. Copia artigo 93, [ I ] “f”, do RICMS/BA, acerca de direito a uso de crédito fiscal de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que sejam efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte. Questiona se existe a possibilidade do descumprimento da legislação e da não-consideração de cópias por este Colegiado. Diz que emitiu Nota Fiscal “com histórico” e fundamentada nos artigos 359, §1º, inciso VI, “b”, § 2º, e 369 do RICMS/BA em vigor à época. Diz juntar cópia de seu LRE contendo o registro das notas fiscais de entradas que lhe dariam o direito de crédito, o que não teria sido verificado pelo Fisco.

O contribuinte pede então que a 4ª JJF faça a diligência solicitada, aduzindo estar aguardando a inspeção fiscal, deixando à disposição do diligente todo o material necessário.

O recorrente anexa, às fls. 2622 a 2623, cópias dos artigos 93, f; 359 §1º, VI, “b”, §2º I e II; 369, I, todos dispositivos do RICMS/BA; cópias de notas fiscais de entradas com natureza da operação “ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária”, com CFOP 1603, nas datas de 30/04/2008 (fl. 2623), 30/01/2009 (fl. 2624), 28/02/2009 (fl. 2625), 31/03/2009 (fl. 2626); cópias de DANFES emitidos nos exercícios de 2009 e de 2010 constando, no campo “Informações Adicionais”, que se tratava “Recuperação do ICMS (...)” (fls. 2627 a 2635).

À fl. 2641, esta Relatora solicita o envio do PAF para a emissão de Parecer técnico-jurídico pela PGE/PROFIS.

A PGE/ PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer à fl. 2643 aduzindo que na autuação está sendo exigido ICMS por erro na apuração do imposto devido, diante do somatório incorreto das colunas de débito e de crédito, tendo o Fisco refeito a conta-corrente.

Que a alegação recursal se restringe basicamente a suposta existência de crédito fiscal legítimo referente a combustível utilizado nos veículos próprios para transporte de mercadorias próprias. Que, independentemente da análise dos documentos acostados pelo Recorrente, ela, Procuradora, comunga da tese esposada pela d. JJF no sentido de que a atividade comercial preponderante do autuado é o comércio, sendo vedado o crédito fiscal de combustível utilizado nos veículos de sua propriedade.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo à apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, pelo que à indagação do contribuinte quanto à não-consideração por este Conselho, da legislação em vigor, respondo que há a obrigatoriedade da consideração de toda a legislação em vigor tanto à data do fato gerador do tributo, quanto à data do lançamento de ofício, esta para efeito de retroatividade que beneficie o contribuinte e para fins da observância da devida forma do ato administrativo. Igualmente respondendo a indagação do sujeito passivo, observo que este Conselho deve apreciar as provas trazidas aos autos, em obediência ao princípio da busca da verdade dos fatos.

Contudo, tal como entendido pela JJF, constato desnecessária a realização de diligência fiscal, e por isto indefiro o pedido nesse sentido, posto que a documentação acostada ao processo, inclusive as cópias de notas fiscais e a argumentação trazidas pelo sujeito passivo em sede de impugnação originária e em momento recursal, são suficientes para elucidar os fatos e para a formação do meu convencimento.

Não merece reparo a Decisão objeto do Recurso.

Assinalo que o Fisco comprova nos autos, por meio de seus demonstrativos do levantamento fiscal realizado, e inclusive novamente explicitados no didático texto da informação fiscal prestada pela autuante Lucimar Rodrigues Mota, que procedeu ao devido e minucioso exame da documentação e da escrita fiscal do sujeito passivo, tendo sido nesta escrita fiscal constatado erros de soma, totais incorretos transportados para o livro Registro de Apuração, e uso indevido de crédito fiscal relativo a operações objeto de notas fiscais. Estas notas fiscais estavam escrituradas, tal como afirma o contribuinte. Em razão do uso do ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de combustível, e de uso a maior de crédito fiscal advindo de pagamento de imposto a título de antecipação parcial, o contribuinte escriturou, em seu livro Registro de Entradas, saldo credor acima do regularmente permitido, transportando tais valores equivocados para o seu livro de Apuração do ICMS, quando realizou os cálculos do seu conta-corrente fiscal restou diminuído o saldo de imposto a pagar lançado em sua escrita fiscal.

Portanto, não foi realizado arbitramento, e sim refazimento da conta-corrente fiscal, ou seja, foram refeitas as contas atinentes a operações escrituradas e a cálculos feitos de forma equivocada pelo próprio sujeito passivo.

O contribuinte se equivoca ao considerar que tem direito a uso de crédito fiscal por ter adquirido combustível para uso no transporte que realiza no desempenho de suas atividades comerciais, apenas porque utiliza veículos de sua propriedade, ou porque emita notas fiscais no corpo das quais coloque observações acerca de direito a uso de crédito fiscal.

Tal como já explicitado nos autos, e corroborado pela e. JJF, o contribuinte tem a atividade econômica de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Portanto, não é uma empresa de transportes, quando teria direito a uso de crédito fiscal do combustível que adquirisse para uso em suas atividades na condição de prestadora de serviços de transporte, na forma prevista no RICMS/BA. O dispositivo trazido pelo contribuinte, art. 93, I, “F”, refere-se a empresas com a atividade de prestação de serviços de transporte, o que não é a situação do autuado.

E, conforme também já dito na informação fiscal, e no voto da Junta, sequer no Parecer GECOT/DITRI 2381/2000, trazido na Decisão *a quo*, é aventada a possibilidade de uso do crédito fiscal nas operações praticadas pelo contribuinte.

Corroboro a fundamentação do voto de primeiro grau, transcrito no Relatório deste Acórdão, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300766.0004/12-0**, lavrado contra **R.D. COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA. (R.D. RAÇÕES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.600.721,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS